

REFORMA TRIBUTÁRIA: POSSÍVEIS IMPACTOS PARA A MICRO E PEQUENA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL

Jéssyca Fontenele Macedo¹
Ricardo Aladim Monteiro²

RESUMO: Reconhecendo a importância do regime tributário do Simples Nacional para as micro e pequenas empresas, o presente trabalho tem como objetivo principal, analisar os principais impactos diante da reforma tributária nas empresas do Simples Nacional, em especial, no setor do comércio. Tendo em vista que um dos pilares defendidos pela reforma é a neutralidade da carga tributária, a partir da aplicação da técnica da não-cumulatividade, isso resultou na constitucionalização da recuperação de créditos tributários para empresas do Simples, caso recolha IBS e CBS “por fora”, dessa maneira surgindo um sistema híbrido, cabendo ao presente trabalho verificar o aumento ou não da carga tributária. A metodologia desse estudo combinou abordagens quantitativas e qualitativas utilizando, primordialmente, informações e dados em anexos retirados do estudo da Emenda Constitucional nº 132/2023 e do Projeto de Lei Complementar n. 68/2024, que foram organizados em planilhas, para calcular tanto o crédito a ser recuperado como também o valor a ser pagos em tributos, para assim, analisar de forma descritiva as implicações da reforma tributária nas empresas do Simples. Assim, por meio desse estudo, também observa se tais modificações são condizentes com os princípios econômicos consagrados na Constituição, sobretudo o de tratamento favorecido e simplificado para as empresas de pequeno porte e o da livre concorrência.

3261

Palavras-chave: Simples nacional. Reforma tributária. Não-cumulatividade. Sistema híbrido.

ABSTRACT: Recognizing the importance of the Simples Nacional tax regime for micro and small companies, the main objective of this work is to analyze the main impacts of the tax reform on Simples Nacional companies, especially in the commerce sector. Bearing in mind that one of the pillars defended by the reform is the neutrality of the tax burden, through the application of the non-cumulative technique, this resulted in the constitutionalization of the recovery of tax credits for Simples companies, if they collect IBS and CBS “outside”, thus creating a hybrid system, and the present work is responsible for verifying whether or not the tax burden has increased. The methodology of this study combined quantitative and qualitative approaches using, primarily, information and data in annexes taken from the study of Constitutional Amendment nº 132/2023 and Complementary Law Project n. 68/2024, which were organized into spreadsheets, to calculate both the credit to be recovered as well as the amount to be paid in taxes, in order to descriptively analyze the implications of the tax reform on simple companies. Thus, through this study, it also observes whether such changes are consistent with the economic principles enshrined in the Constitution, especially the favored and simplified treatment for small companies and free competition.

Keywords: Simples nacional. Tax reform. Non-cumulative. Hybrid system.

¹Advogada e graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará – UECE.

²Orientador do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Mestre. Universidade Estadual do Ceará - UECE e Universidade Federal do Cariri – UFCA.

INTRODUÇÃO

A Reforma Tributária inegavelmente provocará impactos sociais e econômicos no Brasil, uma vez que, os sistemas tributários são, modelos vivos, elaborados com base em embates de interesses entre empresas, cidadãos e parlamentares. (MARCIEL, 2019)

Atualmente, revistas e jornais não param de falar sobre o assunto, como exemplos, o jornal Valor Econômico (2024), que recentemente divulga notícia sobre o atual governo Lula, assumindo a responsabilidade fiscal, após alta do dólar, com a aprovação da reforma do sistema tributário brasileiro, e, também, a Revista Veja (2024) mostrando a opinião do empresário Sérgio Zimmerman sobre a reforma tributária, afirmando que vivemos em um manicômio tributário, e que apenas estamos trocando um manicômio por outro.

No Brasil, no que se refere às questões tributárias, alguns dos problemas estão relacionados com a grande quantidade de normas tributárias. Tanto é assim que pesquisa realizada por Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT (2020) mostra que, entre 1988 e 2020, foram editadas 419.387 normas tributárias no Brasil, sendo 32.104 normas federais, 138.042 normas estaduais e 249.241 normas municipais, estando estes dados disponíveis no site do Tribunal de Contas da União.

Figura 1- Quantitativo de normas tributárias no Brasil (1988-2020)



Fonte: TCU, 2023.

Esse exacerbado contexto normativo, consiste em um dos motivos para o sistema tributário brasileiro ser considerado um dos mais complexos do mundo, tornando-se burocrático e dificultoso para ser aplicado, tanto para autoridade fiscal e, principalmente,

para o contribuinte, que enfrenta: Insegurança jurídica, alto custo para conformidade da legislação, divergências em interpretação da norma, várias horas despendidas com as obrigações tributárias, facilidade em receber autuações fiscais e contencioso inflado. (MARCOMINO, 2023)

Dessa maneira, essa Reforma Tributária não é apenas uma medida governamental, mas já estava sendo sugerida pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico - OCDE (2018), que o Brasil, para seu crescimento econômico e competitividade em âmbito internacional, precisaria adequar-se ao padrão da maioria dos países estabelecendo uma reforma tributária que consolidasse diferentes impostos (IPI, PIS, COFINS, ICMS, ISS) sobre o consumo em apenas um único imposto, Imposto sobre Valor Agregado - IVA, que tenha valor agregado e regra simples.

Com a Proposta de Emenda à Constituição - PEC nº 45-A/2019, intensificam-se os debates de uma reforma que tem como base os Princípios da Simplicidade, Transparência, Justiça Tributária e Equilíbrio e Defesa do Meio Ambiente.

Sabendo-se que começaram os trabalhos para instituição de um imposto único, mas que para aceitação da PEC 132/2023 no Congresso, teve que moldar-se ao IVA-dual, sendo um federal, Contribuições sobre Bens e Serviços-CBS, substituindo IPI, PIS, COFINS, e outro estadual e municipal, Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, no lugar do ICMS e ISS. Também surge um novo tributo que é o Imposto Seletivo, o qual terá função regulatória, pois apresentará como fato gerador a produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, com lista de produtos que serão apenas dispostos por Lei Complementar.

Então, o que se iniciou buscando simplicidade e aprovação de um único imposto, já se dividiu em três impostos diferentes. Mesmo assim, a Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico - OCDE (2023) parabeniza o Brasil pela reforma pois este vai ficar com o IVA mais parecido aos 38 países que a compõe, mas também recomenda que o país deve evitar conceder isenções abrangentes ou alíquotas especiais a determinadas atividades econômicas porque isso pode enfraquecer os objetivos da reforma.

Em 2026, inicia-se a fase de transição da reforma tributária, que será um período de incertezas, pois tendo o governo interesse na rápida aprovação da EC nº 32, e com ausência de planejamento sobre os impactos econômicos, para obter votação suficiente no Congresso, convencionou-se um período de testes, no qual serão feitas adaptações ao novo sistema.

(SCAFF, 2024)

Assim, na tentativa de diminuir os impactos da reforma tributária, tanto no que se refere ao aumento da carga tributária para contribuinte, como também a diminuição de receita para o fisco, por 7 anos, conviverão dois sistemas ao mesmo tempo, sendo que de 2026 em diante começarão a ser testadas as alíquotas e, apenas em 2033, é que o contribuinte pagará CBS e IBS sem associações a outros tributos. (ALEXANDRE; ARRUDA, 2024)

Devido às modificações estarem relacionadas com a tributação sobre o consumo, mexer na tributação por dentro e na de origem, poderá provocar mudanças na organização da produção e da distribuição, o elemento tributário dos custos e os preços dos produtos e serviços. Dessa maneira, alguns negócios serão desafiados e outros encontram novas oportunidades.

De acordo com dados apresentados pelo mapa das empresas (GOVERNO FEDERAL, 2024), 94% das empresas do Brasil são pequenas ou microempresas, sendo atualmente o total de empresas ativas no Brasil: 21.510.766, sendo destas, microempresas: 18.894.199, empresas de pequeno porte: 1.233.167.

Continuando pesquisa pelo mapa das empresas (GOVERNO FEDERAL, 2024) em âmbito local, tendo em vista o município de Brejo Santo, localizado na Região do Cariri, sul do estado do Ceará, podendo este servir como exemplo ilustrativo para outros municípios dessa região, verifica-se que o referido município segue o padrão nacional constando com 95% de empresas inscritas como micro e pequenas empresas (MPE), assim temos como empresas ativas: 1.966, sendo destas, microempresas: 1.769 e empresa de pequeno porte: 94.

Sabe-se que as micro e pequenas empresas (MPE) pertencem a um grupo de empresas que, em regra, podem escolher o seu regime tributário, tendo como opção: Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional (FIGUEIREDO, 2021). Com base em dados da Receita Federal e estudos do SEBRAE (PEGN, p. 2, 2021): “Atualmente, no Brasil, existem cerca de 19 milhões de pequenos negócios optantes pelo Simples Nacional, o que corresponde a aproximadamente 99% das empresas brasileiras”.

Após abordagem feita da Reforma Tributária e dos dados apresentados acima, que demonstram a representatividade das pequenas empresas, cabe-nos levantar a seguinte problemática: Qual será o impacto da reforma tributária na micro e pequena empresa que opta pelo Regime Tributário do Simples Nacional?

Dessa maneira, a pesquisa sobre a Reforma Tributária: possíveis impactos para as micro e pequenas empresas no Simples Nacional justifica-se para contribuir com a academia, a ciência e a sociedade, pois o referido tema apresenta impacto social e econômico relevante, já que a maioria das empresas do Brasil são pequenas e microempresas que; por vezes, optam pelo regime tributário do Simples Nacional, cabendo ao profissional, na área contábil, estudos e reflexões sobre o referido tema, para assim sabermos oferecer a informação segura auxiliando o empresário na sua tomada de decisões.

Com aprovação da Emenda Constitucional nº 32/2023 (Reforma Tributária), este trabalho se debruça em analisar seus reflexos tributários na pequena empresa optante pelo Simples Nacional, verificando através de uma simulação se esta poderá ser afetada e explicando os motivos e quais serão as consequências que poderão afetar a empresa.

O objetivo geral deste trabalho é analisar os impactos da Reforma Tributária para as pequenas empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, por meio de referencial teórico, normas, dados oficiais e por meio de simulação com cálculos comprobatórios.

Para se chegar a visualização do objetivo geral, faz-se necessário obter os seguintes objetivos específicos: Delimitar segmento do comércio para realização da simulação com finalidade comparativa, verificando se haverá aumento da carga tributária após reforma; realizar simulações de qual melhor escolha para o empresário em recolher por dentro ou por fora do sistema único, avaliando quais as melhores medidas que essas empresas devem tomar para diminuir o impacto da carga tributária.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As micro e pequenas empresas (MPEs) são importantes para economia nacional, pois possuem maior representatividade, contribuindo de maneira significativa e com economia, com 67% de geração de emprego e com 20% PBI (SEBRAE, 2006) porém elas possuem grandes dificuldades para operar no mercado, com elevado custo fixo, alta carga tributária, em um mundo globalizado com alta concorrência, com limitações ao uso da contabilidade e sem o devido planejamento de seus negócios, as micro e pequenas empresas acabam sendo extintas. (FARIA;OLIVEIRA;AZEVEDO, 2012)

Em perspectiva global, a proteção ao pequeno negócio começou a ser cogitada pelos Estados Unidos no início do século XX, justificando-se na concentração de capital em

grandes empresas, porém, alguns países já possuíam tratamentos jurídicos favoráveis às pequenas empresas, como Itália e Japão. (MENDES, 2017)

No que se refere ao Brasil, a primeira regulamentação que trata das pequenas empresas foi em 1984, o Estatuto das Microempresas, por meio da Lei Federal nº 7.256/84. Com a promulgação da Constituição Federal – CF/88, foi colocado por meio do art. 170, inciso IX, o tratamento favorecido às pequenas empresas, como princípio da ordem econômica, assim, obtendo-lhe status constitucional. (MENDES, 2017)

Em busca de melhor atender ao princípio constitucional de tratamento favorecido às pequenas empresas e integrar as regras gerais e tributárias em um só documento, foi publicada a LC nº 123/2006. Porém, grande parte das regras tributárias constantes nessa referida LC, dependia de regulamentação, ficando nessa responsabilidade, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), por isso, hoje, temos várias outras leis e resoluções CGSN. (PÊGAS, 2023)

Assim, como maneira de melhor delimitar o tema, este trabalho expõe fundamentação teórica estruturada em subtítulos, a saber: A Micro e Pequena Empresa e as garantias previstas na Constituição Federal; Premissas gerais da tributação por dentro da DAS na sistemática atual; O Simples Nacional e a EC 132/2023.

A micro e pequena empresa e as garantias previstas na constituição federal de 1988

A máxima da igualdade é reconhecida por todo ordenamento jurídico, sendo consagrada como direito fundamental no art. 5º, CF (BRASIL, 2024), é nesse sentido que se oferece um mecanismo de proteção à pequena empresa, pois é reconhecido que estas ingressam no mercado em condição de desvantagem em relação às grandes empresas, ferindo a liberdade de concorrência e livre iniciativa. (TAVARES, 2006)

Mesmo o Brasil adotando uma política econômica liberal-capitalista, observou-se que a mão invisível do mercado (SMITH, 1759) não seria por si só bastante para garantir a Micro e Pequenas Empresas - MPEs seu direito de livre-concorrência e iniciativa em condições de igualdade (KARKACHE, 2009) sendo estes consagrados também no art. 170, CF, como princípios da ordem econômica.

Consoante com esse entendimento, o Poder Constituinte Originário deixou expresso no art. 179, CF/88, que dispõe:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (BRASIL, 2024)

A simplificação em matéria tributária para as MPE, não param por aí, através da EC nº 103/2019, que acrescenta o § 9º ao art. 195, CF, instituindo alíquotas e bases de cálculo diferenciadas com referência ao porte econômico da empresa e da EC nº 32/2003, incluiu ao art.146, CF, a alínea III, o qual afirma que as microempresas e para as empresas de pequeno porte terão tratamento diferenciado e favorecido e o Parágrafo Único dispondo que Lei complementar vai instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que será opcional para o contribuinte.

Sobre o art. 146, CF, é pertinente registrar alguns questionamentos que geraram discussões doutrinárias e jurisprudenciais, pois o constituinte derivado deixou expresso que o regime tributário do Simples Nacional é facultativo. Esses questionamentos se fundamentam na isonomia tributária, entre o grande e pequeno empresário, defendida na Constituição, através do tratamento diferenciado e favorecido como meio de efetivação da garantia da livre concorrência, expressa no art.170, CF. (VIANA, 2024)

3267

Percebeu-se que, em alguns casos, a escolha pelo regime do Simples Nacional pela MPE estaria em determinados aspectos sendo desvantajosa quando comparados a outros regimes tributários (VIANA, 2024). Então, alguns advogados buscaram o judiciário para se verificar a sua posição, tendo em vista o direito de favorecimento a pequena empresa defendido pela CF/88 e a possibilidade de benefícios fiscais a MPE em outros regimes tributários.

Nesse sentido, esse tema chegou a ser debatido em instâncias superiores, e o STF em suas decisões valeu-se do argumento que a escolha do regime tributário do Simples Nacional é facultativa, negando a possibilidade de mesclar regimes tributários. Esse posicionamento pode ser observado no julgamento da RE 1392941 / PR, que apresenta:

Desse modo, ao optar pelo Simples Nacional, o contribuinte está sujeito à sua normatização, não podendo mesclar diferentes regimes tributários nem criar regime que lhe for mais conveniente ou vantajoso.

Esse entendimento não se afasta da compreensão do Supremo quanto ao tema, que, em situação análoga, ao julgar o RE 970.821/RS, ministro Edson Fachin, Tema nº 517/RG, assentou a impossibilidade da adesão parcial ao regime simplificado, cenário em que o contribuinte teria obrigação tributária com menor carga, e,

simultaneamente, seria beneficiado com o não recolhimento de diferencial de alíquota nas operações interestaduais.

Na oportunidade, foi esclarecido que a opção pelo regime do Simples Nacional é facultativa e que é tomada no âmbito da livre conformação do planejamento tributário; devendo, assim, o contribuinte arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial. (STF, RE 1392941 / PR, Relator: Min. Nunes Marques, DJe-198 DIVULG 03/10/2022)

Vários doutrinadores, valendo-se da teoria crítica do direito, discordam dessa interpretação do judiciário, como por exemplo o Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (2017, p.295), que afirma:

[...] o caráter opcional não pode ser interpretado como legitimador de medidas prejudiciais às pequenas empresas, muito menos quando também são maculadas outras previsões constitucionais, como princípios, imunidades e critérios orientadores de cada um dos tributos incluídos no regime diferenciado.

Também, discordando das fundamentações dadas nas decisões do judiciário quando se trata da MPE e o Simples Nacional e demonstrando a insensibilidade do poder público com a referida questão, afirma Tiago Lucena Figueiredo (2021, p.):

Todos estes julgamentos analisados têm um fundamento em comum: O Simples Nacional é um regime especial e cabe a MPE ponderar os benefícios e prejuízos antes de optar não **cabendo ao poder judiciário mesclar as partes mais favoráveis do regime especial como do normal**. Em outras palavras, firmou-se o entendimento que o Poder Judiciário não irá corrigir as distorções do Simples Nacional, mesmo sendo evidente que MPE deva suportar alguns ônus para optar por esse regime. (...) Enquanto o tratamento diferenciado e favorecido dispensado as MPE for taxado de benefício fiscal, prevalecerá esta indiferença do poder público. Logo são as consequências do regime tributário especial e opcional, as constantes ameaças de extinção deste e a insensibilidade do poder judiciário. (grifo feito pela autora)

Como base no exposto, conclui-se que quando o legislador criou o Simples Nacional foi em virtude de se ter um sistema mais simplificado e condizente com a realidade dos pequenos negócios, já que a eles geralmente faltam condições técnicas e financeiras para cumprimento das obrigações tributárias destinada aos regimes “normais” de tributação. Assim, observando as decisões do judiciário, ao pequeno empresário que optar pelo simples, devido aos altos custos de conformidade fiscal dos demais regimes, terá que arcar com o ônus desse regime pois não lhe é permitida buscar a situação mais favorável através de um regime tributário híbrido.

Tais questionamentos foram abordados para conhecimento, devido o art. 146, CF novamente ter sido alterado pela recente EC 123/2023 (Reforma Tributária), na qual o legislador dispõe uma possibilidade legal da optante do Simples nacional mesclar regimes tributários, como veremos mais adiante.

Simplex nacional: premissas gerais da tributação por dentro do documento de arrecadação simples- DAS na sistemática atual

A tributação da empresa optante pelo Simples Nacional ocorre de maneira diferenciada, por isso é necessário entender bastante sobre a atividade desenvolvida na empresa, tanto é assim que no portal do Simples Nacional (2024) é possível consulta de evolução histórica de atividades por anexo.

Consoante com a afirmação o art. 18 da LC 123/06 (BRASIL, 2024), o valor que MPE do regime do Simples deverá pagar mensalmente, depende do enquadramento nos Anexos I a V dessa mesma LC, que é feito por base na atividade desenvolvida, pois a alíquota efetiva para tributação será encontrada através da alíquota nominal e dos valores a deduzir presente nos anexos e da base de cálculo que consiste na receita bruta auferida nos 12 meses anteriores pela empresa, compondo fórmula $RBT_{12} \times Aliq-PD / RBT_{12}$, expressa no art. 18, § 1º A, da referida LC.

Para fins do trabalho, coloca-se aqui, por meio da figura 2, a tabela do Simples Nacional, que se refere ao setor de comércio:

Figura 2- Anexo I (comércio)

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006
(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) [Produção de efeito](#)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	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	Cofins	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%	-

Conforme exposto, atualmente, de acordo com Estatuto Nacional da ME e EPP (LC 123/2006), as empresas que optam pelo Simples Nacional, terão os tributos federais, estaduais e municipais são recolhidos em regra, por guia única de arrecadação (DAS), e são: IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica); IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados); CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social); Contribuição para o PIS/Pasep; CPP (Contribuição Patronal Previdenciária); ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação); ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Por fim, cabe mencionar sobre que há recolhimento de tributos por fora da guia única de arrecadação (DAS). Assim, tudo que for relativo às receitas da atividade ou operacional será tributado dentro do Simples Nacional, conforme art. 2, II da Resolução CGSN 140/2018 (Receita Federal, 2024), são considerados receita bruta mensal: “Produtos da venda de bens, produto de serviço nas operações de conta própria, serviços prestados, resultado nas operações em conta alheia, excluindo as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos”. Já ganhos de capital, receita financeira e demais tipos de receita são tributadas por fora do Simples Nacional.

O Simples Nacional e a EC 132/2023

A EC 132/2023, nomeada como “reforma tributária” modificou os impostos relacionados ao consumo de bens e serviços, o que irá refletir em todas as empresas do Brasil, inclusive nas do Simples Nacional. Isso espera-se acontecer devido à maioria dos tributos do consumo ter influência na formação do preço da mercadoria ou serviço prestados, devido serem tributos chamados de indiretos.

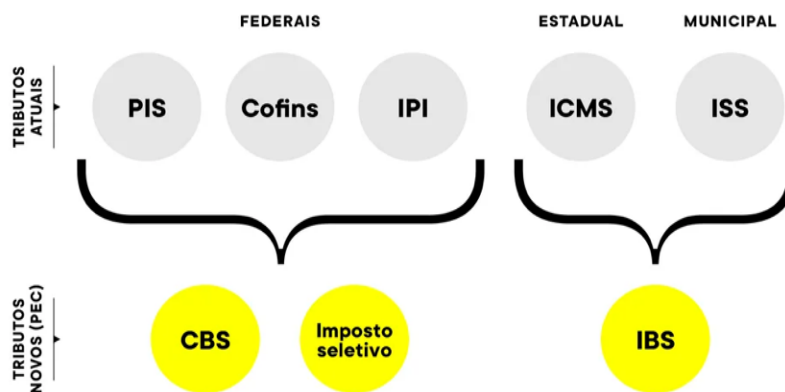
Assim, conceitua tributos indiretos Leandro Paulsen (2021, p. 135):

Os tributos que incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato, são denominados tributos indiretos.

Com a reforma tributária, PIS, COFINS, ICMS, ISS, serão substituídos pelo IVA-dual, composto pelo CBS (que substituirá tributos federais) e IBS (que substituirá os tributos estaduais e municipais) e o IPI será extinto e o substituirá o imposto seletivo. Tais

modificações foram representadas pela Revista Pequenas Empresas, Grandes Negócios (2024):

Figura 3-Os Tributos antes e depois da EC 132/2023



Fonte: PEGN, 2024.

O governo afirma, por meio de Bernard Appy, que a Reforma Tributária será positiva para o ME e EPP, pois dará a possibilidade de créditos tributários, aumentando o fluxo de caixa da empresa (Ministério da Economia, 2024). Também o SEBRAE (2024) afirma está otimista diante da Reforma Tributária, comemorando a manutenção do regime tributário Simples Nacional para MPE e vê-se a possibilidade de fortalecimento da economia com mais geração de empregos e renda, do fluxo de caixa gerado pelo crédito tributário e pela simplificação.

Analisando a EC 132/2023, visualiza-se alteração no art.146, CF, para dispor:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º.....

§ 2º **É facultado ao optante pelo regime único** de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I - não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II - **será permitida a apropriação de créditos** dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, pelo **adquirente não optante pelo regime único** de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, **em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.**"

(negritos feitos pela autora).

Assim, de acordo com as alterações feitas pela EC 132/2023 no art.146, CF, acima expostas, as MPE's poderão; além de optar pelo regime tributário do Simples Nacional, também terão que fazer a escolha de pagar CBS e IBS "por dentro", sendo estes inclusos na guia DAS ou "por fora" do Simples Nacional, sendo neste último caso beneficiados pela possibilidade de créditos tributários e da transferência deste, nos moldes do regime geral.

Desse modo, o contribuinte que tinha que optar pelo regime já completo, arcando com seu ônus e bônus, como assim afirmava o STF, agora poderá optar pelo Regime do Simples Nacional e quanto ao CBS e IBS poderá analisar no caso a caso, a maneira mais favorável para seu negócio, pois vê-se possibilidade legislativa antes inexistente, conforme interpreta-se por meio de decisão (STF, 2020) abaixo, que diz:

Assim como o princípio da isonomia não constitui óbice a tratamento diferenciado delineado na Lei Maior, não deve servir de alavanca para a criação de regimes híbridos, colhendo o que há de melhor em cada sistema. É imprópria a cumulação do Simples com o decorrente da tributação em separado, ausente previsão legal nesse sentido.

Há de vingar a autocontenção, em jogo campo dos mais delicados, porquanto sujeito ao princípio da legalidade. Quando se avança, extravasam-se os limites próprios ao Judiciário. Em matéria de política fiscal, surge excepcional a interferência, apenas se fazendo legítima quando evidenciada a inobservância ao figurino constitucional. (STF, RE 1199021 Relator: Min.Marco Aurélio, DJe-257 DIVULG 23/10/202).

As modificações aqui expostas, segundo José Homero Adabo (2024, p. 3), "tem por objetivo fazer com que as empresas, inclusive as optantes pelo Simples Nacional; tanto a vendedora quanto à adquirente, possam aproveitar da regra de não cumulatividade", estabelecida pela EC123/2023.

A não cumulatividade quando colocada de forma genérica é tratada com princípio, mas quando se estabelece nas operações, funciona como técnica da não-cumulatividade. (NADER; VALENTE, 2007)

A importância da não cumulatividade é tentar concretizar o princípio da neutralidade, almejado pela reforma tributária, uma vez que; segundo Pêgas (2023, p. 96), "a

empresa só vai pagar imposto sobre aquilo que agregou no processo produtivo”, sendo essa a principal característica do IVA.

Atualmente no Brasil a sistemática para cobrança de tributos sobre consumo mesclava entre o sistema cumulativo, que consiste em um “método de impostos e contribuições em cascata, sem possibilidade de deduções pagas anteriormente” (PÊGAS, 2023, p. 96), e o não cumulativo que possibilita a compensação do que foi pago na etapa/operação anterior tendo em vista que a diferença será recolhida não sobrecarregando a carga tributária para o destinatário final.

Cabe-se destacar que na sistemática não cumulativa, pode acontecer de cinco maneiras diferentes com finalidade de operacionalização, tais são (ALMEIDA, 2023, p.5):

- a) **Método Direto Subtrativo**, consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre a diferença entre as vendas (V) e as compras (C), isto é, $T = a \times (R - C)$;
- b) **Método Indireto Subtrativo**, consiste na apuração do valor devido por meio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as vendas (R) e a alíquota aplicada sobre as compras (C), isto é, $T = (a \times R) - (a \times C)$;
- c) **Método Direto Aditivo**, consiste na aplicação da alíquota do tributo (a) sobre o valor efetivamente agregado pelo contribuinte, ou seja, mão de obra (MO), matérias-primas e insumos (MP), outras despesas (D) e a margem de lucro (L), isto é, $T = a \times (MO + MP + D + L)$;
- d) **Método Indireto Aditivo**, consiste na apuração do tributo por meio da somatória da aplicação da alíquota a cada um dos elementos que compõem o valor agregado pelo contribuinte, isto é, $T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$;
- e) **Método Crédito do Tributo**, operacionalmente é o seguinte: o valor do tributo devido na etapa anterior é registrado como crédito para ser utilizado na apuração do débito a ser pago referente à transação corrente, isto é, $T = \text{Débito} - \text{Crédito}$.

Para melhor compreensão, em caráter exemplificativo, através da Figura 4, visualiza-se como ocorre a sistemática da não cumulatividade para o ICMS, no método crédito do tributo (Débito/Crédito):

Figura 4-Não cumulatividade no método crédito do tributo



Fonte: FENT

O que acontece na maior parte dos países do mundo que adotam o IVA, é a sistemática não cumulativa que ocorre pelo método indireto subtrativo, no qual a alíquota do IVA é aplicada sobre a compra e a venda e depois subtrai, apenas na saída. Assim, exemplo disposto por (Isaías Coelho, 2023, p. 4) em tabela abaixo:

Figura 5 -IVA por subtração

Apuração de IVA por Subtração - Exemplo			
	Valor	IVA Débito	IVA Crédito
Recebimento de clientes (vendas)	220	22	
Pagamentos a fornecedores (compras)	100		10
Diferença = valor agregado	120		
IVA devido (débito menos crédito)			12

Fonte: FGV, 2023.

Conclui-se que os impostos cumulativos prejudicam a neutralidade, influenciando no aumento de preços, uma vez que se relacionam com custo da produção ou revenda nas etapas da cadeia de produção. Lógico que não existe imposto totalmente neutro, mas o IVA por características que lhe são próprias, produz menor impacto econômico, na medida que um aumento ou redução da alíquota do IVA está proporcionalmente relacionado ao aumento ou à redução dos preços de todos os bens e serviços. (COELHO, 2023)

No que se refere ao Imposto sobre valor agregado - IVA dual, estabelecido pela EC 123/2023, substitui os tributos indiretos que incidem sobre a produção e consumo de bens e serviços, sua implementação tem como objetivo geral buscar “simplificar a incidência tributária e sua cobrança ao longo da cadeia produtiva” (OLIVEIRA, 2024, p. 8), dessa maneira contribuindo a neutralidade tributária.

As regras gerais para cálculo do IVA dual ficaram regulamentadas por Lei Complementar, assim está em trâmite de votação no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar - PLP n. 68/2024. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2024)

Neste trabalho, para melhor conhecimento do IVA e não fugir na finalidade proposta, apenas mencionaremos características básicas como; por exemplo, base de cálculo, fato gerador, alíquota de referência.

O fato gerador do IVA-dual, conforme art. 10, PLP n.68/2024, ocorrerá sobre operações onerosas e não onerosas de bens e serviços, que estarão sujeitas à tributação no momento do seu fornecimento ou pagamento, o que ocorrer primeiro. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2024)

De acordo com o art.11, da PLP n^o 68/2024, o local da ocorrência da operação será tributado de acordo com o destino e não mais a origem. Tal modificação ocorreu com a finalidade de evitar a guerra fiscal existente entre os estados e os municípios, porém traz preocupações sobre o impacto econômico que tal medida pode trazer a determinadas localidades (precisa de referência).

No que se refere à alíquota, esta será estabelecida por lei específica de cada ente federativo, tendo como base uma alíquota de referência que, segundo o Governo Federal (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS, 2024), chegará a 26,5%, sendo 17,7% do IBS e 8,8% da CBS, sendo considerada uma das alíquotas mais altas do mundo. (MARTINS, 2024)

Quanto à base de cálculo, art.12 da PLP n^o 68/2024, esta corresponderá ao valor da operação, então sendo cobrado em todas as transações, o IVA terá base bem ampla de tributação. (GOMES, 2024)

Aos contribuintes do Simples Nacional, conforme art.21, PLP n^o 68/2024, a tributação fica sujeita às regras propostas pela LC 123/2006 e, seguem o regime geral, aqueles que escolherem de forma irrevogável no ano calendário, apurar e recolher IBS e CBS por fora da DAS.

Desse modo, após EC 123/2023, a MPE no Simples Nacional continuará pagando uma alíquota única de impostos com base na receita bruta do ano anterior e ficarão na DAS, a partir de 2033, os seguintes tributos a recolher: IRPJ, CSLL, CBS, CPP e IBS (ANEXO XIX, PLP 68/2024).

Contudo, a LC 123/06 afirma que a empresa do Simples Nacional não poderá participar do regime de creditamento. Com a EC 132/2023, abre-se nova possibilidade para

empresas do Simples Nacional através da constitucionalização de apropriação de créditos tributários do valor destacado, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único, nos moldes do art. 146, § 3º, III, CF.

Na sistemática atual as empresas optantes do Simples Nacional, em regra, não podem tomar crédito, entretanto o adquirente dos seus produtos ou serviços tem o direito aos créditos do PIS/COFINS de maneira integral, independente de estar negociando com empresa optante do Simples ou não. Já, no caso do ICMS, o crédito fica limitado ao que é pago pela empresa do Simples Nacional.

Com a EC 132/23, existe a possibilidade de escolha, caso queira a MPE optante pelo Simples Nacional apropriar-se de créditos de CBS e IBS, é preciso apurar os respectivos tributos “por fora” da DAS, sujeitando-se ao regime regular (art. 28, PL n. 68/2024).

Para toda escolha existem consequências, assim no caso MPE, a escolha de como apurar o IBS e CBS no regime do Simples Nacional, precisa ser pensada tendo em vista a individualidade de cada empresa, uma vez que isso poderá afetar não apenas no aspecto financeiro, mas também no concorrencial, conforme afirma Viana (2024, p. 98):

Essa decisão precisará ser pautada não apenas sob a perspectiva financeira, ou seja, se resultará em um recolhimento maior ou menor de IBS e CBS por dentro ou por fora do Simples Nacional, mas sobretudo deverá avaliar a posição da empresa na cadeia produtiva ou de fornecimento em que está inserida. A opção de recolhimento do IBS e da CBS dentro do Simples Nacional praticamente anula todos os créditos acumulados até aquele ponto na cadeia. É como se, ao passar por uma empresa optante pelo Simples, o regime de creditamento fosse zerado, retornando ao ponto inicial, reiniciando apenas com os valores de IBS e CBS devidos pela optante do Simples Nacional. É evidente que as outras empresas tenderão a preferir adquirir bens e serviços das empresas que transfiram mais créditos. Portanto, vale o questionamento: a apuração do IBS e da CBS por fora do Simples Nacional será fruto de uma escolha efetiva dos pequenos empreendimentos ou uma questão de sobrevivência no mercado competitivo?

Assim, caso a MPE opte por recolher IBS e CBS “por dentro” da DAS, não irá transferir crédito de IBS e CBS para a adquirente do produto ou serviço, fato que afeta a empresa no seu aspecto negociador, devido às outras empresas em busca de seus créditos, terminarem optando por não adquirir produtos de empresas do Simples e, conseqüentemente, influenciando na competitividade desta no mercado, principalmente aquela que ficará no meio da cadeia da operação comercial. Assim, a MPE vai fazer sua escolha com base na diminuição da carga tributária ou por questão de competitividade no mercado, dependendo do caso a caso.

No mesmo sentido, sobre essa tomada de decisão que o pequeno empresário terá que realizar, posiciona-se a FECOMERCIO SP (2024), afirmando que o problema é o Simples

Nacional funcionar pelo sistema cumulativo, assim, no momento da aquisição, é impedido o creditamento e a transferência de crédito estar limitada ao valor devido no regime único.

Dessa maneira, a limitação da transferência de crédito é preocupante, tanto no que se refere à competitividade no mercado, como também em relação à baixa oferta dos créditos tributários, uma vez que para várias empresas do setor de comércio, o sistema do creditamento do PIS/COFINS usado atualmente, pode ser mais benéfico, economicamente, que a recuperação de créditos proposta pela EC 132/2023.

Nesse mesmo sentido, posiciona-se a FECOMERCIOSP (2024, p.2):

Hoje, a legislação permite que as empresas optantes pelo Simples possam transferir integralmente os créditos de PIS/Cofins no montante de 9,25%. Trata-se de um dispositivo que garante competitividade e tratamentos diferenciados e favorecidos a esses negócios, assim como determina a Constituição Federal.

Com a reforma, as pequenas e médias empresas somente poderão transferir cerca de 7% de crédito do IBS e da CBS, ou seja, há um retrocesso quanto às regras atuais de PIS/Cofins.

Se um fornecedor permite um crédito integral (26,5%), e outro um percentual bem inferior (7%), é fácil prever o resultado: a pequena empresa vai perder negócios.

Então empresas do Simples Nacional, que quiserem oferecer o crédito integral nas operações, terão que optar em apurar IBS e CBS por fora da DAS, e conseqüentemente deixarão de uma carga tributária menor para arcar com a alíquota de 26,5% do regime geral. (FECOMERCIOSP, 2024)

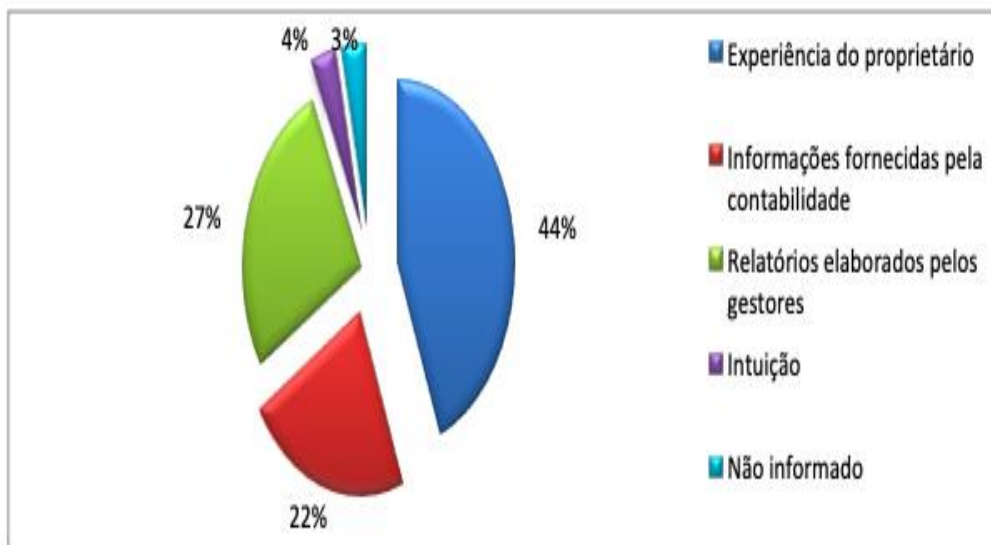
3278

Conclui-se que algumas empresas do Simples poderão obter benefícios econômicos, especialmente aquelas que estão em longas cadeias de produção, com a possibilidade de recebimento dos créditos pelo regime não cumulativo, mas isso não é uma regra geral e deve ser visto na individualidade. (VIANA, 2024)

Fato é, a necessidade de realizar de planejamento tributário com a finalidade de se chegar a uma menor carga tributária, e conseqüentemente contribuir com lucros e com a competitividade no mercado (SOUZA; PINHEIRO, 2013). Isso também, envolve uma questão de mudança de mentalidade do pequeno empresário, diante da necessidade da utilização da contabilidade como ferramenta de apoio na gestão da micro e pequena empresa.

Segundo pesquisa fornecida em artigo científico, comprova-se que a tomada de decisão nesses tipos de empresas pouco utiliza as informações contábeis, considerando mais a experiência do empresário.

Figura 6-Recurso mais utilizado para tomada de decisões



Fonte: (FARIA; AZEVEDO; OLIVEIRA, 2012)

Observa-se no gráfico da figura 6 que, a pesquisa demonstra o desconhecimento do empresário quanto à importância da contabilidade, que pode ser utilizada para auxiliar o empresário em sua tomada de decisões, a partir de ferramentas facilitam a gestão, como exemplo, cita-se o planejamento tributário.

3279

Reconhecendo a importância do planejamento tributário para auxiliar na tomada de decisões, fundamenta Alessandra Rosária Ribeiro Oliveira e Antônio Carlos Marques (2020, p.13):

[...] o Planejamento Tributário como uma ferramenta para identificar qual regime tributário de menor incidência aplicável, permitido pela legislação. A **carga tributária é grande responsável pelo aumento dos custos na atividade empresarial**, e quando o empreendedor passa a gerir esses custos de forma inteligente e competente, cumprindo a legislação obrigatória, a tendência é minimizar os impactos desses custos, e obter um desempenho mais eficaz, tornando a empresa mais competitiva no mercado econômico.

(grifos feitos pela autora).

Também, entende-se que se a carga tributária é responsável pelo aumento dos custos, qualquer modificação nesta, poderá, por consequência, impactar também no preço dos produtos, devido existir uma correlação entre eles, uma vez que “o entendimento dos custos, preços praticados e as margens lucro deve-se considerar a avaliação da incidência dos tributos sobre a operação”. (OLIVEIRA; MARQUES, 2020, p.7)

Outro ponto relevante é a necessidade do apoio estatal para o pequeno empresário em relação à conformidade da nova legislação fiscal para as MPEs que precisarem apurar

pelo CBS e IBS por fora do regime único, pois, segundo Viera (2024, p. 99), “o sistema híbrido poderá trazer mais complexidade justamente ao regime que deveria ser mais simplificado”, assim também influenciando no aumento de custos financeiros para sua execução.

Sabe-se que as pequenas empresas encontram dificuldades tanto financeiras como de recursos técnicos para cumprimento da legislação fiscal, tanto é assim, que algumas empresas do Simples Nacional possuem direito ao crédito do PIS/COFINS monofásicos, e nem sequer o utilizam, por não ter acesso aos procedimentos técnicos e operacionais para segregar as receitas. (FIGUEIREDO, 2021)

Essa necessidade de simplificação do procedimento e custos para MPEs, como já falado nesse trabalho, é reconhecido pela Constituição como essencial para garantia da livre concorrência. Diante de tal modificação colocada para empresas do Simples Nacional pela EC132/2023, nada ainda foi mencionado sobre programa de suporte técnico a ser oferecido pelo governo para essas empresas.

De acordo com tudo que foi abordado até o momento, a reforma tinha como objetivo a simplificação, mas poderá não trazer isto às empresas do Simples. Dessa maneira, aborda Flávio Rodrigues Oliveira (2024, p. 5):

O objetivo declarado da Reforma Tributária é simplificar a tributação sobre o consumo no país, no entanto, em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional, não se pode afirmar que isso será uma realidade, vez que exigirá que esses contribuintes avaliem a questão de tributar o IBS e a CBS dentro ou fora do recolhimento unificado. Além disso, a Reforma ainda acabará com uma das vantagens deste modelo, que é tributar o PIS e a Cofins dentro do Simples Nacional com alíquotas bem menores, sem comprometer o crédito para os adquirentes fora do regime.

Observa-se que neste novo contexto, a falta de simplificação para as empresas do simples nacional proporcionará impactos por causa da necessidade de dispor de mais recursos técnicos e financeiros para conformidade da legislação e maior suporte no assessoramento contábil para decisões e caminhos que a empresa deve seguir em busca do benefício da menor carga tributária e a garantia da competitividade no mercado.

METODOLOGIA

A presente pesquisa adota predominantemente uma abordagem qualitativa, buscando a melhor compreensão da situação contábil-fiscal da micro e pequena empresa optante pelo Simples Nacional com a Reforma Tributária, constituindo-se como fase

exploratória da análise a construção de base teórica, através de leitura seletiva, analítica e interpretativa de legislação, jurisprudência, livros, artigos e reportagens, com aprofundamento teórico necessário para compreensão do tema, e também utiliza-se de elementos quantitativos, usando simulações de cenários com objetividade e neutralidade para verificar se confirma ou não o aumento da carga tributária para as optantes do simples nacional, assim visualizando se compensará ficar recolhendo todos os tributos por dentro da DAS ou será melhor optar pelo recolhimento do IBS e CBS por fora da DAS, tendo em vista a obtenção do crédito tributário e questão de estar em melhores condições para concorrer no mercado.

Em relação aos procedimentos de pesquisa, pode ser classificada como pesquisa-ação, pois toda a sociedade está envolvida e participando, direta ou indiretamente, da Reforma Tributária, e a pesquisa tem intenções de despertar o conhecimento e ser politizadora. (NASCIMENTO, 2016)

No que se refere à natureza ou finalidade, é considerada pesquisa básica estratégica, que busca soluções de problemas e, também, à aquisição de conhecimentos. (BARROS, 2021)

Quanto aos objetivos a presente pesquisa se classifica como exploratória, já o pesquisador precisou estudar bastante sobre o tema, pesquisar e interpretar normas recém-aprovadas, com intuito de conhecer melhor as propostas que estão sendo definidas e a partir dessas pesquisas apresentar cenários com as possíveis escolhas das empresas optantes Simples Nacional para verificação dos impactos com as mudanças provenientes com a reforma, a serem comprovadas por meio de um estudo de caso verificando aumento ou não da carga tributária.

APRESENTAÇÃO DE CENÁRIO E ANÁLISE DOS IMPACTOS PARA EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL NO SETOR DE COMÉRCIO

Características da empresa e coleta de dados

Para atender o objetivo proposto no trabalho, que consiste em analisar os impactos da Reforma Tributária, a pesquisa voltou-se para tentar demonstrá-lo através da simulação de uma empresa do Simples Nacional no setor de comércio, localizada na cidade de Juazeiro do Norte-CE, que desempenha atividade de venda de carnes e produtos de churrasco. A razão social da referida empresa não pode ser divulgada, pelo fato de não ter sido autorizada por esta, então a chamaremos de empresa X.

No que se refere à coleta de dados, esta foi realizada com base nos registros contábeis disponibilizados pela empresa, tendo em vista a alíquota de referência de 26,5% de CBS e IBS colocada pelo governo. Ao realizar as simulações, busca-se uma melhor análise comparativa de como ficará a apuração do Simples Nacional por dentro e por fora do regime único, foi feita uma tabela facilitando a visualização de qual maneira o regime será mais favorável para a redução dos custos tributários para empresa estudada.

Simulação da empresa X do simples nacional apurando IBS e CBS por dentro e por fora do simples nacional

Para realização da simulação foi utilizada a receita de 12 meses da empresa, totalizando um faturamento anual de R\$ 1.445.403,73, assim identificando a empresa na 4ª faixa de tributação do Simples Nacional, de acordo com tabela do Comércio em anexo disposto na LC nº 123/2006 e na PLP nº 68/2024. Como a alíquota efetiva pode variar, vamos considerá-la de 16,93% para a simulação.

Mês	Receita
01/2023	122.751,25
02/2023	112.048,83
03/2023	140.738,64
04/2023	114.751,68
05/2023	134.633,22
06/2023	101.186,20
07/2023	119.215,69
Mês	Receita
08/2023	123.438,38
09/2023	114.051,76
10/2023	119.216,15
11/2023	134.405,45
12/2023	108.966,48

RBT₁₂	R\$ 1.445.403,73
Alíquota Nominal	10,70%
Alíquota Efetiva	16,93%
Compras de produtos	R\$ 539.679,30
Receita do mês	R\$ 108.996,48

Atualmente, considerando a receita mês no valor 108.966,48 reais, a empresa X com regime tributário do Simples Nacional, sem as deduções, recolhe da seguinte maneira:

Tributos Distribuídos no cenário atual						
IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	INSS	ICMS	Total
5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%	100,00%
1.014,64	645,68	2.350,28	509,17	7.748,17	6.180,09	18.448,03

Em 2033, caso a empresa X opte por recolher por dentro do regime único de tributação, com o mesmo valor de receita, ficará da seguinte maneira:

Tributos Distribuídos no cenário por dentro						
IRPJ	CSLL	CBS	IBS	INSS		Total
5,50%	3,50%	15,50%	33,50%	42,00%		100,00%
1.014,64	645,68	2.859,44	6.180,09	7.748,17	-	18.448,03

Através do cálculo acima, observa-se que não haverá modificação da carga tributária da empresa X, entre o cenário atual e após efetivação da reforma tributária. Então, tendo em vista o faturamento anual em R\$ 1.445.403,73 e a alíquota média de 16,93%, totaliza-se em tributos recolhidos por dentro, o valor de R\$ 244.706,85 reais/ ano.

Como visto ao longo do trabalho, a reforma trouxe a possibilidade das empresas do Simples Nacional recolher o IBS e CBS por fora do regime único, cabendo-se avaliar a

melhor opção para empresa X, tendo em vista que nesta possibilidade de benefício com a apropriação e transferência integral de créditos tributários.

No que se refere ao recolhimento por fora do Simples, a alíquota de referência do IBS: 17,7% e do CBS: 8,8%, totalizando o IVA-dual com alíquota de 26,5%, conforme já exposto no trabalho. Dessa maneira, observa-se a simulação da empresa X recolhendo por fora ficará:

Valor anual de Tributos no cenário por fora do Simples Nacional	
1.445.403,73 x 0.265	R\$ 383.031,99

De acordo com a simulação, observa-se que a carga tributária anual, recolhendo por fora, aumentará (R\$ 383.031,99) em comparação à carga por dentro (R\$ 244.706,85). Porém, deve-se analisar a possibilidade dos créditos, pois a empresa apresenta um grande volume de compras, chegando ao valor anual de R\$ 539.679,30 reais, assim seguem os cálculos demonstrando o valor exato que irá recolher após o recebimento do crédito tributário.

APURAÇÃO CBS

R\$ 47.491,78	R\$ 127.195,53
	R\$ 79.703,75

CBS a Recolher

APURAÇÃO IBS

R\$ 95.523,24	R\$ 255.836,46
	R\$ 160.313,22

IBS a Recolher

Vê-se que com abatimento do crédito (R\$ 143.015,00), o valor a recolher de IBS e CBS ficará equivalente a R\$ 240.016,99 reais. Então, na comparação de carga tributária, após créditos, recolher por fora, é mais vantajoso para a empresa X, pois diminui a carga tributária, no valor aproximado de R\$ 4.690,00 reais.

Mas, na tomada de decisão o empresário não se deve apegar somente a números, e sim analisar estes dentro do contexto. Desse modo, mesmo a carga tributária sendo um pouco menor, deve-se considerar a complexidade do recolhimento por fora do Simples e os gastos provenientes para tal feito.

Também para decisão, a empresa X precisará avaliar se compensará essa vantagem em relação ao aumento da carga tributária total, deve-se verificar a questão comercial, qual a posição da empresa na cadeia produtiva e atentar-se de como os vendedores de seus produtos se posicionarão em relação à transferência de créditos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho tinha como objetivo analisar os possíveis impactos das alterações que foram aprovadas no Sistema Tributário Nacional pela Reforma Tributária (EC n. 132/2023), delimitando o tema sobre as micro e pequenas empresas do regime tributário do Simples Nacional, em especial do setor de comércio, tendo em vista a sua relevância social e econômica para o Brasil.

Sobre o estudo pode-se perceber a importância e necessidade do regime tributário simplificado e favorável, chamado de Simples Nacional, para a micro e pequena empresa, bem como sua aceitação e representatividade no Brasil. Observou-se que apesar da simplificação, em alguns casos, tal regime não é totalmente favorável ao micro e pequeno empreendedor, mas que o judiciário não aceitava o sistema híbrido, devido à ausência de norma, até a aprovação da EC 132/2023, que traz uma possibilidade desta aplicação. Também foram apreciados temas fundamentais da EC 132/2023, como a implementação do IVA-dual, a não-cumulatividade e a apropriação e transferências de créditos tributários para empresas do Simples Nacional.

Para análise completa, analisou-se simulação através de dados contábeis que foram disponibilizados pela empresa X, resultando em cálculos que facilitaram a visualização dos impactos da reforma tributária no que se refere ao aumento ou diminuição da carga tributária nas empresas do Simples Nacional, no setor de comércio, tendo em vista o sistema híbrido que foi aprovado pela EC 132/2023.

Através da referida simulação, pode-se chegar à conclusão de que a empresa X não terá impactos da carga tributária caso decida recolher IBS e CBS por dentro do sistema único. Já se esta optar em recolher IBS e CBS por fora, devido ao seu alto valor de compra,

teria uma carga tributária menor, com valor em torno de R\$ 4.500 reais anualmente, após o recebimento dos créditos tributários.

Observa-se que a tomada de decisão na escolha de como será o recolhimento dos tributos, deve-se ir além dos números da carga tributária, verificando-se os possíveis custos para apuração dos tributos e dificuldades da empresa para cumprimento da legislação tributária pelo sistema normal de tributação, tendo em vista a vantagem de simplificação pelo regime único.

Também se faz necessário analisar o perfil da empresa e a sua relação comercial, se esta se localiza no meio da cadeia produtiva, conhecida como B2B, uma vez que a transferência do crédito de IBS e CBS será de maneira integral para o comprador, já quando recolher por dentro do Simples, haverá uma espécie de ruptura na cadeia produtiva, e a transferência de crédito diminuirá significativamente; fato que poderá prejudicar a empresa no aspecto comercial.

Cabe salientar que a pesquisa se delimitou ao estudo de caso de uma empresa do ramo de comércio optante do simples nacional, e esta não se esgota apenas nesse caso concreto, ainda existindo possibilidades de estudos diante da realidade de cada empresa e do setor em que atua, dessa maneira, a pesquisa em questão não pode ser generalizada para todos os casos.

3286

Por fim, entende-se que as empresas do Simples Nacional que faziam uso da restituição do crédito do PIS/COFINS, se optarem recolher por dentro do sistema único, ficarão sujeitos a não receberem créditos de IBS e CBS. Assim, recomenda-se, urgentemente, que as empresas deste regime tributário, façam uso dos seus créditos de PIS/COFINS, como garantia de caixa, caso tenham este direito.

REFERÊNCIAS

ADABO, José Homero. **Como ficará o Simples Nacional com a Reforma Tributária de 2023?** Portal Contábil SC. Disponível em: <https://portalcontabilsc.com.br/artigos/como-ficara-o-simples-nacional-com-a-reforma-tributaria-de-2023/>. Acesso em: 04 jun. 2024.

AGOSTINE, Cristiane. **Lula reitera compromisso com o fiscal e diz que a economia 'não vai quebrar' em seu governo.** Valor Econômico. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/07/03/lula-diz-que-responsabilidade-fiscal-e-um-compromisso-de-seu-governo.ghtml> Acesso em: 12 jul. 2024.

ALEXANRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **REFORMA TRIBUTÁRIA: A nova tributação de Consumo no Brasil.** Juspodium, 2024.

ALMEIDA, Edson Sebastião. REFORMA TRIBUTÁRIA: Saiba sobre o cálculo do IVA e o critério de utilização sobre a não cumulatividade. **Revista de opinião**, 2023. Disponível em: <https://www.gentedeopinioao.com.br/opinioao/artigo/reforma-tributaria-saiba-sobre-o-calculo-do-iva-e-o-criterio-de-utilizacao-sobre-a-nao-cumulatividade>. Acesso em: 04 jun. 2024.

BARROS, Renata Chrystina Bianchi de. **Metodologia de pesquisa**. Brasília: PNAP; Recife: UPE / NEAD, 2021. Disponível em: <https://educapes.capes.gov.br/bitstream/capes/642412/2/Metodologia%20de%20Pesquisa.pdf>. Acesso em: 04 jun 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. **RE 1392941 / PR – PARANÁ**. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despachos1346456/false>. Acesso em: 01 jun. 2024.

BRASIL.. Supremo Tribunal Federal – STF. **RE 1.199.021/SC**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754197360>. Acesso em: 03 jun. 2024.

BRASIL.. Congresso Nacional. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 01 jun. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **PLP 68/2024 - Lei Geral do IBS, da CBS e do IS**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2414157&filenome=PLP%2068/2024. Acesso em: 02 jun. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 01 jun. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta do governo regulamenta impostos criados pela reforma tributária**. Agência Câmara de Notícias. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1056840-proposta-do-governo-regulamenta-impostos-criados-pela-reforma-tributaria>. Acesso em: 04 jun. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 68/2024**. Situação: Aguardando Apreciação pelo Senado Federal. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 04 ago. 2024.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria operacional coordenada na Tributação sobre o Consumo**. Brasília:TCU, 2024. Disponível em: edeintegrar.irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2023/08/Auditoria-operacional-coordenada-na-Tributacao-sobre-o-Consumo.pdf. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Governo Federal. **Mapa das Empresas**. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas>. Acesso em: 30 maio 2024

COELHO, Isaías. **Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS)**. FGV IBR. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 04 jun. 2024.

FARIA, Juliano Almeida e; OLIVEIRA, Murilo Silva; AZEVEDO, Tania Cristina. Utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa da Faculdade de Campo Limpo Paulista**, 2012. Disponível em: <https://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RMPE/article/view/404>. Acesso em: 30 maio 2024.

FECOMERCIO.SP. **Conheça os 3 pontos na Reforma Tributária que prejudicam as empresas do Simples Nacional**. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/conheca-os-3-pontos-na-reforma-tributaria-que-prejudicam-as-empresas-do-simplesnacional#:~:text=Um%20dos%20princ%C3%ADpios%20da%20EC,vez%20de%20pa%20gar%20o%20tributo>. Acesso em: 05 maio 2024.

3288

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas**. 2021. 183 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2021.

GOMES, Daniel Soares. IVA instituído pela reforma tributária não é dual. **Consultor Jurídico**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mai-24/iva-instituido-pela-reforma-tributaria-nao-e-dual/#:~:text=Em%20sua%20concep%C3%A7%C3%A3o%20ideal%2C%20o,debatida%20no%20nosso%20sistema%20tribut%C3%A9ria>. Acesso em: 01. ago. 2024.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do Tratamento Favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. 2009. Disponível em: https://www.oasisbr.ibict.br/vufind/Record/BRCRIS_aa25dff79b95376ab5ee344b9a89865. Acesso em: 01 jun. 2024.

HUPSEL FILHO, Valmar. Reforma tributária: Estamos trocando um manicômio tributário por outro. **Revista Veja**, 2024. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/maquiavel/reforma-tributaria-estamos-trocando-um-manicomio-tributario-por-outro>. Acesso em: 12 jul. 2024.

MAITTE, Lauro. CAMINHOS E DESCAMINHOS PARA APROVAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL. **Revista NECAT-Revista do Núcleo de Estudos**

de **Economia Catarinense**, v. 12, n. 24, p. 1-10, 2023. Disponível em: <https://ojs.sites.ufsc.br/index.php/revistanecat/article/view/7309>. Acesso em: 18 jul. 2024.

MARCIEL, Everardo. A NOVA TEMPORADA DA REFORMA TRIBUTÁRIA. **Revista ETCO**. 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/noticias/everardo-maciel-explicar-por-que-nao-acredita-em-projetos-que-sugerem-refundar-nosso-sistema-de-impostos/>. Acesso em: 12 jul.2024.

MARCOMINO, Isabella Aparecida. A PERCEPÇÃO DOS PROFISSIONAIS CONTADORES SOBRE OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/39543/1/Percep%3%a7%3%a30ProfissionaisContadores.pdf>. Acesso: 12 jul.2024.

MARTINS, André. Com alíquota de 26,5%, Brasil deve ter um dos maiores IVAs do mundo. **Revista Exame**, 2024. Disponível em: <https://exame.com/economia/com-aliquota-de-265-brasil-deve-ter-um-dos-maiores-ivas-do-mundo-veja-ranking/>. Acesso em: 09 ago. 2024.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. PEQUENAS EMPRESAS E REGIME JURÍDICO FAVORECIDO: CARÁTER OPCIONAL COMO REMÉDIO, NÃO COMO LEGITIMADOR DE INCONSTITUCIONALIDADES. **Direito tributário e financeiro**, 2017. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/pi88duoz/3g3ub73j/9DMtC8qp577EyP9o.pdf>. Acesso em: 30 maio 2024.

NADER, Patricia Audibert; VALENTE, Patrícia Martir. O princípio da não cumulatividade no IPI: a adoção do sistema constitucional da compensação do crédito tributário. **Revista De Direito Público**, Londrina, v. 2, n. 3, p. 163-174, set./dez. 2007. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/11370>. Acesso em: 01 jun. 2024.

NASCIMENTO, Francisco Paulo do. **Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática – como elaborar TCC**. Brasília: Thesaurus, 2016. Disponível em: <http://franciscopaulo.com.br/arquivos/Classificando%20a%20Pesquisa.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 12.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/latin-america/paises/brasil-portugues/>. Acesso em: 30 maio 2024

OCDE. **reforma tributária traria crescimento, mas alerta para número de exceções**. Disponível em: <https://brasil61.com/n/ocde-diz-que-reforma-tributaria-traria-crescimento-mas-alerta-para-numero-de-excecoes-pind234326>. Acesso em: 30 maio 2024.

OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Como ficará o Simples Nacional com a Reforma Tributária?** Busca Legal, 2024. Disponível em: <https://busca.legal/como-ficara-o-simples-nacional-com-a-reforma-tributaria/>. Acesso em: 09 ago. 2024.

OLIVEIRA, Igor Antonio Lima de. **Imposto sobre valor agregado: estudo comparativo entre o iva dual brasileiro instituído pela emenda constitucional n. 132/2023 e modelo de**

gst/hst do Canadá. TCC, 2024. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/8102>. Acesso em: 09 ago. 2024.

OLIVEIRA, Alessandra Rosária Ribeiro; MARQUES, Antônio Carlos. **Planejamento tributário como ferramenta de gestão para empresa de pequeno e médio porte**. 2020. Disponível em: https://www.faculdadecienciasdavid.com.br/sig/www/openged/ensinoBibliotecaVirtual/000216_624c800aadc5_045904_5f1aeb60eefaa_TCC_. Acesso em: 09 ago. 2024.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 10.ed. São Paulo: Atlas. 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **Panorama sobre EC n. 132: um salto no escuro, com torcida a Favor**. São Paulo: IBDT, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2534/2282>. Acesso em: 20 jun.2024.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

VIANA, Hudson Andrade. **O SIMPLES NACIONAL E O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO FAVORECIDO NA CONSTITUIÇÃO ECONÔMICA DO BRASIL: UMA ANÁLISE À LUZ DA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023**. TCC, 2024. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/58407/1/SimplesNacionalprincipio_Viana_2024.pdf. Acesso em: 09 ago. 2024.

3290

15 anos do Simples Nacional: 99% das empresas brasileiras optam pelo regime. **Revista Pequenas Empresas, grandes Negócios**, Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://revistapegn.globo.com/Empreendedorismo/noticia/2021/12/15-anos-do-simples-nacional-99-das-empresas-brasileiras-optam-pelo-regime.html>. Acesso em: 30 maio 2024.