

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ALINE TEODORO DE MOURA

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIAS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

THE IMPLICATIONS OF CONSTITUTIONAL AMENDMENT N. 132 OF 2023 ON THE NATIONAL SIMPLES REGIME

Mariely Viviani Cacerez ¹
Marisa Rossignoli ²

Resumo

A pesquisa aborda a problemática das implicações da Emenda Constitucional n. 132 de 2023 no regime tributário do Simples Nacional. Estas entidades são fundamentais para o empreendedorismo e a geração de empregos, e a reforma tributária proposta pode afetar significativamente sua operacionalidade e competitividade. O objetivo principal do estudo é investigar as mudanças introduzidas pela emenda e avaliar os impactos econômicos e administrativos dessas alterações nas empresas optantes pelo Simples Nacional. O método utilizado na pesquisa é dedutivo, com procedimento descritivo e comparativo da legislação aplicável e revisão bibliográfica. O estudo justifica-se tanto do ponto de vista acadêmico, pela escassez de pesquisas focadas nesta área específica, quanto socioeconômico, visto que as micro e pequenas empresas consistem em 93,5% das empresas ativas do Brasil. O texto explora inicialmente a estrutura operacional e os benefícios do Simples Nacional, e posteriormente, avança para uma análise detalhada das alterações propostas pela reforma tributária. A pesquisa concluiu quanto a necessidade de as empresas fazer um planejamento tributário e exame minucioso ao escolher entre manter o regime simplificado ou optar por um regime misto, de forma a gerir complexidade tributária com a busca por eficiência econômica e competitividade no mercado.

Palavras-chave: Reforma tributária, Iva dual, Simples nacional, Emenda constitucional n. 132/2023

Abstract/Resumen/Résumé

The research addresses the issue of the implications of Constitutional Amendment no. 132 of 2023 under the Simples Nacional tax regime. These entities are fundamental for entrepreneurship and job creation, and the proposed tax reform could significantly affect their operability and competitiveness. The main objective of the study is to investigate the changes introduced by the amendment and evaluate the economic and administrative impacts of these changes on companies opting for Simples Nacional. The method used in the research is

¹ Advogada. Mestre em direito pela Universidade de Marília. Especialista em direito e processo penal com ênfase em magistério superior. Especialista em docência no ensino superior: metodologias ativas

² Professora PPGD Unimar. Pós doutoranda em Direito pela UENP- Jacarezinho - mestre e graduada em economia. Delegada Regional (Bauru-SP) do CORECON SP - Conselho Regional de Economia

deductive, with a descriptive and comparative procedure of applicable legislation and bibliographic review. The study is justified both from an academic point of view, due to the lack of research focused on this specific area, and from a socioeconomic point of view, since micro and small companies make up 93.5% of active companies in Brazil. The text initially explores the operational structure and benefits of Simples Nacional, and subsequently moves on to a detailed analysis of the changes proposed by the tax reform. The research concluded that companies need to carry out tax planning and thorough examination when choosing between maintaining the simplified regime or opting for a mixed regime, in order to manage tax complexity in the search for economic efficiency and market competitiveness.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax reform, Dual vat, Simples nacional, Constitutional amendment n. 132/2023

INTRODUÇÃO

A relevância e o impacto das microempresas e das empresas de pequeno porte na economia são incontestáveis, constituindo a espinha dorsal do empreendedorismo e da geração de empregos. Neste contexto, a Constituição Federal do Brasil estabelece princípios para assegurar um tratamento jurídico diferenciado a essas entidades, visando mitigar as disparidades e promover a justiça social.

A Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, mais conhecida como o estatuto do Simples Nacional, introduziu um regime tributário simplificado que unifica o recolhimento de diversos tributos em uma única guia, o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), facilitando significativamente a gestão fiscal das empresas aderentes. Este regime inclui tributos federais, estaduais e municipais, e se estende a diversas atividades econômicas, embora apresente exceções específicas no que se refere a algumas categorias de impostos e contribuições.

O presente estudo visa investigar as possíveis implicações econômicas que a reforma tributária propagada pela Emenda Constitucional n. 132 de 2023 gerará no âmbito do regime tributário do Simples Nacional.

A inquirição de tal problemática se justifica do ponto de vista acadêmico em razão da escassez de pesquisas com o recorte e ângulo de observação do objeto acima proposto, visto que a aprovação da Emenda Constitucional n. 132 de 2023 é recente, além de se justificar do ponto de vista socioeconômico diante dos reflexos as microempresas e empresas de pequeno porte do país.

Inicialmente, o texto procura explorar os aspectos gerais do Simples Nacional, esclarecendo sua estrutura operacional, os benefícios concedidos às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como as particularidades do regime no que tange ao recolhimento de determinados tributos. Em um segundo momento, a discussão avança para uma análise dos aspectos gerais da Emenda Constitucional n. 132 de 2023. Por fim, propõe-se uma avaliação das mudanças introduzidas pela recente reforma tributária brasileira e o impacto dessas alterações sobre as empresas optantes pelo Simples Nacional.

A método utilizado foi o dedutivo, com revisão bibliográfica e da legislação aplicada. Utilizou-se o procedimento descritivo e comparativo, contrastando as mudanças propostas e suas implicações no regime simplificado.

1. ASPECTOS GERAIS DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

Aristóteles associava a isonomia a ideia de justiça, equidade. De acordo com o filósofo o “que é justo nas transações civis é também uma espécie de igualdade, e o que é injusto uma espécie de desigualdade” (Aristóteles, 350 a.c, Livro Quinto).

Assim, considerando a relevância socioeconômica das microempresas e às empresas de pequeno porte, no que tangem à geração de empregos, elevação da renda e atenuação dos impactos da desigualdade social, logrados através do empreendedorismo, a Constituição Federal correlaciona o tratamento favorecido às empresas referidas à justiça social (art. 170, IX, CF/88).

O ideal de igualdade, é imortalizado nas palavras de Ruy Barbosa, em a ‘Oração aos Moços’ discurso para colação de grau dos formandos da turma de 1920 da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, segundo o qual:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real (Barbosa, 2019, p. 36).

A ordem econômica constitucional estipula um arcabouço principiológico voltado ao tratamento jurídico diferenciado (desigualmente os desiguais) às microempresas e às empresas de pequeno porte, por meio da “simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (Brasil, 1988, art. 179) com vistas a preservação destas empresas que não teriam condições de competir com as de médio e grande porte.

A Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, estabeleceu o regime jurídico diferenciado às microempresas e para as empresas de pequeno porte, trazendo no capítulo IV, art. 12 ao 41, as normas relativas a formalização e o recolhimento de tributos e contribuições (Brasil, 2006).

O regime diferenciado, possibilita ao empresário unificar o pagamento de oito tributos em uma única guia de recolhimento, denominada Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Os impostos e contribuições que se inserem no Simples Nacional são o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

(COFINS) e Contribuição para o PIS/Pasep; Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) direcionada à Seguridade Social; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme art. 13, incisos I ao VIII (Brasil, 2006).

As empresas que prestam serviços de construção de imóveis e obras de engenharia, inclusive subempreitada, execução de projetos, paisagismo e decoração, serviços de vigilância, limpeza ou conservação, e, por fim, serviços advocatícios, deverão recolher a Contribuição Patronal Previdenciária, fora do Simples Nacional, ou seja, de acordo com a legislação comum aplicada, art. 18, § 5º-C (Brasil, 2006)

O ICMS e ISS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, também foram excluídos do Simples Nacional, art. 13, § 1º incisos XIII e XIV (Brasil, 2006). Atualmente mesmo que uma empresa esteja enquadrada no Simples Nacional, ela deve pagar os tributos referidos, separadamente da guia do Simples, de acordo com o que dispõe o Convênio ICMS 142/18, em sua cláusula terceira (CONFAZ, 2018).

Entretanto, a forma como é realizado o cálculo do ICMS-ST para as empresas enquadradas no Simples Nacional, difere um pouco das empresas enquadradas nos regimes do Lucro Real e Lucro Presumido.

As empresas do Simples Nacional, quando enquadradas na qualidade de substituta, em operações interestaduais, devem adotar a MVA Original (margem de valor Agregado), nos termos do que determina Cláusula décima primeira, § 1º, do Convênio ICMS 142/18, diferentemente das empresas que se enquadram no regime normal, cuja MVA sofrem um ajuste (MVA ajustada) o que reflete em um valor um pouco maior do imposto devido (Pinto, 2021).

Também haverá distinção quando a empresa enquadrada no regime do Simples Nacional atuar como contribuinte substituída. A empresa no momento da aquisição da mercadoria indicará que a operação se insere no âmbito da substituição tributária, e ao comercializar o produto sujeito à mencionada substituição, registrará no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS) a informação, ocasionando a nulidade automática do percentual de redistribuição referente ao ICMS, refletindo assim em uma diminuição da alíquota efetiva (Acuña, 2023, p. 50).

Já em relação ao ISS o regime de substituição tributária é menos aplicado, dado que este tributo incide sobre serviços, e não sobre a circulação de bens. Contudo, em situações particulares, como ocorre por exemplo na LC n. 306/96 do município de Porto Alegre-RS, no caso em que há prestadores não estabelecidos nos municípios ou serviços provenientes do

exterior, pode existir a determinação de retenção diretamente na fonte pelo contratante do serviço, em dinâmica análoga à da substituição tributária.

O IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação, não se enquadram no sistema do Simples Nacional, vez que incidem somente nas operações internas, art. 13, § 1º, XII, (Brasil, 2006), portanto, devem ser recolhidos, também, separadamente da guia do Simples Nacional.

Os tributos a serem recolhidos pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional serão calculados sobre uma única base de cálculo, ou seja, a receita bruta da pessoa jurídica¹, auferida no mês, sob o qual incidirão alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais, constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar 123/2006, art. 18, § 1º-A, § 3º.

Apurado o valor total a ser pago, a quantia é distribuída entre a união, estados e municípios, conforme o percentual de repartição de tributos, previstos nas tabelas dos Anexos I a V da Lei Complementar 123/2006. Qualquer discrepância mínima entre a soma total dos percentuais e a alíquota efetiva será realocada para o tributo que possua o maior percentual de distribuição na correspondente faixa de receita bruta (Brasil, 2006).

O Microempreendedor Individual – MEI, poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, art. 18-A, (Brasil, 2006).

Além do sistema de apuração e recolhimento de tributos, diferenciado e simplificado, por meio de apuração do faturamento e guia única, as obrigações acessórias no regime do Simples Nacional, seguem a mesma sistemática.

O extenso rol de obrigações acessórias exigidas das empresas que não se enquadram no regime do Simples Nacional, pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), são dispensadas às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como, ao microempreendedor individual.

A Lei Complementar n. 126 de 2003 (art. 25) determina que microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional devem apresentar apenas uma declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Esta declaração será também disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, seguindo prazos e modelos estipulados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) (Brasil, 2006).

¹ Receita Bruta ou Faturamento é o valor total das vendas de produtos ou serviços de uma empresa em um período específico, não considerando os custos.

A declaração referida possui caráter de confissão de dívida, e é suficiente para a cobrança de tributos e contribuições não recolhidos com base nas informações fornecidas. Adicionalmente, a empresa deve informar na declaração qualquer período de inatividade, definido como a falta de mutação patrimonial e atividade operacional durante o ano-calendário (Brasil, 2006).

Microempresas e empresas de pequeno porte devem emitir documentos fiscais e manter um livro-caixa com registros de sua movimentação financeira e bancária. Exigências de declarações e obrigações acessórias adicionais são proibidas, exceto as estipuladas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) (Brasil, 2006).

A declaração a ser prestada pelo Microempreendedor Individual (MEI), deverá conter, exclusivamente, informações sobre a receita bruta total sujeita ao ICMS, conforme o artigo 18-A da Lei Complementar. É vedada a exigência de declarações adicionais para o MEI por conta desta lei.

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, como regra geral, não têm direito a apropriação ou transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições inclusas nesse regime tributário.

Entretanto, as entidades não optantes pelo Simples Nacional podem se creditar do ICMS incidente sobre compras de mercadorias dessas microempresas ou empresas de pequeno porte, desde que tais aquisições se destinem à comercialização ou industrialização. O crédito será limitado ao montante de ICMS que as empresas optantes pelo Simples Nacional efetivamente devem pagar por essas transações (Brasil, 2006, art. 23, § 1º).

As alíquotas usadas para o cálculo desse crédito devem ser especificadas no documento fiscal e correspondem às estabelecidas nos Anexos I ou II da Lei Complementar, conforme a faixa de receita bruta no mês anterior à operação. Se a operação ocorrer no mês em que a microempresa ou empresa de pequeno porte começar suas atividades, a alíquota aplicada será a menor prevista nos Anexos I ou II.

A transferência de créditos do ICMS conforme especificado nos parágrafos anteriores não se aplicará a microempresa ou empresa de pequeno porte tributada no Simples Nacional com valores fixos mensais, quando alíquota necessária não é informada no documento fiscal, existe uma isenção de ICMS que cobre a faixa de receita bruta do mês da operação, ou o remetente da operação opta por aplicar a alíquota sobre a receita recebida no mês (Brasil, 2006, art. 23, § 4º).

Além disso, os Estados e o Distrito Federal podem, de maneira unilateral, permitir créditos de ICMS sobre insumos utilizados nas mercadorias compradas de indústrias optantes pelo Simples Nacional, sem discriminação por origem (Brasil, 2006, art. 23, § 5º).

Cumpre destacar que o ICMS-ST, como é apurado e recolhido fora do Simples Nacional, e, portanto, aplica-se o regime comum, ocorre a apropriação e transferência de créditos, pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

De acordo com o Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil n. 15, de 26 de setembro de 2007, empresas submetidas à tributação não-cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, as quais estão inseridas no regime de lucro real, podem deduzir créditos destes tributos, oriundos de aquisições de bens e serviços provenientes de empresas optantes pelo Simples Nacional, utilizando-se das alíquotas estabelecidas para esses tributos no regime tradicional (Brasil, 2007).

Recentemente foi aprovada a Emenda Constitucional n. 132 de 20 de dezembro de 2023, que altera ao Sistema Tributário Nacional, em especial a tributação sobre o consumo, cujos tributos substituídos pela reforma são contemplados atualmente pelo regime do Simples Nacional.

Assim, a reforma tributária manteve expressamente as vantagens de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, no recolhimento dos novos impostos que entrarão em vigor, conforme nova redação dada ao art. 146, III, d, da Constituição Federal de 1988, pela EC n. 132/2023.

2. PANORAMA GERAL DA REFORMA TRIBUTÁRIA (EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2006)

Montesquieu em o “Espírito das Leis” já falava sobre as manipulações realizadas pela tributação indireta incidentes no consumo de mercadorias:

Os direitos sobre as mercadorias são os que os povos menos sentem, porque não se lhe faz uma arrecadação formal. Podem eles ser tão sabiamente manipulados que o povo quase ignorará que os paga. Por isso, é muito importante que quem vende a mercadoria seja quem pague o direito. Ele saberá muito bem que não é ele quem paga e o comprador, que é quem efetivamente paga, o confunde com o preço. (Montesquieu, 1982, p. 244).

A reforma tributária propagada pela aprovação da emenda Constitucional n. 132 de 2023, originária da proposta de emenda constitucional n. 45/2019, tem como foco “a mercadoria” preconizada por Montesquieu (1982, p. 244), vez que o objeto central consiste na tributação incidente sob o consumo no país (Ministério da Fazenda, 2023).

O arcabouço principiológico do sistema tributário, passa com a reforma tributária a ser regido pelos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (art. 145, § 3º CF/88 incluído pela EC n. 132/2023) e atenuação dos efeitos regressivos (art. 145, § 4º CF/88 incluído pela EC n. 132/2023).

Visando simplificar a tributação sobre o consumo, a emenda constitucional n. 132/2023, prevê a implementação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), que consiste no pagamento de tributo somente sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva até o consumidor final, em substituição a cinco tributos.

O IVA é aplicado atualmente aproximadamente em 100 (cem) países, pois permite maior transparência na incidência tributária, ante a não cumulatividade e cobrança "por fora" de modo que se possa saber a quantia incidente em cada escala da cadeia produtiva, cujo recolhimento se dará sobre o destino final dos produtos ou serviços, e não incidirá nas exportações (Rocha [coord], 2021, p. 297).

No Brasil, o IVA será dual, formado pelo imposto sobre Bens e Serviços (IBS) que substituirá o ICMS e ISS, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) que ingressará no ordenamento jurídico no lugar do PIS, o PIS-Importação, a Cofins e a Cofins-Importação e IPI² (art. 156-A, art. 195, V, CF/88, incluídos pela EC n. 132/2023).

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) terá competência subnacional, ou seja, dos estados, distrito federal e municípios (art. 156-A, CF/88), com gestão compartilhada pelos referidos entes, por meio do Conselho Federativo do IBS (art. 156-B, CF/88) com participação de membros de todos entes, e representação paritária (art. 156-B, § 2º, CF/88). A Contribuição sobre Bens e Serviços, serão de competência da união (art. 195, V, CF/88).

Os tributos novos terão regime unificado e alíquota padrão (composta pela soma das alíquotas estabelecidas pelos estados e municípios), como regra, para os bens os serviços, sem distinções territoriais, de modo a pôr fim à guerra fiscal entre estados, como ocorre com o ICMS atualmente. A única distinção territorial mantida na emenda constitucional n. 132 de 2023, é a Zona Franca de Manaus (art. 92-B, ADCT, incluído pela EC n. 132/2023).

² A incidência do IPI foi mantida sobre os produtos industrializados da Zona Franca de Manaus, a partir de 2027, nos termos do art. 126, III, a, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

As exceções à alíquota unificada serão apenas em relação a espécies de bens e serviços com alíquotas reduzidas em 100%, 60% e 30% da alíquota padrão, para certos bens e serviços, como hortícolas, frutas, ovos, medicamentos, saúde menstrual, adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista; agronegócio, alimentos, saúde, educação, cultura, esporte, e aos transportes rodoviário, ferroviário e hidroviário; e serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, fiscalizados por conselho (art. 8º e 9º, EC n. 132/2023).

A implementação de múltiplas alíquotas, reduz a simplificação pretendida pela reforma e acarreta um incremento nos custos de conformidade tributária. Uma investigação conduzida na Suécia estimou que a simplificação das três alíquotas positivas do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) sueco para uma única poderia reduzir os custos de conformidade tributária no país em cerca de 30%. Tal modificação significaria uma economia considerável de tempo e recursos para os contribuintes, contribuindo para uma estrutura tributária mais eficiente e acessível (Szelracikowski; Porto, 2023, p. 386).

Por outro lado, quando destinadas a reduzir os preços dos produtos em razão de sua essencialidade, reflete a busca pela justiça tributária, por meio da atenuação dos efeitos regressivos, imanente à tributação do consumo, visto que indivíduos de maior e menor poder aquisitivo acabam por arcar, de maneira indireta, com a mesma carga tributária ao adquirirem certos bens (Andrade; Malpichi, 2023).

Na mesma entoada, foram formulados a Cesta Básica Nacional de Alimentos e o *cashback* do povo. A primeira visa contemplar a diversidade regional e cultural das práticas alimentares do Brasil, garantindo uma dieta saudável e nutricionalmente, em consonância com o direito social à alimentação, tal como preconizado pelo artigo 6º da Constituição Federal. O segundo consiste na devolução, para as famílias baixa renda, de parte do IBS e CBS pagos no consumo de mercadorias e serviços (art. 8º EC n. 132/2023; art. 156-A, § 5º, VIII e art. 195, V, § 17 CF/88).

A emenda constitucional também delinea regimes específicos para certos produtos e serviços, nos quais o método de apuração se distingue do padrão usual do Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), que abrangem os setores de combustíveis e lubrificantes; serviços financeiros; transações imobiliárias; planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos; bem como operações realizadas diretamente pela administração pública, autarquias e fundações públicas; sociedades cooperativas; e serviços relacionados à hotelaria, parques de diversão e temáticos, bares e restaurantes, além da aviação regional (art. 156-A, § 5º, inciso V, alíneas “a” à “d”, CF/88).

Além da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a emenda constitucional n. 132 de 2023, instituiu do Imposto Seletivo (IS), de natureza extrafiscal, destinado a desencorajar a produção e consumo de bens e serviços que prejudiquem a saúde e o meio ambiente (art. 153, VIII, CF/88, incluído pela EC n. 132/2023). O IS substituirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que será extinto em 2033, conforme estipulado no art. 20, II, a, da EC n. 132/2023.

Finalmente, a fim de preservar o tratamento diferenciado e favorecido concedido às microempresas e às empresas de pequeno porte, incluindo regimes especiais ou simplificados, a legislação manteve o regime do Simples Nacional. Adicionalmente, proporcionou a estas empresas um tratamento jurídico distinto das demais, ao lhes conferir a opção de permanecerem integralmente neste regime ou de combiná-lo com o regime introduzido pela reforma (art. 146, § 2º, CF/88).

O início do processo de implementação dos novos tributos está prevista para 2026 até 2033 (art. 125 ao art. 129, ADCT) destarte, necessário que as empresas que se enquadram no Simples Nacional, iniciem estudos a respeito da melhor opção, conforme suas especificidades.

3. O SIMPLES NACIONAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023

Para Jeanh-Paul “escolha é possível, em certo sentido, porém o que não é possível é não escolher. Eu posso sempre escolher, mas devo estar ciente de que, se não escolher, assim mesmo estarei escolhendo” (Sartre, 2014).

Embora o existencialismo de Jeanh-Paul Sartre refira-se à essência humana e sua liberdade de escolha e consequências advindas desta, os gestores de empresas optantes pelo regime do Simples Nacional enfrentarão um dilema significativo. Será necessário com a entrada em vigor das novas de direito tributário, decidirem entre permanecer integralmente no regime simplificado ou adotar um regime misto.

Referida decisão poderá acarretar impactos econômicos consideráveis para a empresa. Contudo, como preconiza Sartre, “viver é isso: Ficar se equilibrando o tempo todo, entre escolhas e consequências” (Sartre, 2014).

Consoante visto, serão substituídos pelo IBS, o ICMS, ISS, e pela CBS o PIS, Cofins e IPI, tributos estes que atualmente são recolhidos pelas empresas do Simples Nacional, por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

A emenda constitucional n. 132/2023, possibilitou as empresas optantes do Simples Nacional, escolher apurar e recolher o IBS e CBS pelo regime normal de tributação, portanto,

poderá apropriar e transferir créditos relativos aos mesmos. Os demais tributos, ou seja, IRPJ, CSLL e CPP, serão recolhidos por meio da DAS de acordo com o regime simplificado (art. 146, § 2º CF/88, incluído pela EC n. 132/2023); ou escolher apurar e recolher todos os tributos, inclusive o IBS e CBS, caso em que não poderá apropriar créditos destes mas poderá transferir no montante cobrado no regime único do Simples Nacional (art. 146, § 3º, I e II, CF/88, incluído pela EC n. 132/2023).

Atualmente o optante do simples não pode apropriar crédito de Pis e Cofins, mas pode repassar os créditos. A empresa adquirente que se sujeita ao regime não cumulativo do Pis e Cofins, é quem realiza o cálculo do crédito, portanto, no valor das alíquotas dos tributos referidos e não no valor recolhido pela empresa do Simples Nacional (Brasil, 2007).

A alíquota geral do PIS, no regime não cumulativo, prevista na Lei n. 10.637/2002 é de 1,65% e a do Cofins, é de 7,6%, conforme Lei n. 10.833/2003.

A alíquota efetiva é calculada a partir das alíquota nominal e parcela a deduzir, previstas nos cinco anexos da LC n. 123/2006, a partir da fórmula prevista no art. 18 da referida lei. Os anexos ainda preveem o percentual de repartição de tributos, como por exemplo, o Anexo II, 1ª Faixa:

	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	_____

	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%

Suponhamos que a receita bruta acumulada dos últimos 12 (doze meses) da empresa referida, seja de R\$120.000,00 (...) aplicada a alíquota nominal à formula seguinte, teremos uma alíquota efetiva de 4,50% (quatro vírgula cinco por cento):

$$\frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq-PD}^3}{\text{RBT12}} = \frac{120.000,00 \times 4,50 - 0}{120.000,00} = 4,50$$

³ RBT12 é a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; Aliq é a alíquota nominal dos Anexos I a V; e PD é a parcela a deduzir, também especificada nos Anexos I a V, da LC n. 126/2003.

Considerando uma venda no valor total de R\$1.000,00 (mil reais), recolherá o valor de R\$45,00 (...) no Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Desse valor a quantia de R\$5,17 (...) é destinado ao Cofins e R\$1,12 (...) ao Pis, conforme tabela de percentual de repartição dos tributos acima. Entretanto, a empresa do Simples transferirá de crédito a empresa adquirente os valores de R\$76,00 (...) de Cofins e R\$16,50 (...) de Pis.

No Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) a transferência de crédito é limitada ao montante recolhido pela empresa do Simples Nacional (art. 23, § 1º LC n. 123/2006). Nas tabelas a seguir, é possível vislumbrar a diferença do valor do crédito transferido quando na cadeia produtiva há somente pessoas jurídicas do lucro presumido ou real, e quando há uma empresa do Simples Nacional, utilizando como parâmetro Anexo II, 1 Faixa da LC n. 123/2006, e uma alíquota de 18% (dezoito por cento) veja:

	Produto	ICMS 18%	Valor Compensado	Valor Recolhido	Valor total Recolhido
Prim.Venda	R\$1.000,00	R\$180,00		R\$180,00	R\$540,00
Seg. Venda	R\$2.000,00	R\$ 360,00	R\$180,00	R\$180,00	
Terc. Venda	R\$3.000,00	R\$540,00	R\$360,00	R\$180,00	

	Produto	ICMS 18%	Valor Compensado	Valor Recolhido	Valor total Recolhido
Prim.Venda	R\$1.000,00	R\$180,00		R\$180,00	R\$720,00
Seg. Venda Simples	R\$2.000,00	R\$ 28,80*	-----	R\$28,80	
Terc. Venda	R\$3.000,00	R\$540,00	R\$28,80	R\$511,20	

*R\$2.000,00x4,50 (DAS)=90,00x32%(ICMS)=R\$28,80

No caso das indústrias, o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 153, § 3º, inciso II, CF/88) é calculado em relação ao valor da nota fiscal da mercadoria despachada, que pode eventualmente incluir valores sobre o frete e despesas acessórias, como juros, taxas e outras (Brasil, 2010). No Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), não há transferência de créditos, nem mesmo no montante recolhido no regime unificado (art. 23, caput, LC n. 123/2006).

Assim, considerando hipoteticamente notas fiscais nos valores acima e alíquotas de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) no mesmo percentual, a empresa situada na terceira faixa da cadeia de consumo, não poderia subtrair absolutamente nada, e teria que

recolher o valor de R\$540,00 (...) ao passo que se negociasse com uma empresa do lucro presumido ou real, recolheria somente R\$180,00 (...) devido a transferência de créditos.

Conforme ilustrado nos exemplos precedentes, as empresas enquadradas no Simples Nacional, situadas no intermediário da cadeia de consumo e que realizam transações com empresas tributadas pelo lucro real e presumido, podem enfrentar uma perda de competitividade no mercado caso optem pelo recolhimento do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em regime simplificado. Tal perda decorre da incapacidade de transferir créditos fiscais integrais, a menos que ofereçam preços altamente competitivos.

Vale ressaltar ainda que com a implementação das novas regras tributárias, nem mesmos os créditos relativos ao Cofins e Pis que são transferidos integralmente atualmente, não o serão mais, visto que será substituído pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que de acordo com o art. 146, § 3º, CF/88, transferirá créditos no montante recolhido no regime do Simples Nacional.

As empresas que se localizam ao final da cadeia de consumo, pode ser mais benéfico optar pelo recolhimento do IBS e da CBS, dentro do regime unificado, visto que não transferirão créditos, e terão uma carga tributária e complexidade fiscal menor.

No recolhimento do IBS e CBS no regime comum, as empresas do Simples Nacional, terão maior custo para se manterem conformes, tendo em vista o incremento da complexidade para apuração dos tributos no regime comum, bem como, obrigações acessórias, algo que também deve ser sopesado.

Entretanto a reforma traga aspectos positivos para as empresas enquadradas nos Simples Nacional, em relação a simplificação do sistema tributário, visto que não necessitarão recolher o ICMS-ST e IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação, de forma separada da guia única do Simples, como ocorre atualmente. Aludidos tributos serão substituídos pelo IBS e CBS, que terão legislação uniforme.

O ICMS-ST, criado para facilitar a fiscalização e diminuir a evasão fiscal, visto que concentra a cobrança do imposto em um único participante da cadeia produtiva, acabou por se tornar um dos subsistemas mais complexos para os contribuintes, ante a diversidade de alíquotas, de regimes de substituição tributária (para frente, para trás, concomitante) e diferentes normas estabelecidas pela legislação, regulamentos, regimentos, etc.

Consoante bem destaca Flores, o “mecanismo de substituição tributária tributa: (1) algo que você ainda não vendeu; (2) sobre uma margem que você não tem certeza se terá. Tudo isso, antecipadamente, em nome da “simplificação da arrecadação” (Flores, 2022, p. 25)

Diante da referida complexidade, inúmeras entidades empresariais adstritas ao Simples Nacional, que operam atualmente com mercadorias submetidas ao regime do ICMS-ST, veem-se compelidas a buscar o respaldo de consultorias especializadas e a implementar sistemas de gestão tributária, para assegurar aderência à legislação e evitar complicações com os órgãos fiscalizadores.

Os elevados custos para se manterem em conformidade, além de inviável para muitas empresas enquadradas no Simples, desvirtua o princípio constitucional da ordem econômica nacional, previsto no inciso IX, do art. 170 da Constituição Federal que estabelece “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”, e regime simplificado (Brasil, 1988, art. 179)

Portanto, o rompimento da estrutura do ICMS no regime de substituição tributária serve para equilibrar a competição, que seria injusta na ausência dessas regras favorecedoras das empresas de pequeno porte, concretizando assim outro princípio da ordem econômica nacional, o da livre concorrência, previsto no art. 170, IV, da Constituição Federal (Brasil, 1988). Nesta entoada, vale destacar os ensinamentos de Figueiredo (2011, p. 62) sobre as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional:

Observe-se que, sem um conjunto específico de normas que garantam, às mesmas, proteção em termos concorrenciais, dificilmente poderiam competir com os agente econômicos detentores de poder de mercado, fato que conduziria ao encerramento forçado de suas atividades. Assim, protege-se o pequeno produtor, outorgando-lhe tratamento legal diferenciado em face do grande.

O Governo Federal informa que a carga tributária atual será mantida, pois as alterações se concentram na unificação de tributos cobrados por estados e municípios e contribuições cobradas pela união, portanto, simplificação na apuração e recolhimento. De acordo com ministro da Fazenda, Fernando Haddad estima-se que alíquota dos novos tributos seja em torno de 27,5% (Brasil, 2023c).

Dessa forma a alíquota do IBS, a ser fixada por meio de lei complementar, deverá contemplar a carga tributária cobrada pelo ICMS e ISS, atualmente. Do mesmo modo a alíquota da CBS deverá abarcar a carga tributária atual do PIS, COFINS e IPI.

Destarte, mesmo que se vislumbre inicialmente um aumento da carga tributária, para empresas do simples nacional que optem em recolher os tributos fora do regime simplificado, o mesmo poderá ser atenuado pelo sistema de aproveitamento de créditos no abatimento do valor do tributo a pagar. Por consequência, as empresas que consomem mais insumos geram

mais créditos, por conseguinte, pode ser mais benéfico o recolhimento por fora do sistema do Simples Nacional.

Já as empresas prestadoras de serviços previstos, não recolhem atualmente o ICMS, nem o IPI, impostos estes que estão inclusos nas alíquotas do CBS e IBS. Por conseguinte, a reforma geraria um aumento significativo no encargo tributário, agravado pelo fato de que o principal ônus destes prestadores de serviços advém da contratação de mão de obra especializada, o que não geram créditos no IVA dual proposto.

Assim a emenda constitucional n. 132 de 2023, visando atenuar a carga tributária do setor de serviços, trouxe a previsão de redução de 30% (trinta por cento) da alíquota padrão do IBS e CBS, relativas à prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, se submetidas a fiscalização por conselho profissional (art. 9º, § 12, EC n. 132/2023). Os serviços de educação, saúde, transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano, terão uma redução ainda maior, de 60% da alíquota padrão (art. 9º, §1º, I, II e VII, EC n. 132/2023)

O governo federal ainda não apresentou uma estimativa para as alíquotas de IBS e CBS que serão adotadas dentro do Simples Nacional. Entretanto, é possível conjecturar um aumento da alíquotas efetivas gerais aplicadas no regime, vez que calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos III a V da Lei Complementar n. 123/2006, art. 18 (Brasil, 2006), que atualmente prevê alíquotas progressivas de acordo com o faturamento da empresa, que não consideram no percentual de repartição de tributos o ICMS e IPI.

Como o IBS e a CBS, serão tomados como base de repartição de tributos, a incidir nas empresas do simples nacional, e deverá contemplar além da carga tributária do ISS, PIS, COFINS o do ICMS e IPI, a alíquota efetiva certamente terá que ser majorada.

Os incentivos fiscais previstos para os tributos recolhidos nos demais regimes, não se aplicam as empresas do Simples Nacional (art. 24, caput, LC n. 123/2006) e não “serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional” estabelecidas pelos entes da federação, se não houver previsão expressa na Lei Complementar que regulamente o regime simplificado (art. 24, § 1º LC n. 123/2006).

Assim, as isenções e reduções de alíquotas previstas na Emenda Constitucional n. 132/2023, não se aplicarão ao regime do Simples Nacional, algo que deve ser ponderado pelas empresas que trabalham, por exemplo, com dispositivos médicos, de acessibilidade para

pessoas com deficiência, medicamentos, produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, produtos hortícolas, frutas e ovos, que terão redução de 100% nas alíquotas.

As supracitadas reflexões que exsurtem da reforma tributária não deixam dúvida que a decisão de como se posicionar nesse novo cenário fiscal será crucial para a sustentabilidade e crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte, no contexto econômico brasileiro, que de acordo com Mapa de Empresas, correspondem a 93,5% das empresas ativas no Brasil (Brasil, 2023a)

CONCLUSÃO

A reforma tributária trazida pela Emenda Constitucional n. 132/2023 apresenta um complexo desafio para as empresas do Simples Nacional, exigindo decisões estratégicas sobre a adesão ao regime misto ou à manutenção do regime simplificado. Essa escolha, influenciada pela possibilidade de aproveitar e transferir créditos tributários sob o regime normal e no Simplificado não, coloca em jogo a competitividade dessas empresas no mercado.

Embora a reforma proporcione uma simplificação ao eliminar certos tributos e unificar outros, as especificidades dos novos tributos Imposto sobre Bens e Serviços e Contribuição sobre Bens e Serviços e suas implicações sobre a transferência de créditos exigem uma análise cuidadosa. As empresas precisarão avaliar não apenas as consequências financeiras imediatas, advindas da carga tributária, mas também o impacto a longo prazo sobre sua operacionalidade e competitividade.

Assim, a decisão estratégica das empresas do Simples Nacional deve ser meticulosamente ponderada, considerando tanto os aspectos econômicos quanto os administrativos. A escolha entre regimes reflete um equilíbrio entre gerenciar a complexidade, a busca pela eficiência econômica (competitividade no mercado) e benefícios fiscais.

A reforma, portanto, enquanto busca simplificar, também impõe a necessidade de uma análise detalhada e estratégica por parte das empresas afetadas, verdadeiramente encapsulando o conceito de que "não escolher é ainda uma escolha" (Sartre, 2014) com cada caminho oferecendo diferentes vantagens e desafios.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTOLES. **Ética de Nicodemos**, 350 a.c. Tradução Clovis de Barros Filho. São Paulo-SP: Principis, 2021. E-book.

ANDRADE, Leonardo Aguirra. MALPICHI, Caio Cezar Soares. **Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo**: propostas de cashback não deveriam ser refutadas apenas com base em dificuldades práticas. São Paulo [SP]: JOTA, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/repensando-o-combate-a-desigualdade-na-tributacao-do-consumo-14032023>. Acesso em 15 de abril de 2024.

ACUÑA, Cristobal Mardine. **Gestão dos Tributos no Regime do Simples Nacional**. Barueri-SP: Atlas, 2023. E-book.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Prefácios de senador Randolfe Rodrigues, Cristian Edward Cyril Lyuch. – Brasília : Senado Federal, Conselho Editorial, 2019. PDF.

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 04 ago. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 17 ago. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília: Presidência da República, 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 13 ago. 2023.

BRASIL. **Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório n. 15, de 26 de setembro de 2007**. Dispõe sobre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=5661>. Acesso em 13 de abril de 2024.

BRASIL. **Decreto n. 7.212 de 15 de julho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Brasília: Presidência da República, 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. **Mapa de Empresas. Boletim do 1º quadrimestre/2023**. Brasília [DF], 2023a. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-1o-quadrimestre-2023.pdf>. Acesso em 10 de abril de 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132 de 20 de dezembro de 2023b**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em 21 de dezembro de 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Reforma tributária promulgada: principais mudanças dependem de novas leis**. Brasília [DF]: Agência Senado, 2023c. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/21/reforma-tributaria-promulgada-principais-mudancas-dependem-de-novas-leis>. Acesso em 05 de abril de 2024.

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Salvador-BA, 2018. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 13 ago. 2023.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Lições de Direito Econômico**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

FLORES, Augusto. Manicômio Tributário. **Reflexões de um sobrevivente**. Maringá [PR]: Viseu, 2022.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Barão de. **O Espírito das Leis**. Brasília: UnB, 1982.

PINTO, Jefferson. **ICMS-ST para empresas do Simples Nacional**. Tributei, 2021. Disponível em: <https://tributei.net/blog/icms-st-para-empresas-do-simples-nacional/#:~:text=Para%20calcular%20o%20ICMS%2DST,interferir%20no%20momento%20do%20c%3%A1lculo>. Acesso em: 14 ago. 2023.

RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre. **Lei Complementar nº 306, de 23 de dezembro de 1993**. Institui hipóteses de responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN e dá outras providências. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rs/p/porto-alegre/lei-complementar/1993/31/306/lei-complementar-n-306-1993-institui-hipoteses-de-responsabilidade-pelo-pagamento-do>

imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-issqn-e-da-outras-providencias. Acesso em 01 de abril de 2024.

ROCHA, Wesley (coord). **Reforma Tributária em Pauta**. São Paulo-SP: Almedina, 2021. E-book.

SARTRE, Jean-Paul. **O Existencialismo é um Humanismo**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. PORTO, Lais Khaled. **Perspectivas e Desafios da Reforma Tributária**. São Paulo [SP]: Almedina, 2023.