

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

**IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA AS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS: uma análise sobre competitividade e viabilidade**

TATIANE EMANUELE BRITO DE OLIVEIRA RODRIGUES

NATAL/RN

2025

TATIANE EMANUELE BRITO DE OLIVEIRA RODRIGUES

**IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA AS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS: uma análise sobre competitividade e viabilidade**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para
obtenção do título de bacharel em Direito pela Universidade Federal
do Rio Grande do Norte - UFRN.

Professor Orientador: André Elali

NATAL/RN

2025

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Setorial do Centro Ciências Sociais Aplicadas -
CCSA

Rodrigues, Tatiane Emanuele Brito de Oliveira.

Impacto da reforma tributária para as micro e pequenas empresas: uma análise sobre competitividade e viabilidade / Tatiane Emanuele Brito de Oliveira Rodrigues. - Natal, 2025.

60f.: il.

Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Direito. Natal, RN, 2025.

Orientação: Prof. Dr. André de Souza Dantas Elali.

1. Reforma tributária - Monografia. 2. Microempresas - Monografia. 3. Simples nacional - Monografia. 4. Sistema fiscal - Monografia. 5. Direito tributário - Monografia. I. Elali, André de Souza Dantas. II. Título.

RN/UF/Biblioteca CCSA

CDU 34:336.22

TERMO DE APROVAÇÃO

TATIANE EMANUELE BRITO DE OLIVEIRA RODRIGUES

**IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA AS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS**

Trabalho de conclusão de curso submetido a aprovação como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), pela seguinte banca:

Orientador: **Prof. Dr. André Elali**

Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Examinador: **Prof. Dr. Otacilio dos Santos Silveira Neto**

Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Examinador: **Prof. Dr. Artur Cortez Bonifacio**

Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

NATAL/RN

2025

DEDICATÓRIA

A meus pais, Ednadja e João Maria,
A meus irmãos, Allexsandro e Khadja,
Ao meu adorável marido, Anderson,
e à minha amada filha, Isabela.

AGRADECIMENTOS

A Deus.

Ao professor doutor André Elali, pela decisiva participação nesta etapa da vida acadêmica.

À Universidade Federal do Rio Grande do Norte, por gerar oportunidade de desenvolvimento e aprendizagem.

A meus professores, pelo exemplo e conhecimento proporcionados.

Aos colegas que durante cinco anos estiveram ao meu lado nos momentos felizes e também nos difíceis.

A todos que participaram, ainda que minimamente, para a construção deste trabalho.

*“Não é o mais forte das espécies
que sobrevive, nem o mais inteligente,
mas o que melhor se adapta às mudanças.”*

(Charles Darwin)

RESUMO

Este trabalho aborda o impacto da recente reforma tributária brasileira, promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023, especificamente no contexto das micro e pequenas empresas, analisando como as mudanças propostas influenciam sua competitividade e viabilidade no mercado nacional. A expressiva representatividade na geração de empregos e o papel estratégico das MPEs na dinâmica econômica local são grandes motivadores para a escolha do tema. Ao problematizar as possíveis implicações dessa transformação normativa, o estudo volta-se à investigação dos riscos e das oportunidades que se delineiam para as empresas enquadradas no Simples Nacional, especialmente diante da substituição de tributos tradicionais por novos mecanismos de arrecadação — a exemplo do IBS e da CBS. A inquietação que move este trabalho emerge da lacuna entre o discurso político-institucional de simplificação e justiça fiscal e os efeitos reais, ainda indefinidos, sobre os optantes por regimes diferenciados. Assim, justifica-se o aprofundamento acadêmico na tentativa de compreender se, na intenção de modernizar o sistema tributário nacional, a reforma logra preservar — ou se corre o risco de suprimir — as conquistas normativas que garantiam certa estabilidade e previsibilidade às MPEs. O estudo adota como metodologia a pesquisa de natureza teórica, com abordagem qualitativa, fundamentada em análise bibliográfica e documental, voltada à investigação das normas constitucionais e infraconstitucionais pertinentes — EC 132/2023, LC 214/2025 e LC 126/2006 —, bem como de entendimentos doutrinários atualizados. Partindo de uma contextualização do sistema tributário brasileiro e de sua histórica complexidade, o trabalho constrói uma leitura crítica das intenções reformistas, contrastando os objetivos proclamados — como aumento da justiça distributiva — com os riscos concretos que recaem sobre as empresas de menor porte. Ao final, conclui-se que, embora a proposta reformista incorpore avanços no plano técnico-tributário, o silêncio normativo quanto à integração do novo modelo ao Simples Nacional impõe um cenário de incerteza às pequenas empresas, exigindo cautela e atuação legislativa imediata para assegurar o cumprimento do mandamento constitucional de tratamento favorecido, sob pena de comprometer não apenas a competitividade, mas a própria sobrevivência de milhões de empreendimentos que sustentam a base da economia brasileira.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Microempresas. Simples Nacional. Sistema Fiscal. Direito Tributário.

ABSTRACT

This study examines the impact of Brazil's recent tax reform, enacted through Constitutional Amendment No. 132/2023, with a particular focus on its effects on micro and small enterprises (MSEs). These businesses, which play a strategic role in local economic dynamics and are responsible for a significant share of national employment generation, serve as a compelling focal point for legal and economic inquiry. The research scrutinizes the potential implications of the reform — especially the replacement of traditional taxes with new instruments such as the IBS (Tax on Goods and Services) and the CBS (Contribution on Goods and Services) — for businesses operating under the Simples Nacional regime. Central to this investigation is the normative gap between the institutional discourse promising simplification and fiscal justice, and the uncertain outcomes faced by those subject to differentiated tax treatment. The study is justified by the need to understand whether the reform, in its pursuit of modernization, preserves the normative guarantees historically afforded to MSEs, or whether it inadvertently dismantles key mechanisms of fiscal predictability and stability. Methodologically, the research adopts a theoretical and qualitative approach, based on bibliographic and documentary analysis, focusing on constitutional and infra-constitutional sources — including EC 132/2023, Complementary Law No. 214/2025, and Complementary Law No. 123/2006 — alongside relevant doctrinal contributions. By contextualizing the historical complexity of Brazil's tax system, the work offers a critical reading of the reform's declared goals — such as enhancing distributive justice — in contrast to the practical risks imposed on smaller enterprises. The study concludes that, although the reform introduces important advances in technical and structural tax matters, the lack of specific normative guidance regarding its compatibility with the Simples Nacional framework generates significant legal uncertainty. This ambiguity calls for immediate legislative attention, as the absence of regulatory clarity may threaten not only the competitiveness of small businesses, but also the continuity of millions of enterprises that underpin Brazil's productive base.

Keywords: Tax Reform. Microenterprises. Simples Nacional. Fiscal System. Tax Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
IS	Imposto Seletivo
ISS	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto Transmissão Causa Mortis
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
MPE	Micro e Pequena Empresa
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
Simples Nacional	Modelo Tributário simplificado para Micro e Pequenas Empresas

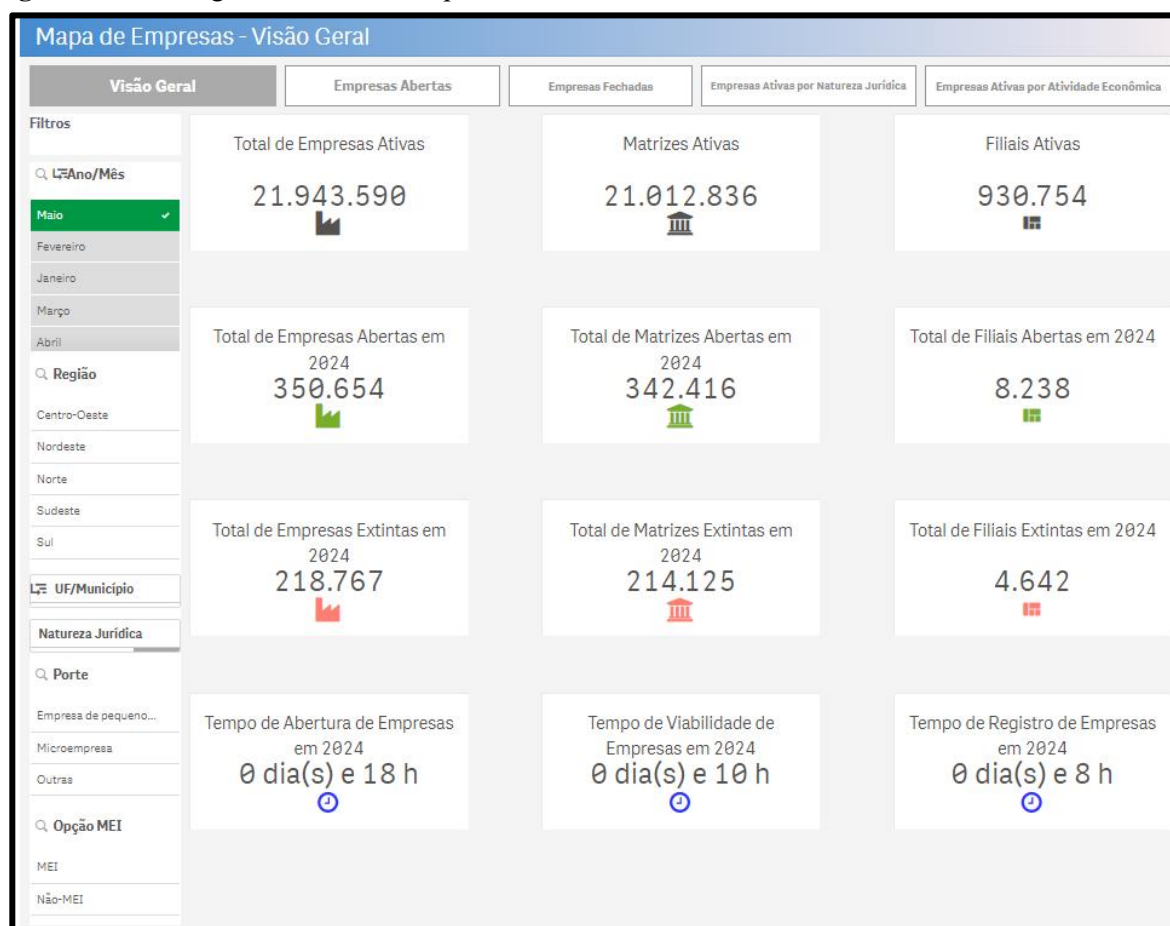
SUMÁRIO

	CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	11
1	CONCEITO DE TRIBUTO.....	15
2	MICRO E PEQUENA EMPRESA.....	17
2.1	O QUE É MICRO E PEQUENA EMPRESA?.....	17
2.2	QUAL É O REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS?.....	20
3	SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	23
3.1	BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	23
3.2	BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO EXTERNO.....	25
4	REFORMA TRIBUTÁRIA.....	30
4.1	O QUE É A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023?.....	30
4.1.1	OS NOVOS PRINCÍPIOS.....	31
4.1.2	PRINCIPAIS MUDANÇAS.....	35
4.2	O QUE É A LEI COMPLEMENTAR 214/2025?.....	41
4.2.1	LEI COMPLEMENTAR 214/2025 E O SIMPLES NACIONAL.....	43
4.3	COMO A EC 132/2023 E A LC 2014/2025 PODEM IMPACTAR NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS?.....	49
4.4	ESTRATÉGIA DE MITIGAÇÃO DE IMPACTO.....	52
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
	REFERÊNCIAS.....	57

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

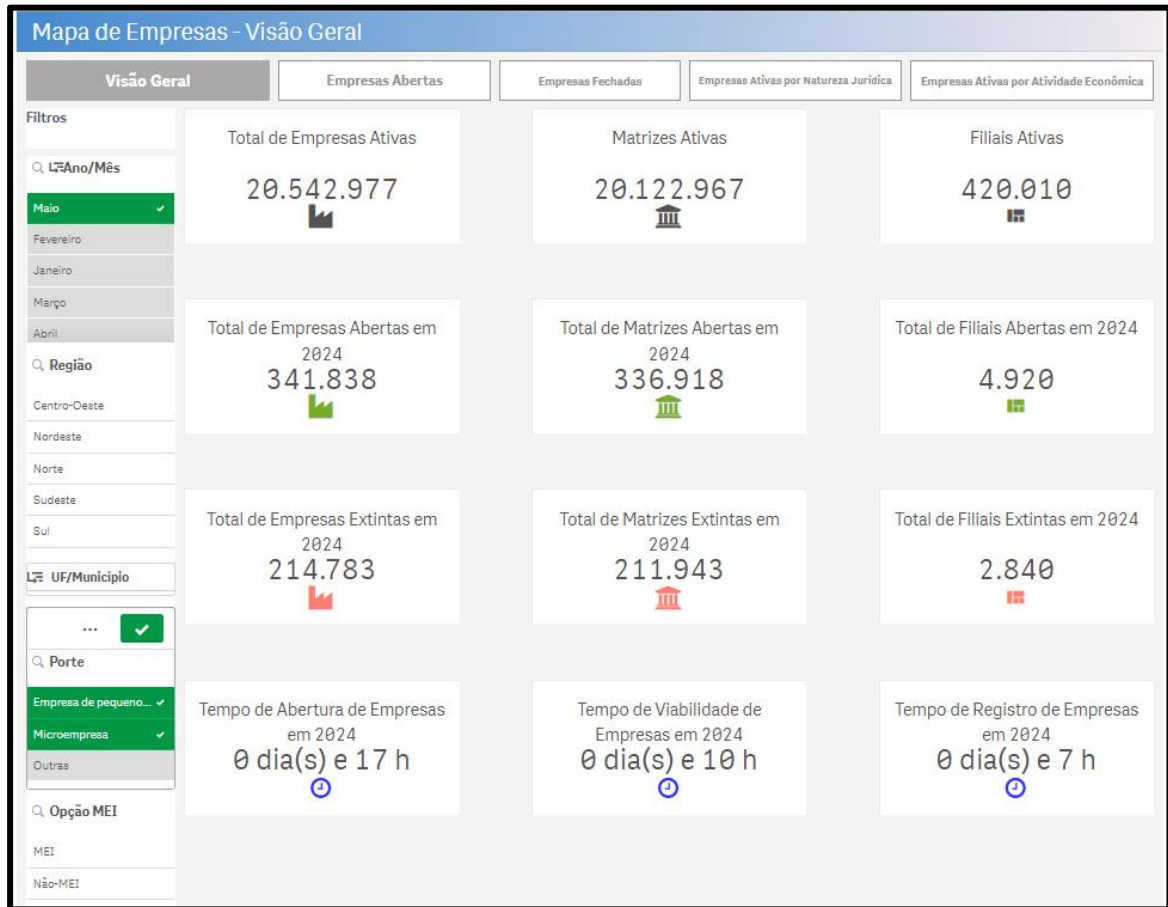
Os pequenos negócios formam maioria no Brasil. O Mapa de Empresas mostra a quantidade de empresas ativas no país em um determinado momento. Até junho de 2024 a quantidade de empresas abertas e registradas no Brasil era 21.943.590 e, dentre elas, 20.542.977 são Micro e Pequenas Empresas (MPE), ou seja, aproximadamente 93,61% (Brasil, 2024). Isso evidencia a importância dessas empresas para a realidade brasileira. Segue panorama de visão geral e com filtro de porte em micro e pequenas empresas, respectivamente:

Figura 1 – Visão geral do total de empresas ativas



Fonte: Brasil. Ministério da Economia. Mapa de Empresas, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>.

Figura 2 – Visão com o filtro de empresas de pequeno porte e microempresas



Fonte: Brasil. Ministério da Economia. Mapa de Empresas, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapas-de-empresas>.

Essa representatividade por si só já demonstra a importância do tema. Porém, ela não é o único motivo para a sua escolha. O sistema tributário brasileiro possui uma complexidade ímpar e um volume exagerado de normas. De acordo com o relatório *Doing Business* Subnacional Brasil 2021, é possível observar que o tempo que as empresas brasileiras despendem para declarar e pagar tributos se encontra entre 1.483 e 1.501 horas por ano, o que é superior a qualquer outro país (The World Bank, 2021, p. 93).

A partir desse contexto, considerando a importância das MPEs e o problema da complexidade e volume das normas tributárias brasileiras, criou-se o Simples Nacional, por meio da Lei Complementar nº 123/2006, com o propósito de garantir um tratamento simplificado e diferenciado para essas organizações. Um dos fatores dessa diferenciação se deu por meio de um regime único de arrecadação, isto é, mediante documento de arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Nesse passo, a primeira ampla reforma sobre o sistema tributário nacional realizada sob a vigência da Constituição Federal de 1988 foi a Emenda Constitucional nº 132/2023, que foi originada da proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019, responsável por introduzir o Imposto sobre Valor Agregado com o propósito de simplificar a tributação sobre o consumo, assegurar a não cumulatividade e gerar transparência.

O IVA dual é um tributo com dois polos, constantemente apelidados de gêmeos siameses, composto pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O primeiro substituirá o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS). Enquanto o segundo substituirá o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Conforme pode ser observado, o propósito da reforma é garantir a simplificação tributária. Contudo, o texto da reforma manteve o Simples Nacional, mas não detalhou o impacto para o contribuinte optante. À luz de todo o exposto, como a Emenda Constitucional 132/2023 afetar as micro e pequenas empresas?

O direito tributário a todo momento interfere na vida das pessoas, nesse sentido, uma inovação era necessária. Esse trabalho procura analisar os efeitos da reforma tributária sobre as MPEs do ponto de vista jurídico e econômico. Para que isso seja possível, delimitou-se objetivos específicos, que buscam explicar o que são microempresas e empresas de pequeno porte, contextualizar como era o sistema tributário brasileiro, utilizar o direito comparado para identificar sistemas tributários externos, analisar sobre o que se trata a reforma tributária e realizar um paralelo entre o Simples Nacional e a Emenda Constitucional 132/2023.

No que diz respeito à metodologia, é imperioso destacar o posicionamento de Gil (2008) ao afirmar que “Pode-se definir método como o caminho para se chegar a determinado fim. E método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento.”. Nesse sentido, trata-se de uma pesquisa de natureza pura, do tipo teórica, que aborda o problema de forma qualitativa e possui o propósito de apresentar um diagnóstico e identificar se a EC 132/2023 proporciona vantagens ou desvantagens para as microempresas e empresas de pequeno porte, visto que elas se beneficiam do sistema do Simples Nacional.

Em relação aos procedimentos técnicos, tem-se uma pesquisa bibliográfica, que para Gil (2002) “[...] é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”, visto que é necessário saber como autores da

área de direito tributário estão se posicionando em relação a esse tema. No entanto, por se tratar de um tema recente, se faz necessário também uma pesquisa documental de forma a analisar a EC 132/2023 e as consequentes mudanças na CF/88 e na LC 123/06.

Após essa seção introdutória, será apresentado a estrutura de desenvolvimento do presente trabalho de conclusão.

No Capítulo um, será apresentado o conceito de tributo e uma contextualização histórica. O capítulo dois é responsável por apresentar o sistema tributário, de forma a contextualizar o sistema brasileiro e compará-lo aos sistemas externos, que, por vezes, serviram de paradigma para inovação nacional. O terceiro capítulo trata sobre as micro e pequenas empresas. Ele mostra o que são as MPEs e qual o regime tributário que elas adotam. O quarto capítulo reflete sobre a reforma tributária, trazendo elementos sobre o que ela representa, os novos princípios, as principais mudanças, a regulamentação da reforma e como o Simples Nacional foi impactado. Por fim, o trabalho finaliza com as considerações finais de que a reforma tributária não é vantajosa para os optantes do Simples Nacional.

1 CONCEITO DE TRIBUTO

Um Estado, para conseguir sobreviver e manter as suas funções essenciais, necessita de recursos. Paulsen (2023) explica que os tributos surgem independentemente da ideologia ou estágio de desenvolvimento das instituições políticas. Para arrecadar, um Estado pode receber recursos através de extorsões, doações, rendas de bens estatais, tributos coercitivos, empréstimos e emissão de moeda. Assim, para o país funcionar, é necessário arrecadar, que é feito majoritariamente através dos tributos.

Nesse sentido, a finalidade básica da tributação é a arrecadação que serve para aumentar a receita de uma nação. Quando uma nação é voltada para o estado do bem-estar social a função arrecadatória se intensifica. Assim, é possível inferir que o sistema tributário transcende sua função fiscal, assumindo caráter instrumental na promoção da justiça social, especialmente por meio da redistribuição de riquezas. Nesse cenário, os investimentos estatais em projetos de capital voltados à redução da pobreza revelam-se essenciais não apenas como medida de equidade, mas como condição para o alcance da estabilidade econômica sustentável (Sowole; Adekoyejo, 2019).

A história mostra que para se manter no poder os governantes, de civilizações e períodos distintos, precisavam tentar equilibrar as contas, isto é, dosar entre a necessidade de arrecadação e a preservação dos direitos dos contribuintes. Essa história também é a prova de que, com o propósito de tributar, vários governos foram arbitrários e abusivos.

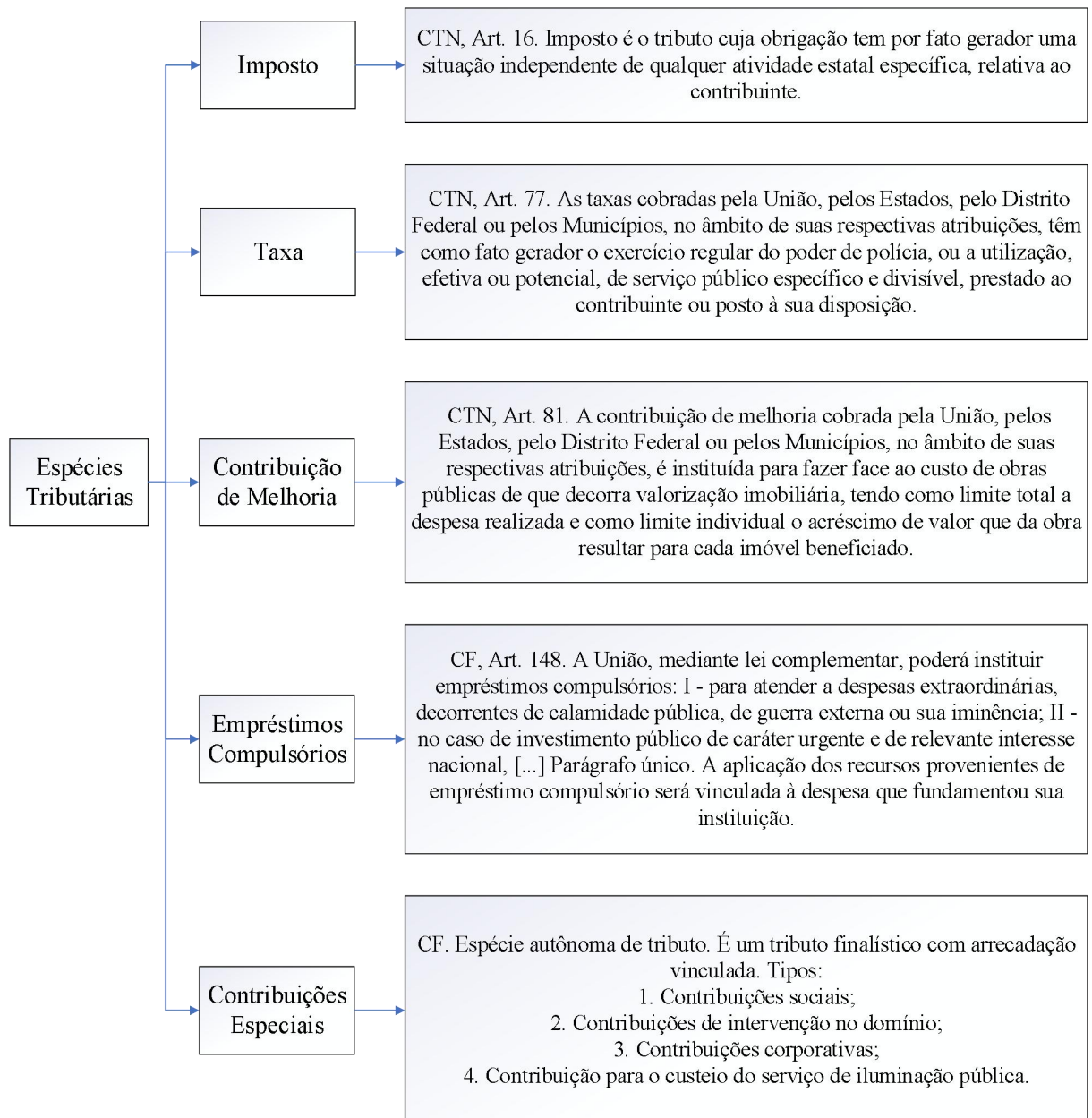
Assim, na Idade Média, com o objetivo claro de limitar o poder fiscal do rei, Portugal e Espanha determinaram que novos tributos só poderiam ser criados com o consentimento das forças sociais. Na Inglaterra, com o mesmo propósito, a Carta Magna, de 1215, afirmava que nenhum tributo seria criado sem o consentimento do concílio. No continente americano não foi diferente, a constituição dos Estados Unidos, como forma de criar contornos e restringir o poder do presidente, determinou que o poder responsável pela criação de tributos seria o Legislativo e não o Executivo. Finalmente, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789) estabeleceu que os tributos devem ter proporcionalidade com as possibilidades econômicas dos cidadãos.

Como vimos, os tributos evoluíram com as civilizações. Porém, o que vêm a ser tributo? O seu conceito está expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN) em que se determina que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Schoueri (2019) destaca que os tributos são obrigações, em pecúnia, impostas aos indivíduos ou entidades, com o objetivo de financiar as atividades do Estado. Segundo o autor, a compulsoriedade é uma característica essencial do tributo, ou seja, seu pagamento não depende da vontade do contribuinte, sendo imposto pela lei, de forma a confirmar o princípio da legalidade, que não pode ser confundido com a multa, pois não é pena, e deve ser cobrado independentemente da vontade da administração.

Por fim, em nosso ordenamento jurídico, é possível observar cinco espécies de tributos: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Segue esquema:

Figura 3 – Espécies Tributárias



Fonte: autoria própria (2025)

2 MICRO E PEQUENA EMPRESA

2.1 O QUE É MICRO E PEQUENA EMPRESA?

Antes de saber o que é micro e pequena empresa é importante saber o que é uma empresa, para Demac (1990):

Empresa é um lugar onde se cria riqueza e que permite por em operação recursos intelectuais, humanos, materiais e financeiros para extrair, produzir, transformar ou distribuir bens e serviços de acordo com objetivos fixados por uma administração. De maneira geral estes objetivos se relacionam, em maior ou menor grau com a ambição de ganho e com o benefício social. (Demac, 1990)

O art. 966 do Código Civil traz o conceito de empresário, qual seja, “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” (Brasil, 2002). Esse conceito é capaz de fornecer os elementos de uma empresa, que são: organização, profissionalidade e finalidade lucrativa.

O primeiro elemento é a organização. Que é a capacidade do empresário articular, de forma racional e eficiente, os diversos fatores de produção necessários ao desenvolvimento da atividade econômica. Entre esses fatores, destacam-se a mão de obra, o capital, os insumos e a tecnologia. Trata-se, por conseguinte, da aptidão para gerir recursos de modo estratégico, desde a alocação inteligente do capital até a condução eficaz das equipes de trabalho, garantindo a entrega de bens ou serviços com qualidade e competitividade no mercado.

O segundo elemento, a profissionalidade, exige que a atividade empresarial seja exercida com habitualidade. Esse exercício contínuo não se limita à simples repetição de atos econômicos, mas implica a assunção pessoal das obrigações decorrentes da atividade, seja pelo empresário individual, seja pela sociedade empresária.

Por fim, a busca pelo lucro configura o terceiro e igualmente indispensável elemento na estrutura conceitual da empresa. A atividade empresarial deve ser orientada pela intenção de obtenção de resultado econômico positivo, ainda que, em determinadas circunstâncias, esse lucro não se materialize de forma imediata ou constante. O que se exige, contudo, é a finalidade lucrativa como norte da atuação empresarial, pois sua ausência descaracterizaria a própria natureza jurídica da empresa. É essa orientação ao lucro que distingue a atividade empresarial das organizações que operam com finalidades altruísticas, assistenciais ou institucionais.

Em conjunto, esses três elementos — organização, profissionalidade e finalidade lucrativa — delineiam o perfil jurídico da empresa, conferindo-lhe identidade própria no universo normativo e funcional do Direito Econômico, e permitindo ao ordenamento

reconhecer sua atuação como agente essencial no dinamismo das relações produtivas e comerciais.

Algumas empresas necessitam de um sistema diferenciado como pode ser percebido nos blocos anteriores com o conceito de tributo e a noção do sistema tributário. Nesse aspecto, é possível inferir que o Brasil possui uma alta complexidade em todo o processo tributário desde saber qual atividade será tributada, qual tipo de tributo, qual ente é responsável, como esse tributo perpassa a cadeia ou como é feita a declaração e a cobrança do tributo, o que faz com que as micro e pequenas empresas, que são maioria no país, tenham dificuldade em organizar e manter a sua contabilidade tributária, sendo difícil conseguir concorrer com as gigantes do mercado. Zanluchi (2006) fornece uma justificativa econômica para o tratamento diferenciado que deve ser fornecido às MPEs, para ele:

[...] voltando-se à realidade da ordem econômica, para que a igualdade material seja possível, é preciso considerar as desigualdades entre os agentes econômicos, ou seja, reconhecer que há diferença entre grandes e pequenos empresários. Nesse sentido, no ordenamento jurídico brasileiro, há normas que buscam tutelar os pequenos empresários, para que tenham acesso e que possam permanecer atuando no mercado, assim, garantir-se-á a livre iniciativa, a livre concorrência e a igualdade material. (Zanluchi, 2006)

Partindo do preceito que o direito deve refletir a sociedade, o Simples Nacional é a concretização de uma necessidade nacional, isto é, foi uma escolha política em busca da concretização da igualdade material. Lacombe (1996) afirma que a igualdade “[...] é o princípio nuclear de todo o nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. [...]. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétrea por excelência. [...]” (Lacombe, 1996).

O art. 179 da Carta Magna garante um tratamento diferenciado às MPEs ao afirmar que:

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, 1988)

Sotto (2007) entende que “[...] o princípio contido no artigo 179 da Constituição funda-se no princípio maior da igualdade, visto que o tratamento favorecido [...] decorre logicamente da necessidade de lhes proporcionar condições igualitárias de competição” (Sotto, 2007).

Com a ideia de igualdade, a CF/88, em seu art. 146, inc. III, alínea d, que foi inserido por meio da EC nº 42 de 2003 e modificado pela EC nº 132 de 2023, autoriza que haja um tratamento tributário diferenciado e simplificado para esse tipo de empresa, a saber:

Art. 146. [...]

[...]

III - [...]

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 A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Brasil, 1988)

Com efeito, a LC 123/2006 surge no ordenamento jurídico brasileiro para concretizar esse direito, isto é, tratamento tributário favorecido e simplificado. A partir dessa lei é possível saber quais são as microempresas e as empresas de pequeno porte. Segue o art. 3º, que determina o que são as microempresas e as empresas de pequeno porte:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Brasil, 2006)

O artigo anterior mostra que as microempresas são aquelas que possuem uma receita bruta de até R\$ 360.000,00 por ano. Já as empresas de pequeno porte operam com receitas

brutas entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00. A partir de janeiro de 2025 houve uma alteração no conceito de receita bruta no regime simplificado.

O pagamento mensal simplificado em uma única guia é o maior diferencial desse regime. Os tributos que estão unificados na DAS são: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP), Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS). Esses tributos são, inclusive, pagos a entes federados diversos, pois alguns são de competência da União, outros dos Estados e existem também tributos municipais.

2.2 QUAL É O REGIME TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS?

Esse capítulo é importante para que possamos compreender um pouco do Simples Nacional. Trata-se de um regime especial de tributação que, segundo Paulsen (2023), permite que as MEs e EPPs realizem a apuração e o recolhimento de diversos tributos devidos por meio de um único documento de arrecadação mensal, simplificando a vida dos empresários e reduzindo os custos operacionais. Esse valor é determinado por um percentual que varia conforme aumenta a faixa de arrecadação das empresas. Esse regime foi instituído pela Lei Complementar 123/2006 e alterado por: LC nº 127/2007 (incluiu alguns setores de serviço, permitiu a reabertura de prazo para adesão e definiu parâmetros para contratação por entes públicos); LC nº 128/2008 (criou o MEI, alterou a composição e as atribuições do Comitê Gestor); LC nº 133/2009 (aumentou a quantidade de setores que podem ingressar no Simples Nacional); LC nº 139/2011 (aumentou o teto da receita para ingressar no programa e permitiu o parcelamento até 60 meses); LC nº 147/2014 (exigiu que as obrigações sobre as MPes sejam expressamente previstas como tratamento diferenciado, retirou os custos de inscrição e manutenção do MEI, equiparou o produtor rural pessoa física e o agricultor familiar); LC nº 154/2016 (permitiu que o estabelecimento do MEI pudesse ser a sua residência); LC nº 155/2016; LC nº 167/2019 (incluiu diversas proibições às MPE e criou o Inova Simples); LC nº 182/2021 (marco das *startups*); LC nº 188/2021 (alterou a composição do Comitê Gestor), a EC nº 132/2023 (alterou todo o sistema tributário nacional) e, por último, LC nº 214/2025 (instituiu o IBS, o CBS e o IS e determinou a dinâmica desses tributos com o Simples Nacional).

Contudo, não é porque uma empresa está na faixa de receita bruta que automaticamente é enquadrada no regime do Simples Nacional. A organização deve optar por esse regime para poder ser enquadrada. Também não pode possuir sócio domiciliado no exterior e nem exercer atividades que são vedadas pela legislação, como prestação de serviços de comunicação e algumas atividades intelectuais, técnicas e culturais. Além disso, a empresa precisa estar em dia com suas obrigações fiscais.

O art. 13, da lei em questão, mostra quais são os tributos a serem recolhidos por meio da guia única, a saber: IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS. No entanto, alguns tributos não são abrangidos pelo Simples Nacional, como, por exemplo, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto Territorial Rural (ITR) dentre outros.

É importante destacar que a união dos tributos em uma única guia não é suficiente para desestabilizar o equilíbrio e a autonomia financeira dos entes federados, visto que não existe interferência política de um ente federado em outro. Schoueri (1998) afirma que:

A adoção, em nosso sistema constitucional, de um regime rígido de repartição de competências tributárias, foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessários a manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo [...]. (Schoueri, 1998)

Até a criação do Simples Nacional, as micro e pequenas empresas enfrentavam dificuldades significativas para cumprir suas obrigações tributárias devido a complexidade do sistema, que impunha múltiplas declarações, guias e cálculos. Esse cenário estimulava fortemente a informalização de pequenos negócios, restringindo seu crescimento e contribuindo para o aumento da informalidade. O Simples Nacional apareceu no ordenamento jurídico com o propósito que o seu nome indica, simplificar, e, para isso, precisou resolver a questão da tributação fragmentada, a solução foi unificar os tributos federais, estaduais e municipais em um único recolhimento mensal.

Como tanto já escrito, o maior diferencial do Simples Nacional é justamente a simplificação dos cálculos tributários por meio de alíquotas progressivas, com base na receita bruta anual da empresa. Essas alíquotas são organizadas em tabelas específicas para diferentes atividades econômicas de forma a permitir que os contribuintes tenham clareza sobre suas obrigações. Tudo isso gera um regime que oferece condições vantajosas para empresas que operam em setores estratégicos, como comércio, indústria e prestação de serviços, permitindo maior previsibilidade financeira para essas organizações.

Apesar da enorme importância da simplificação, o impacto do Simples Nacional não se limita a ela. Essa lei também promove a inclusão social e o desenvolvimento econômico ao incentivar a formalização de negócios e a geração de empregos. A redução da burocracia e a unificação de tributos tornam o regime atraente para pequenos empreendedores, contribuindo para a expansão da base tributária e o aumento da arrecadação fiscal de forma sustentável. Além disso, as micro e pequenas empresas formalizadas passam a ter acesso a benefícios como financiamentos, programas de incentivo e possibilidade de participação em licitações públicas.

Segundo Pacheco (2012), a política pública representada pelo Simples Nacional insere-se no conjunto dos pressupostos e princípios constitucionais voltados ao fomento da atividade econômica. Em razão de seu evidente potencial de inclusão social — ao contemplar, majoritariamente, a ampla base empresarial composta por micro e pequenos empreendedores —, tal política traduz-se como expressão concreta de um compromisso ético assumido pelo Estado brasileiro para com seus cidadãos. Dessa forma, contribui para a materialização do ideal de justiça social, conferindo-lhe contornos menos abstratos e mais efetivos.

E os benefícios não se esgotam no social ou no mercado, quanto mais empresas se tornam regularizadas mais o Estado arrecada, ou seja, existe menos distorção no mercado porque menos empresas estão irregulares.

Nesse contexto, o STF julgou improcedente a ADI 4.033 por entender que o fomento às pequenas empresas foi elevado à condição de princípio constitucional. Esse princípio exige que todos os entes federados promovam tratamento favorecido a essas empresas, que não possuem o mesmo potencial competitivo das grandes. O Tribunal reconheceu ainda que o regime tributário diferenciado tem como objetivo garantir a essas empresas o acesso a livre concorrência e a livre iniciativa, além de respeitar o princípio da capacidade contributiva previsto no art. 145, § 1º, da CRFB/88. Dessa forma, o STF concluiu que a interpretação da complexa legislação tributária deve priorizar sua finalidade essencial: assegurar às pequenas empresas condições justas e igualitárias de competição no mercado.

Apesar de tantos benefícios, o Simples Nacional também enfrenta críticas. Um dos pontos frequentemente destacados é que o crescimento das empresas participantes pode levar ao aparecimento de “efeito faixa”, no qual as empresas evitam expandir sua receita para não ultrapassar os limites do regime e enfrentar uma carga tributária mais elevada.

Portanto, o maior benefício do Simples é reduzir a burocracia diminuindo, conseqüentemente, os custos operacionais. Ainda, incentiva-se a formalização e o crescimento das micro e pequenas empresas, tornando o ambiente de negócios mais inclusivo e

competitivo. Além de gerar mais empregos formais e possibilitar financiamento. Como se gera apenas uma guia para vários tributos, mais empresas se sentem estimuladas a saírem da informalidade. Entretanto, ainda existem algumas críticas, como o “efeito faixa” em que as empresas “estagnam” para não se arriscarem a sair do regime.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO

3.1 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Um sistema normativo que envolve diversos entes federados, leis, regulamentos e mecanismos institucionais gera uma elevada complexidade da estrutura tributária brasileira. O ordenamento jurídico-tributário nacional contempla um expressivo número de espécies tributárias, ultrapassando a marca de noventa tributos distintos, entre impostos, taxas e contribuições, o que o posiciona entre os sistemas fiscais mais complexos no cenário internacional (Malpighi et al., 2023).

O Brasil ansiava por uma reforma, as discussões sobre unificação e simplificação datam de 1995. Já ocorreram alterações no sistema tributário ao longo dos anos, mas nada que conseguisse alterar a estrutura do sistema. Na década de 1960 o IPI foi criado; já nos anos 1980 houve a criação do IR, do PIS, da Cofins e da CSLL e na década de 1990 houve a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), nos anos 2000 houve a criação do Simples Nacional em que houve a unificação de diversos tributos para as micro e pequenas empresas.

A já citada complexidade contribuía para a elevada carga tributária do país e sua notória desigualdade fiscal. Tal configuração resulta de uma estrutura fragmentada, caracterizada pela existência de cinco tributos principais incidentes sobre o consumo, repartidos entre os três entes federativos. O ICMS (estadual) recai sobre a circulação de mercadorias e alguns serviços, enquanto o ISS (municipal) incide sobre serviços de qualquer natureza. No âmbito federal, o IPI, o PIS/Pasep e a Cofins complementam esse arcabouço, criando um cenário de múltiplas incidências com regras distintas para cálculo, cumulatividade e bases tributáveis. Em matéria tributária, essa multiplicidade de tributos gerados pelos entes federados não apenas aumenta a complexidade administrativa para contribuintes e autoridades fiscais, mas também eleva significativamente os custos de conformidade tributária.

Um dos maiores benefícios dos novos tributos (IBS e CBS) é a não cumulatividade. O que é a não cumulatividade? É uma técnica que possui como objetivo impedir que haja “tributo sobre tributo”, ou seja, que haja incidência de uma alíquota sobre um produto/serviço que já houve a incidência do mesmo tributo em outra parte da cadeia. O propósito da não

cumulatividade é evitar a “tributação em cascata”. Nesse caso, é possível identificar que a não cumulatividade de um tributo gira em torno apenas desse tributo, no momento em que há a unificação de tributos na cadeia evita-se, com a não cumulatividade, a sobreposição dos tributos que se uniram. Um dos aspectos mais problemáticos do sistema anterior era justamente a cumulatividade. A “tributação em cascata” é o reflexo mais perverso desse sistema. Basicamente é a incidência de “tributo sobre tributo” resultando em aumentos exorbitantes dos preços finais dos produtos/serviços. Um grande exemplo é o ISS que não previa a possibilidade de recuperação de créditos ao longo da cadeia. A cumulatividade prejudica a competitividade e gera distorções econômicas, levando empresas a organizarem suas operações com base na carga tributária em vez da eficiência ou da demanda do mercado.

Conforme já exposto supra, a quantidade massiva de regulação e a falta de integração entre elas gera um ambiente de insegurança jurídica e disputas tributárias cada vez mais frequentes. Para fins de confirmação, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) realizou um estudo em que se verifica a gravidade do excesso de normas e como elas ampliam os litígios fiscais. O próprio instituto constatou que entre 1988 e 2021 mais de 443 mil normas foram editadas em matéria tributária (IBPT, 2024), dificultando a compreensão tanto para operadores do direito quanto para cidadãos comuns (Rezende, 2004).

A questão da tributação na origem também é emblemática, especialmente no caso do ICMS, principal imposto estadual. Ressalte-se que esse modelo beneficia os estados produtores, como São Paulo e Minas Gerais, em detrimento de estados predominantemente consumidores, como os constantes nas regiões Norte e Nordeste. A “guerra fiscal” entre estados, marcada pela concessão de incentivos fiscais e redução de alíquotas de ICMS para atrair empresas, gera desequilíbrios regionais e perdas significativas de arrecadação para estados menos industrializados. É fato que ocorreram esforços anteriores, como a Emenda Constitucional 87/2015, que introduziu o diferencial de alíquotas (DIFAL) para dividir a arrecadação entre estados de origem e de destino, mas foram insuficientes para resolver as desigualdades.

A regressividade do sistema tributário brasileiro é outro ponto crítico. Tributos incidentes sobre o consumo pesam mais sobre famílias de baixa renda, que destinam uma parcela maior de seus rendimentos ao consumo em comparação com famílias mais abastadas. Desafios surgem a todo momento, principalmente considerando a era da informação, o que inclui disputas sobre quais são os tributos que realmente devem incidir em operações como licenciamento de softwares ou serviços digitais, ampliando a insegurança jurídica e corroendo ainda mais as bases tributárias dos estados.

Nesse contexto, a alta litigiosidade tornou-se uma marca do sistema tributário. A Insper (2021) realizou um estudo que evidencia que os contenciosos tributários no país representam impressionantes 75% do Produto Interno Bruto (PIB), um percentual desproporcionalmente elevado em comparação com a média de países da OCDE (Insper, 2021). Da perspectiva deste estudo, a complexidade e a fragmentação do sistema dificultam tanto a administração tributária quanto o cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes. A ineficiência econômica decorrente dessas distorções também minam o potencial de crescimento do país, criando um ambiente pouco favorável para investimentos e inovação.

Portanto, um sistema tributário disfuncional que se configurava como um entrave ao desenvolvimento econômico é a realidade antes da EC 132/2023. As distorções acumuladas ao longo de décadas revelam a urgência de uma mudança estrutural que atue simplificando o sistema e corrigindo suas desigualdades regionais e setoriais. Nesse contexto difícil, a reforma tributária aparece como uma tentativa de modernização do sistema com o propósito de alinhar o Brasil às melhores práticas internacionais e promover uma base mais equitativa para o financiamento do desenvolvimento nacional.

3.2 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO EXTERNO

A tributação sobre o consumo é adotada em diversos formatos ao redor do mundo sendo considerada um dos pilares dos sistemas fiscais modernos. É bem verdade que os modelos variam desde sua estrutura ou objetivos até os impactos econômicos, refletindo as particularidades de cada sistema jurídico, econômico e cultural. Para que seja possível entender um pouco do que foi adotado de parâmetro para a EC 132/2023 faz-se necessário realizar uma análise dos principais modelos internacionais, de como as diferentes abordagens influenciam a eficiência econômica, a equidade fiscal e a competitividade dos mercados globais.

A partir dos anos 1980, muitas nações adotaram, de forma ampla, o imposto sobre valor agregado (IVA) como o tributo basilar incidente sobre o consumo. A abrangência geográfica que essa modalidade tributária passou a alcançar e a sua expressiva capacidade arrecadatória foram os motivadores dessa escolha. O IVA foi estruturado com o objetivo de incidir exclusivamente sobre o consumo final, mantendo neutralidade em relação às etapas produtivas e às transações comerciais internacionais. Classifica-se, frequentemente, como um tributo que favorece o crescimento econômico, por isso, muitos países optaram por incorporá-lo aos seus sistemas tributários (Sarmiento, 2021). Então, diversos países, para evitar o efeito

casca na tributação, adotaram o IVA visto que um imposto único para toda a cadeia produtiva é interessante para facilitar a fiscalização e a arrecadação.

Esse imposto se configura como um tributo incidente sobre o consumo, cuja particularidade reside na tributação do valor acrescido em cada fase do processo produtivo de bens ou serviços. Ao longo dessa cadeia, cada agente econômico tem o direito de se creditar do montante pago na etapa anterior, o que assegura um sistema de compensação tributária eficaz. Com isso, evita-se a duplicidade na cobrança do imposto, uma vez que a tributação recai unicamente sobre o valor efetivamente incorporado em cada estágio. Como resultado dessa lógica de não cumulatividade, o montante recolhido ao final do processo corresponde à soma dos valores adicionados em todas as fases, refletindo-se integralmente no preço final do produto ou serviço (Menezes, 2013).

Oliveira (2011) defende que:

[...]o IVA classifica-se como um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento[...]. O imposto é fraccionado por todos os operadores que participam neste mesmo circuito. (Oliveira, 2011)

Assim, o IVA parte do preceito da não cumulatividade cuja finalidade é evitar a incidência em cadeia de tributos ao longo das etapas de circulação econômica. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 consagra expressamente tal diretriz ao estabelecer que a compensação entre débitos e créditos fiscais deve ocorrer em cada operação, por meio da dedução do montante já recolhido nas fases anteriores da cadeia produtiva (Brasil, 1988). Em contraposição, o regime cumulativo se caracteriza pela imposição sucessiva do mesmo tributo ao longo das etapas de produção e comercialização, sem possibilidade de dedução, o que gera, na prática, um ônus fiscal amplificado. Esse modelo, como observa Silva (2014), acarreta a sobreposição de encargos tributários, podendo ensejar situações de bitributação, bem como a inclusão de valores já tributados na base de cálculo de novos lançamentos, comprometendo, portanto, a racionalidade do sistema fiscal.

Faria (2010) faz uma análise em que elenca uma série de benefícios estruturais que justificam a implementação do IVA no sistema tributário nacional. Dentre esses aspectos positivos, destacam-se a eliminação da cumulatividade tributária, o que contribui para a neutralidade fiscal ao longo das cadeias produtivas. Também, observa-se o potencial do IVA para pôr fim ou, pelo menos, minimizar a “guerra fiscal” entre os entes federativos, fenômeno que compromete a isonomia concorrencial e a harmonia federativa. Soma-se a isso a simplificação normativa, por meio da uniformização das legislações pertinentes, e a

consequente racionalização dos mecanismos de fiscalização e controle. Essa racionalização, por sua vez, repercute na redução de custos tanto para o setor público quanto para o setor privado. Também merece destaque o possível alargamento da base de contribuintes, resultante da maior transparência e da sistemática de créditos e débitos típica do modelo. Por fim, a reestruturação administrativa decorrente da centralização da arrecadação tende a desonerar a máquina pública, otimizando recursos e fortalecendo a eficiência do Estado.

Começemos os casos práticos com os Estados Unidos, em que a tributação sobre o consumo é marcada pelo *sales tax*. Trata-se de um tributo estadual que incide sobre a venda ou aluguel de produtos e, em alguns casos, serviços, em que cada estado regula o seu. A maior diferença para o sistema de tributação sobre o consumo brasileiro é que esse tributo norte-americano é essencialmente monofásico, enquanto no Brasil a incidência ocorre em várias etapas do processo produtivo. Um grande exemplo disso é o ICMS, em que existe aplicação em múltiplas fases da cadeia produtiva. Deferentemente, o *sales tax* recai apenas na etapa final de venda ao consumidor. Essa simplicidade administrativa tem vantagens, mas também desafios. A regressividade do tributo é uma das maiores críticas visto que impacta desproporcionalmente as famílias de baixa renda, uma vez que essas destinam uma parcela maior de sua renda ao consumo. Como se não bastasse, existe a ausência de tributação sobre serviços em alguns estados, o que representa uma vulnerabilidade significativa, especialmente em uma economia cada vez mais orientada para o setor terciário.

Na União Europeia, a tributação sobre o consumo é amplamente realizada por meio do IVA. Diferentemente do *sales tax* americano, o IVA, como já visto, é um sistema plurifásico e não cumulativo, incidindo em todas as etapas da cadeia produtiva. Essa característica permite que as empresas deduzam os tributos pagos nas etapas anteriores, evitando o efeito cascata e promovendo maior neutralidade econômica. O IVA europeu é implementado com base em uma ampla incidência sobre bens e serviços, incluindo atividades digitais e transações internacionais. Embora o modelo seja elogiado por sua eficiência e capacidade de gerar receita de forma estável, enfrenta desafios relacionados à complexidade regulatória e ao risco de fraudes (Hangáčová e Strémy, 2018).

A experiência europeia também destaca a harmonização das alíquotas entre os países-membros, promovendo a integração econômica no mercado comum. No entanto, cada estado-membro mantém alguma flexibilidade para definir suas taxas dentro dos limites estabelecidos pela União Europeia, o que garante certa autonomia fiscal sem comprometer os objetivos de uniformização tributária. Essa característica contrasta com sistemas como o brasileiro anterior

à EC 132/2023, que era fragmentado e excessivamente dependente de legislações estaduais e municipais divergentes.

Balthazar (2008) explica as condições de implementação do IVA na França:

[...] foi na França que, como consequência das reformas realizadas durante mais de 40 anos, apresentaram-se as condições para a instauração do imposto sobre o valor agregado, com seus elementos e características tais como conhecemos hoje. O grande mérito do legislador francês foi ter sabido conjugar todos os elementos que resultaram da evolução do sistema de imposição do volume de negócios, construindo os contornos próximos do sistema atualmente aplicado por todos os Estados membros da União Europeia. (Balthazar, 2008)

Palma (2014) complementa ao afirmar que:

[...]o IVA é o expoente máximo da harmonização fiscal na União Europeia. Todos os Estados que aderem a União Europeia devem, obrigatoriamente, substituir os seus modelos de impostos sobre as transações pelo modelo do IVA, de acordo com o estabelecido nos actos jurídicos da União Europeia (Palma, 2014)

Dessa forma, “são tributadas, em cada país, as operações internas de venda de bens finais e intermediários e de prestação de serviços bem como as importações do exterior, sejam elas intra ou extracomunitárias.” (Coelho, 2014).

A Argentina, o Paraguai e o Uruguai também utilizam o IVA. Sua implementação ocorreu pelo governo central desses países, que detém a titularidade para legislar, arrecadar e fiscalizar tal tributo. Trata-se, portanto, de um imposto de natureza eminentemente nacional, cuja administração está concentrada em uma única esfera de poder, o que confere ao sistema tributário desses países um caráter unificado e centralizado. Essa centralização favorece a padronização normativa e operacional, evitando conflitos de competência e promovendo maior eficiência na gestão fiscal.

O Chile também figura entre os países sul-americanos que adotaram o modelo de tributação unificada sobre o consumo, concretizado por meio do IVA. A disciplina normativa desse tributo está consolidada no Decreto Ley 825, promulgado em 1974, o qual representa marco regulatório fundamental no sistema fiscal chileno. A edição desse diploma legal ocorreu em um contexto de intensas transformações legislativas iniciadas ainda na década de 1920, conforme pontua Escalona Caba (2014), motivadas pela atuação de diversos agentes – econômicos, culturais e sociais – tanto de origem interna quanto externa. Tais intervenções promoveram uma reestruturação substancial do sistema tributário então vigente, que até aquele momento priorizava essencialmente critérios arrecadatórios, em detrimento de princípios basilares como a simplicidade, a eficiência e a equidade fiscal. Assim, o modelo

chileno de IVA emerge como resultado de um processo histórico de modernização institucional orientado à racionalização tributária.

Assim como o Brasil, o Chile também diferencia as condições tributárias para micro e pequenas empresas, como artesões, pequenos comerciantes e prestadores de serviços de menor porte. Isso se dá em virtude da vulnerabilidade da concorrência desleal imposta pelas grandes corporações. O artigo 29 do Decreto Ley 825/1974 garante a esses contribuintes a possibilidade de optarem pelo pagamento de um imposto com base em uma cota fixa mensal. Para conseguir estabelecer a cota fixa é necessário analisar alguns critérios objetivos, como o volume efetivo ou estimado das vendas ou prestações de serviços, o índice de rotação do estoque de mercadorias, o valor das instalações utilizadas na atividade econômica, entre outros indicadores que reflitam a dimensão operacional do contribuinte. Nesse sentido, o que se observa é um regime simplificado de tributação, cuja finalidade é promover maior equidade e inclusão fiscal, garantindo que os pequenos agentes econômicos possam se desenvolver de maneira sustentável no mercado.

Outros modelos notáveis incluem o canadense, com seu sistema de Imposto sobre Bens e Serviços um pouco semelhante ao IVA europeu, mas adaptado às particularidades locais. O IVA canadense é implementado em um formato dual, combinando o *Good and Services Tax* (GST) federal com tributos provinciais, garantindo maior coordenação entre os entes federativos, apesar das provincias poderem escolher se adotam ou não o imposto federal. Em Quebec, por exemplo, foi criado o *Quebec Sales Tax* (QST) e nas demais provincias foi criado o *Harmonized Sales Tax* (HST) ambos foram criados para serem cobrados em conjunto com o GST. Esse modelo se aproxima do IVA Dual proposto no Brasil pela EC 132/2023, que introduziu o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) em âmbito estadual e municipal e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em âmbito federal. Essa estrutura visa superar os problemas históricos do sistema brasileiro, de forma a promover maior uniformidade e justiça fiscal. Pelo menos, essa é a proposta.

Por detrás dessas experiências internacionais auferimos que os sistemas tributários sobre o consumo podem ser ferramentas eficazes para arrecadação e promoção de justiça fiscal, desde que sejam bem estruturados e acompanhados de mecanismos para reduzir distorções. Em síntese, a reforma tributária brasileira busca subsídio nesses exemplos e propõe um modelo híbrido que combina elementos do IVA europeu, sul-americano e do canadense, adaptados às especificidades do sistema federativo brasileiro. Existem diversos outros países que também utilizam o IVA como a Índia que também é dual ou a Austrália, mas o Brasil buscou entender a realidade global e implementar um modelo que conseguisse

refletir as particularidades locais. Apesar das diferenças, o objetivo comum é simplificar a tributação, reduzir custos administrativos e promover uma economia mais competitiva e integrada no cenário global. Sempre é necessário frisar que não existe um modelo absoluto do IVA, cada país tem uma realidade e o modelo deve ser estruturado para se adequar a essa situação.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA

4.1 O QUE É A EMENDA CONSTITUCIONAL 132/2023?

Meu propósito neste capítulo não é esgotar a reforma tributária, mas contextualizar as principais mudanças que ajudem na compreensão geral e que possa se relacionar com o Simples Nacional. Nesse sentido, a Emenda Constitucional 132/2023, mais conhecida como reforma tributária, é uma alteração do sistema tributário nacional, foi implementada na conversão da PEC 45/19 e é a maior reforma tributária desde a CF/88. Ela foi realizada com o propósito de levar simplicidade e racionalização a um sistema extremamente complexo. Além disso, também priorizou a transparência e a justiça social, pois, como destaca Leandro Paulsen (2018) “onde inexistente riqueza, não pode haver tributação”. Ao incentivar a concessão de benefícios fiscais baseados em critérios de preservação ambiental e redução de emissões de carbono, percebe-se a escolha do legislador em incorporar princípios de sustentabilidade.

Por décadas, o Brasil utilizou cinco principais tributos sobre o consumo: IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS. Estes tributos eram distribuídos entre as diversas esferas de governo e possuíam regimes de incidência tanto cumulativos quanto não cumulativos, resultando em uma estrutura tributária bastante fragmentada e complexa. A cumulatividade era um problema, pois os tributos são cobrados em cada etapa da cadeia produtiva sem a possibilidade de compensação, elevando a carga tributária final repassada ao consumidor.

Na prática, essa emenda revoga e modifica diversos artigos da Constituição Federal, com implementações graduais até 2033. Houve modificação no momento da publicação, mas haverá outras mudanças em 2027 e 2033. O que está muito consolidado é a inserção dos novos tributos: IBS, CBS e IS. O IBS é de competência estadual e municipal, enquanto a CBS é de competência federal. Ambos possuem uma ampla base de incidência, abrangendo bens, direitos e serviços, e visam eliminar a cumulatividade, simplificando o sistema tributário para os contribuintes. O IS é de competência da União e se aplicará em produtos e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Como já demonstrado diversas vezes no corpo do trabalho, a reforma procura simplificar a arrecadação tributária e reduzir a burocracia. Ao que parece, existe uma legítima

expectativa de que ela promova uma distribuição mais justa da carga tributária, reduza a evasão fiscal e fortaleça o pacto federativo ao redistribuir receitas de forma mais equilibrada entre União, Estados e Municípios, de forma a estimular o fim da guerra fiscal entre os estados.

4.1.1 OS NOVOS PRINCÍPIOS

Ingressando de fato na reforma, pode-se observar a introdução de novos princípios, conforme o parágrafo 3º, do artigo 145, da CF/88:

Art. 145. [...]

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Brasil, 1988)

O primeiro é o princípio da simplicidade, que é o “astro” EC 132/2023. Ele desponta como um dos eixos fundamentais para a reestruturação do sistema fiscal brasileiro. Não se trata de uma diretriz nova, tampouco de aspiração meramente estética. A simplicidade, aqui entendida como a racionalização normativa, a unificação de regimes e a redução da litigiosidade, traduz uma resposta jurídica àquilo que há muito se denuncia como um dos principais entraves ao desenvolvimento econômico e à justiça fiscal no país.

A EC 132/2023, ao instituir o IBS e a CBS, com base ampla de incidência e regime não cumulativo, representa uma tentativa concreta de efetivar tal princípio. O objetivo é reduzir o custo de conformidade, facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e, sobretudo, propiciar maior clareza quanto à carga tributária efetiva incidente sobre bens e serviços.

Além disso, cumpre destacar que a simplicidade tributária, em sua concepção constitucional, não se restringe à forma ou à quantidade de tributos. Trata-se, na verdade, de um vetor interpretativo que deve orientar a elaboração, aplicação e fiscalização das normas fiscais. Nesse sentido, a simplificação assume contornos materiais, ao buscar eliminar redundâncias, mitigar distorções econômicas e garantir que tributos semelhantes não se sobreponham injustificadamente.

O segundo princípio é o da transparência. No contexto brasileiro, marcado historicamente por elevada complexidade normativa e por um modelo de tributação sobre o consumo repleto de sobreposições, a ausência de clareza quanto à carga tributária efetivamente suportada pelo contribuinte tem sido um dos principais fatores de erosão da legitimidade fiscal e, por conseguinte, da confiança na ordem tributária.

O propósito é consagrar mecanismos normativos e operacionais que visam conferir ao cidadão pleno conhecimento da incidência tributária nas operações de bens e serviços. Isso é particularmente evidente na instituição do IBS e da CBS, que seguem o modelo de tributos não cumulativos, com destaque explícito do montante incidente em cada fase da cadeia econômica.

Mais do que um valor instrumental, a transparência tributária configura-se como uma exigência republicana. O contribuinte deve ter ao seu alcance instrumentos claros para compreender quanto paga, a quem paga, por que paga e o que se faz com os recursos arrecadados. Esse princípio está intimamente vinculado à noção de eficiência fiscal. Um sistema claro reduz custos de conformidade, inibe a evasão e facilita a fiscalização, na medida em que mitiga zonas cinzentas de interpretação.

O próximo princípio é o da justiça tributária, que não pode ser compreendido à margem da noção atual de justiça distributiva e solidariedade social. Trata-se de um ideal normativo que transcende a legalidade tributária, exigindo, do Estado, não apenas a arrecadação de recursos, mas a construção de um modelo impositivo que reflita valores de equidade, proporcionalidade e isonomia.

Nesse ponto, a justiça tributária não se confunde com uma utopia de carga neutra ou de igualação absoluta de ônus entre os contribuintes. Mas na busca por um sistema tributário que distribua os encargos públicos segundo a capacidade contributiva dos indivíduos e das empresas, respeitando as peculiaridades econômicas de cada setor e a função social da tributação.

Um dos instrumentos mais emblemáticos de justiça redistributiva previstos na reforma é a instituição do mecanismo de *cashback*. Por meio dele, pessoas de baixa renda poderão receber de volta parte do valor pago a título de impostos sobre o consumo, reduzindo, na prática, o impacto fiscal sobre os orçamentos familiares mais frágeis. Trata-se de uma medida que internaliza o princípio da capacidade contributiva de forma eficaz e inovadora, reconhecendo que igualdade formal não implica, necessariamente, justiça material.

Pela primeira vez, o texto constitucional prevê que as alíquotas tributárias deverão ser revisadas, a cada cinco anos, com base em estudos que considerem os impactos diferenciados da tributação sobre homens e mulheres. Esse comando normativo rompe com a tradicional cegueira de gênero do sistema fiscal, reconhecendo, com sensibilidade técnica e política, que mulheres — especialmente aquelas responsáveis por trabalho doméstico e de cuidados não remunerados — são desproporcionalmente afetadas por tributos sobre bens e serviços essenciais.

Outro avanço relevante diz respeito à imunidade tributária da cesta básica nacional. Diferentemente de modelos anteriores em que havia mera isenção ou alíquota reduzida, a imunidade impõe vedação constitucional à cobrança de tributos sobre produtos essenciais à alimentação da população. Essa medida fortalece a segurança alimentar e contribui para a concretização do mínimo existencial, ao passo que reforça o aspecto social do princípio da justiça tributária.

No plano patrimonial, a justiça tributária manifesta-se também pela progressividade do ITCMD, prevista expressamente na reforma. A possibilidade de elevação de alíquotas conforme o valor transmitido assegura que heranças e doações mais expressivas contribuam mais significativamente para o financiamento das políticas públicas, promovendo redistribuição da riqueza e limitando os mecanismos de perpetuação de desigualdades intergeracionais. Além disso, prever a possibilidade de incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações — até então excluídas da tributação sob argumentos de ordem técnica ou econômica. Essa previsão corrige uma das mais flagrantes anomalias do sistema anterior: a taxação de veículos populares, utilizados para o trabalho e o deslocamento cotidiano da população, ao passo que embarcações de lazer e jatos executivos permaneciam imunes.

O penúltimo princípio é o da cooperação. A reforma prevê a instituição de um comitê gestor nacional do IBS, com participação paritária entre Estados e Municípios, e delinea mecanismos de decisão consensual, o que representa, na prática, uma concretização institucional do princípio da cooperação.

Essa estrutura reflete uma mudança profunda na lógica da governança tributária. Aquele modelo competitivo em que cada ente atua de forma isolada e muitas vezes em detrimento dos demais perde espaço para uma lógica colaborativa, na qual a eficiência, a segurança jurídica e a justiça fiscal dependem do engajamento coletivo e da corresponsabilidade. Esse novo arranjo impõe aos entes federativos o dever de agir com lealdade institucional, partilhar informações fiscais, harmonizar procedimentos administrativos e deliberar de maneira integrada sobre temas essenciais à arrecadação e à conformidade tributária.

A relevância do princípio da cooperação é ainda mais acentuada diante da opção pela tributação no destino em substituição à antiga regra de arrecadação no local de origem. Tal mudança requer um elevado grau de integração entre os fiscos subnacionais, tanto para evitar perdas de arrecadação durante o período de transição quanto para assegurar a correta alocação das receitas. Sem mecanismos cooperativos robustos, qualquer tentativa de operacionalizar essa mudança está fadada ao insucesso.

Além disso, a própria administração do sistema — que envolve o compartilhamento de bases de dados, a uniformização de alíquotas e a gestão dos repasses — exige soluções técnicas que só podem ser implementadas mediante cooperação contínua e transparente. O sucesso do modelo de IVA dual depende essencialmente dessa articulação institucional geridos por entes distintos, mas que devem funcionar de modo harmônico.

O último novo princípio inserido no § 3º do art. 145 é o da defesa do meio ambiente. Destaca-se a previsão de incentivos fiscais para práticas sustentáveis, autorizando que a concessão de benefícios regionais considere critérios de sustentabilidade ambiental e de redução de emissões de carbono. Tal disposição, inserida no §4º do art. 43 da Constituição, reforça a lógica de que a política tributária deve dialogar com os objetivos do desenvolvimento sustentável e fomentar uma economia de baixo carbono.

Ainda, é possível a tributação diferenciada para biocombustíveis (art. 225, §1º, inc. VIII), permitindo que produtos menos poluentes recebam tratamento fiscal mais favorável, em contraste com os combustíveis fósseis tradicionais. Com isso, o sistema tributário passa a funcionar como um instrumento de transição energética, estimulando a inovação tecnológica e o reposicionamento da matriz energética nacional

Outro exemplo dessa viragem ecológica da tributação é a criação do IS, cuja função extrafiscal é manifesta. Conforme previsto no art. 153, VIII da Constituição, esse tributo incidirá sobre bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A finalidade explícita desse imposto não é arrecadatória, mas sim regulatória: busca-se desincentivar práticas e produtos nocivos, internalizando custos ambientais que, de outro modo, seriam socializados. A reforma também contempla a diferenciação do IPVA (art. 155, §6º, inc. II) com base em critérios ambientais, permitindo que veículos com menor impacto ambiental sejam tributados de forma mais branda, enquanto automóveis altamente poluentes poderão ser submetidos a alíquotas superiores.

Nessa vertente, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com Foco em Sustentabilidade, previsto no art. 159-A, §3º determina que seus recursos sejam destinados, prioritariamente, a projetos que promovam a preservação ambiental e desenvolvimento sustentável. Não se trata de mera retórica normativa: a proposta é, de fato, condicionar o repasse de verbas à adoção de práticas públicas compatíveis com os objetivos ecológicos constitucionais, introduzindo uma racionalidade distributiva pautada por critérios ambientais.

Ainda nesse sentido, a reforma determina que a distribuição da arrecadação do IBS entre os Municípios poderá considerar indicadores de preservação ambiental. Com essa medida, premia-se o esforço local pela proteção dos recursos naturais, ao mesmo tempo em

que se cria um sistema de incentivos positivos que valoriza o desempenho ambiental dos entes subnacionais.

4.1.2 PRINCIPAIS MUDANÇAS

A primeira grande mudança da reforma é a sua agenda verde. Essa mudança está integrada ao princípio da defesa do meio ambiente já detalhado no subtópico anterior. Para resumir a agenda verde é marcada por incentivos fiscais com o propósito de beneficiar regiões que adotem práticas sustentáveis (art. 43, §4º); tributação diferenciada para produtos sustentáveis (art. 225, §1º, inc. VIII); IS para produtos prejudiciais ao meio ambiente (art. 153, VIII); diferenciação no IPVA para veículos menos poluidores (art. 153, VIII); Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional com Foco em Sustentabilidade (art. 159-A, §3º) e maior distribuição do IBS para municípios com indicadores de preservação ambiental mais favoráveis (art. 158, §2º, inc. III).

A segunda mudança que se pode destacar é a criação do Comitê Gestor do IBS. Esse órgão deve funcionar com a participação paritária entre Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo composto por 54 membros, sendo 27 representando os estados e o Distrito Federal, e outros 27 representando todos os municípios brasileiros. Trata-se de um órgão técnico e político de administração compartilhada do IBS cuja competência será exercida de forma colegiada. Ele visa compatibilizar a arrecadação descentralizada com a gestão centralizada, preservando a autonomia dos entes ao mesmo tempo em que promove a uniformidade normativa, a simplificação das obrigações acessórias e a segurança jurídica para os contribuintes. Possui representatividade simétrica entre os entes federados, ou seja, paridade de voto entre Estados e Municípios, o que garante que nenhum dos dois grupos possa impor, de forma unilateral, suas preferências fiscais sobre o outro. Essa paridade fortalece o diálogo federativo e favorece o consenso como método de deliberação, promovendo decisões mais equilibradas e legítimas. Ainda, devem definir as regras uniformes de incidência, apuração, arrecadação e partilha do IBS; o gerenciamento dos créditos e débitos decorrentes da não cumulatividade; e a regulamentação das obrigações acessórias em nível nacional.

Para ser presidente do Comitê Gestor é obrigatório passar por uma sabatina no Senado e caso alguma das casas do Congresso Nacional necessite convocar o presidente para prestar informações sobre como o IBS está sendo administrado ele deve ir, se houver falta injustificada será imposto crime de responsabilidade ao presidente.

A terceira mudança relevante é a criação da competência jurisdicional para processar e julgar os conflitos entre os entes federativos que envolvam decisões do Comitê Gestor como

sendo do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Isso pode ser encontrado no art. 105, inc. I, alínea j, da CF/88:

Art. 105. [...]

I – [...]

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Brasil, 1988)

Antes da reforma o Supremo Tribunal Federal (STF), conforme o art. 102, inc. I, alínea f, da CF/88, era responsável por dirimir “as causas e os conflitos entre a União e os Estados, a União e o Distrito Federal, ou entre uns e outros” (Brasil, 1988). Nesse sentido, conflitos relacionados com o Comitê Gestor é da responsabilidade do STJ e os demais capazes de abalar o pacto federativo é do STF.

Outro ponto a ser destacado é que um dos principais entraves à realização da justiça fiscal e da igualdade material é a regressividade. Essa característica decorre da elevada concentração da carga tributária sobre o consumo. Ou seja, esse modelo penaliza desproporcionalmente as camadas sociais de menor renda, que comprometem parcela significativa de seus rendimentos pagando mais tributos do que as camadas superiores.

Essa EC se propõe a mudar isso por meio de uma reestruturação abrangente da tributação sobre o consumo, com vistas não apenas à racionalização normativa e administrativa, mas também à correção das distorções regressivas. A criação do IS é um dos instrumentos que pode ser manipulado para auxiliar na redução da regressividade. Com função extrafiscal, deve incidir sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Porém, também pode cumprir uma função redistributiva indireta quando tributar itens consumidos majoritariamente por grupos de alta renda. Dessa forma, cria-se um mecanismo de progressividade por meio do consumo diferenciado, diminuindo a carga tributária sobre itens essenciais e elevando-a sobre produtos supérfluos ou prejudiciais.

A alíquota zero para itens da cesta básica nacional, por sua vez, representa uma intervenção mais direta na estrutura regressiva da tributação. Ao conceder imunidade ao IBS e à CBS sobre alimentos e produtos considerados essenciais à subsistência, a EC 132/2023 reduz significativamente o impacto fiscal sobre o consumo das famílias de baixa renda. Diferentemente de isenções esparsas e instáveis praticadas até então, a previsão de alíquota zero para a cesta básica adquire agora status constitucional, blindando-a contra retrocessos normativos e garantindo um mínimo existencial fiscalmente protegido.

No entanto, a medida mais inovadora e arrojada do ponto de vista redistributivo é, sem dúvida, a instituição do mecanismo de *cashback*. Trata-se de um modelo de devolução parcial

do tributo pago por consumidores de baixa renda, baseado em critérios de renda familiar e perfil de consumo. Ao reconhecer que a tributação sobre o consumo afeta desigualmente os diversos estratos sociais, o *cashback* opera como uma forma de tributação negativa, corrigindo a regressividade a *posteriori* e redistribuindo recursos por meio de transferências diretas. A ideia é interessante, mas, como ainda não foi aplicado, não se tem um parâmetro claro de como será o seu funcionamento na prática.

Importa notar que todas essas medidas — seletividade, alíquota zero, alíquotas reduzidas e *cashback* — convergem para um mesmo objetivo: tornar o sistema de tributos sobre o consumo mais sensível às desigualdades econômicas e sociais. A reforma abandona, assim, a falsa neutralidade do modelo anterior, que tratava igualmente os desiguais, e passa a adotar uma tributação modulada por justiça distributiva, sem sacrificar a simplicidade e a racionalidade operacional que também norteiam a nova estrutura.

É necessário, contudo, reconhecer que a superação da regressividade exigirá mais do que previsão normativa. Será preciso garantir transparência na definição dos produtos essenciais, controle social sobre os critérios do *cashback* e monitoramento constante dos efeitos distributivos do novo modelo. Sem esses elementos, as boas intenções podem se perder em meio à burocracia, às disputas federativas ou à resistência de setores econômicos privilegiados.

Também houve mudança no Simples Nacional. Ainda que a referida emenda preserve, expressamente, a existência do Simples Nacional — inclusive com tratamento diferenciado garantido no texto constitucional — ela reconfigura o papel do regime no novo arranjo tributário, sobretudo no que diz respeito à sua relação com o IBS e a CBS. Em razão da unificação de tributos federais, estaduais e municipais sobre o consumo, torna-se necessária uma adaptação da sistemática de apuração e recolhimento das empresas optantes pelo Simples, com vistas à preservação do equilíbrio concorrencial e à coerência do novo modelo fiscal.

A principal mudança está na possibilidade de os optantes do Simples Nacional permanecerem sujeitos ao regime unificado apenas parcialmente. Isso significa que, embora continuem recolhendo tributos federais, como IRPJ, CSLL, na sistemática simplificada, poderão, quanto ao IBS e a CBS, optar por uma segregação da apuração — destacando o imposto em documento fiscal e aproveitando créditos ao longo da cadeia, à semelhança das demais empresas não optantes. Na realidade, os optantes que não escolherem recolher o IBS e o CBS por fora não serão capazes de aproveitar os créditos. Os § 2º e 3º, do art. 146, da CF/88, determina que:

Art. 146: [...]

[...]

§ 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 [...]

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. (Brasil, 1988)

Responsáveis pela maioria dos empreendimentos no país, as micro e pequenas empresas concentram grande parcela da geração de emprego e renda. Extinguir ou reduzir de forma abrupta esse regime poderia provocar desorganização econômica e desencadear reações adversas ao processo de modernização fiscal.

Também ocorreu uma mudança na Contribuição de iluminação pública (COSIP) de forma a aumentar o rol de destinação da arrecadação desse tributo para incluir, conforme o art. 149-A da CF/88, “a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos” (Brasil, 1988).

O art. 146-B introduziu o IBS e o CBS que são as “estrelas” da reforma tributária. A adoção de um modelo dual responde à necessidade de respeitar as competências constitucionais dos entes federativos e à complexidade do pacto federativo brasileiro. Tanto o IBS quanto a CBS são tributos incidentes sobre o consumo de bens, serviços e direitos, com base ampla de incidência, o que elimina as sobreposições e lacunas existentes no modelo anterior entre ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins. Essa base abrangente assegura maior neutralidade econômica, evita distorções alocativas e amplia a eficiência do sistema tributário, ao impedir que a escolha do modelo de negócio seja determinada pela carga fiscal e não por critérios econômicos.

Ambos os tributos são estruturados sob a lógica da não cumulatividade. Isso significa que o contribuinte poderá descontar, do montante devido, o valor do imposto pago em etapas anteriores da cadeia de produção e comercialização, independentemente do tipo de bem ou serviço adquirido ou da etapa do processo econômico. Essa sistemática corrige uma das principais falhas do modelo anterior, a cumulatividade residual, e elimina o chamado “efeito cascata”, contribuindo para a transparência da carga tributária efetiva.

Outro ponto comum diz respeito à incidência no destino, ou seja, no local de consumo do bem ou serviço, e não no local de sua produção. Essa mudança mitiga a guerra fiscal, pois

desincentiva a competição predatória entre entes federativos por meio de concessão de incentivos e benefícios unilaterais.

Em linhas gerais uma marca distintiva desses tributos é que será uma legislação única e uniforme, que disciplinará, de forma integrada, a definição da base de cálculo, os fatos geradores, a sistemática de créditos, as regras de apuração e os regimes de responsabilidade, exceto pelas alíquotas, que serão definidas por cada ente federativo. E cada ente federativo terá uma alíquota única para todas as operações. Além disso, não será permitido criação de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos, com ressalvas àqueles já previstos na Constituição (Simples Nacional e Zona Franca de Manaus, por exemplo). A gestão do IBS será realizada por um Comitê Gestor nacional enquanto a CBS será administrada pela União, com arrecadação e fiscalização próprias. Ainda assim, as regras de apuração, base de cálculo, hipóteses de incidência e sistemática de crédito seguirão parâmetros comuns, assegurando uniformidade normativa.

Do ponto de vista operacional, o IBS e a CBS serão calculados “por fora”, ou seja, o valor do tributo não integrará sua própria base de cálculo, tampouco a de outros tributos. Ademais, o valor correspondente ao IBS e à CBS deverá ser explicitamente destacado no documento fiscal, assegurando ao consumidor final o conhecimento preciso do montante tributário incidente sobre a operação. Outro aspecto importante é a vedação à incidência do IBS e da CBS sobre determinados serviços, como os de comunicação, que gozam de imunidade recíproca quando prestados entre entes públicos. Outro instrumento de grande relevância introduzido no contexto do IBS é o *cashback* para pessoas de baixa renda, que consiste na devolução parcial do imposto pago sobre o consumo, como forma de mitigar os efeitos regressivos da tributação.

O IS também é um tributo que ingressou no ordenamento jurídico com a EC 132/2023. Trata-se de um instrumento regulatório, criado para a desestimular o consumo de produtos e serviços considerados prejudiciais à saúde, ao meio ambiente ou socialmente indesejáveis. Sua determinação se encontra no art. 153, inc. VIII e o §6º da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

[...]

§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo:

I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

- IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;
- V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;
- VI - terá suas **alíquotas fixadas em lei ordinária**, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem;
- VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto. (Brasil, 1988).

O IS poderá ser instituído por lei ordinária conferindo ao legislador ordinário maior flexibilidade para definir sua base de cálculo, alíquotas, hipóteses de incidência e regimes de apuração. Quanto à forma de incidência, o texto constitucional admite tanto a modalidade *ad valorem* (percentual sobre o valor) quanto específica (por unidade de medida).

Outro aspecto que merece atenção diz respeito ao tratamento da base de cálculo. O Imposto Seletivo não integrará sua própria base de cálculo, o que afasta a incidência sobre si mesmo e impede o fenômeno da tributação em cascata dentro do próprio tributo. No entanto, o valor do IS será incluído na base de cálculo de outros tributos, como o ICMS e o ISS (enquanto subsistirem), bem como do IBS e da CBS, gerando, nesse ponto, potencial hipótese de *bis in idem*.

Além disso, a reforma estabelece uma regra de transição relevante envolvendo o IPI. A partir de 2027, as alíquotas do IPI serão reduzidas a zero, com a exceção dos produtos cuja industrialização seja incentivada na Zona Franca de Manaus, preservando-se, assim, a política regional de desenvolvimento baseada em incentivos fiscais. Com isso, o IS passa a assumir, de forma indireta, parte das funções regulatórias e seletivas que, anteriormente, eram atribuídas ao IPI, sem, contudo, se sobrepôr a ele de forma cumulativa. A própria EC 132/2023 veda expressamente a incidência cumulativa entre o IPI e o IS, evitando superposição de tributos de natureza semelhante sobre os mesmos bens.

A sistemática do ITCMD também sofreu modificações com a EC 132/2023. Embora o foco central da reforma tenha recaído sobre a tributação do consumo, o tratamento conferido ao ITCMD revela uma clara intenção do legislador constituinte derivado de aperfeiçoar os mecanismos de justiça fiscal.

O primeiro aspecto digno de nota é a inserção expressa do princípio da progressividade na estrutura do ITCMD. Embora já admitido por parte da doutrina e reconhecido em decisões judiciais pontuais, o texto anterior da Constituição não trazia menção direta à progressividade como elemento obrigatório da estrutura do imposto. A reforma ao prever que o ITCMD será progressivo em razão do valor do bem ou direito transmitido, transforma essa faculdade interpretativa em imperativo constitucional. Essa

progressividade, além de instrumentalizar o princípio da capacidade contributiva, aproxima o ITCMD de práticas internacionais que consideram a tributação de heranças e doações como meio legítimo de enfrentamento das desigualdades sociais, sobretudo diante de uma realidade na qual grandes transmissões de patrimônio ocorrem sem contraprestação e fora da lógica da renda ordinária.

No mesmo compasso, a reforma também estabelece novas hipóteses de imunidade tributária, promovendo coerência com os valores constitucionais de proteção à dignidade, à caridade institucional e à organização social. De acordo com o novo texto, são imunes ao ITCMD as transmissões de bens e direitos a instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, desde que atendidos os requisitos da legislação. Tal previsão amplia o alcance da imunidade anteriormente restrita ao patrimônio, renda e serviços dessas entidades, e confere maior coerência sistêmica à política tributária voltada ao terceiro setor.

Outro ponto estrutural relevante introduzido pela EC 132/2023 diz respeito à mudança no foro competente em caso do ITCMD de móveis, títulos e créditos à Causa Mortis que passa a ser do Estado onde era domiciliado o de cujus.

Por fim, outra grande mudança é a cobrança do IPVA sobre navios e aeronaves. Assim, é a legislação estadual que deverá trazer a possibilidade de cobrança do IPVA estabelecendo os critérios de quantificação. Além disso, o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função “do valor” do veículo automotor.

Existem mudanças não contempladas neste capítulo, mas de forma geral foi possível trazer os elementos-chave da reforma.

4.2 O QUE É A LEI COMPLEMENTAR 214/2025?

A LC 2014/2015 é um dos marco relevantes para o Direito Tributário brasileiro. Sua função é dar efetividade ao novo modelo de tributação do consumo instituído pela EC 132/2023, introduzindo os tributos IBS e CBS. Para viabilizar essa transformação, a norma é organizada em três livros principais, cada qual subdividido em títulos específicos, que, em conjunto, revelam a densidade técnica da proposta e seu esforço de sistematização. O primeiro livro é inteiramente dedicado ao IBS e à CBS e ocupa a maior parte da lei. O segundo trata do Imposto Seletivo, de caráter extrafiscal. O terceiro, por sua vez, consolida disposições complementares, transitórias e finais, essenciais à operacionalização e transição normativa.

O Livro I, que inaugura a disciplina dos novos tributos sobre o consumo, compõe-se de oito títulos, abrangendo desde as normas gerais até a transição entre o regime anterior e o novo modelo. O Título I fixa os contornos normativos fundamentais, com destaque para os

princípios estruturantes — em especial a neutralidade, que veda distorções alocativas e assegura isonomia concorrencial. Além disso, o título em questão define a regra-matriz de incidência tributária, elenca hipóteses de não incidência e imunidades, e especifica os sujeitos passivos, os conceitos de bens, serviços e fornecimento, bem como os momentos do fato gerador. Em seguida, o Título II regula os regimes aduaneiros especiais, os regimes de bagagem e de remessas internacionais, além do fornecimento de combustíveis para aeronaves em tráfego internacional. Esse tratamento específico reflete a particularidade das operações fronteiriças, que exigem normas próprias para preservar a competitividade e a segurança jurídica.

O Título III introduz, de forma inovadora, a devolução personalizada dos tributos — mecanismo conhecido como *cashback* — e regula o regime da cesta básica nacional, em que os bens essenciais são beneficiados com alíquota zero. A finalidade é assegurar maior justiça fiscal, compensando o impacto regressivo do imposto sobre as camadas mais vulneráveis da população. Em continuidade, o Título IV trata dos regimes diferenciados, dirigidos a setores ou entidades que merecem atenção especial do legislador em razão de seu papel social, como educação, saúde, transporte público coletivo e entidades sem fins lucrativos. Já o Título V cuida dos regimes específicos, destinados a disciplinar, com peculiaridades próprias, atividades como serviços financeiros, operadoras de telecomunicações, agências de turismo, planos de saúde, entre outros. Esse título revela a sensibilidade do legislador quanto à diversidade de operações econômicas existentes no país.

O Título VI trata exclusivamente de regimes específicos da CBS, notadamente no que se refere à forma de apuração da base de cálculo e do crédito no setor financeiro. Esse recorte se justifica em razão das particularidades da tributação de serviços bancários, securitários e similares, cuja estrutura não se coaduna com a lógica tradicional da não cumulatividade plena. O Título VII trata da estrutura da administração dos tributos. Isto é, estrutura a governança dos tributos, inclusive a criação do Comitê Gestor do IBS, a centralização de dados em sistemas informatizados, e os mecanismos de cooperação federativa para fiscalização, arrecadação e contencioso. Por fim, o Título VIII disciplina a transição normativa e operacional do sistema, de forma a estabelecer cronogramas, ajustes no aproveitamento de créditos, extinção gradativa dos tributos anteriores e parâmetros para a adaptação das obrigações acessórias, de modo a assegurar segurança jurídica e continuidade da arrecadação.

O Livro II, por sua vez, regulamenta o IS, tributo de competência da União, com caráter extrafiscal. Como já visto, este imposto incide sobre bens e serviços que causam impactos negativos à saúde pública ou ao meio ambiente. A norma define a base de cálculo,

os critérios de seletividade — que variam de acordo com o grau de nocividade do produto —, as hipóteses de incidência, o fato gerador e as alíquotas aplicáveis. O tributo visa desencorajar o consumo desses bens, funcionando como instrumento de regulação de mercado e de proteção ao interesse coletivo, mais do que como fonte arrecadatória.

Finalmente, o Livro III que é um conjunto de disposições complementares, estruturadas em quatro títulos. O Título I trata da manutenção do regime jurídico diferenciado da Zona Franca de Manaus e das áreas de livre comércio, preservando os incentivos fiscais ali vigentes, os quais se justificam por razões de política regional e desenvolvimento econômico. Esse mesmo título também introduz o mecanismo de devolução de tributos ao turista estrangeiro, prática já consagrada em outros sistemas que adotam impostos sobre valor agregado, como ocorre na União Europeia. O Título II dispõe sobre as compras públicas e define o tratamento tributário aplicável às contratações da Administração Pública, inclusive quanto às retenções, repasses e responsabilidade tributária.

O Título III estabelece disposições transitórias, fundamentais para a harmonização do novo sistema com o arcabouço anterior. Prevê, entre outros pontos, a forma de compensação dos créditos acumulados de ICMS e PIS/Cofins, as regras de transição entre os regimes e os ajustes contábeis necessários. Finalmente, o Título IV concentra as disposições finais da norma, revoga dispositivos legais incompatíveis com o novo regime e confere autorização regulamentar a órgãos específicos, permitindo o detalhamento técnico por meio de atos infralegais.

4.2.1 LEI COMPLEMENTAR 214/2025 E O SIMPLES NACIONAL

A LC 214/2025, promoveu significativas mudanças no regime tributário brasileiro, o tratamento fornecido as microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional não poderia deixar de ter impacto. Este subtópico se concentrará nas alterações que impactam o Simples Nacional.

O art. 7º desta lei determina a obrigatoriedade da especificação individualizada de cada fornecimento e de seu valor correspondente sempre que houver o fornecimento conjunto de bens e de serviços em uma mesma operação. O maior propósito deste artigo é garantir a fidelidade à lógica da não cumulatividade que rege o IBS e a CBS, mas também estimula a transparência. As exceções estão nos dois incisos que seguem o *caput*. O primeiro trata da hipótese em que todos os fornecimentos estejam submetidos ao mesmo tratamento tributário; já o segundo trabalha quando algum dos fornecimentos puder ser considerado principal e os demais, acessórios, hipótese em que se admite o tratamento da operação como um

fornecimento único, devendo aplicar-se a ele o tratamento tributário conferido ao fornecimento principal. O §1º determina um tratamento diferenciado quando houver divergência no regime de tributação, isto é, no caso do regime simplificado . A saber:

Art. 7º Na hipótese de fornecimento de diferentes bens e de serviços em uma mesma operação, será obrigatória a especificação de cada fornecimento e de seu respectivo valor, **exceto se:**

I - **todos os fornecimentos estiverem sujeitos ao mesmo tratamento tributário;** ou

II - algum dos fornecimentos puder ser considerado principal e os demais seus acessórios, hipótese em que se considerará haver fornecimento único, aplicando-se a ele o tratamento tributário correspondente ao fornecimento principal.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, **há tratamento tributário distinto caso os fornecimentos estejam sujeitos a regras diferentes** em relação a incidência, **regimes de tributação**, isenção, momento de ocorrência do fato gerador, local da operação, alíquota, sujeição passiva e não cumulatividade. (Brasil, 2025)

O art. 19 dispõe que alterações legislativas que afetem a arrecadação da CBS ou do IBS deverão ser acompanhadas de medidas compensatórias, sempre que houver potencial impacto negativo na receita dos entes federativos. A alínea c, do in. I, do §1º da nova lei determina alterações no Simples Nacional são consideradas relevantes e afetam a arrecadação. A lei deixa claro que as mudanças de alíquota do regime simplificado iniciará em 2027. Segue:

Art. 19. [...]

[...]

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo:

I - deverá ser considerada qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do IBS ou da CBS, contemplando, entre outros:

[...]

c) alterações no regime favorecido de tributação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e do Microempreendedor Individual (MEI), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; (Brasil, 2025)

O art. 41 trata sobre o modelo de apuração conhecido como regime regular. Ele possui incidência tributária aplicada de forma automática a todos os contribuintes que não estejam submetidos a regimes jurídicos especiais ou simplificados, como é o caso do Simples Nacional ou do enquadramento como MEI. Trata-se, portanto, do regime padrão instituído pela legislação para a aplicação plena das normas do IBS e da CBS, abrangendo todas as disposições legais relativas à incidência, apuração, escrituração, compensação e ressarcimento, inclusive aquelas concernentes aos regimes diferenciados e específicos previstos em capítulos próprios da Lei Complementar. Nesse contexto, o regime regular caracteriza-se por submeter

o contribuinte à totalidade das obrigações principais e acessórias que decorrem da sistemática de não cumulatividade, exigindo, por conseguinte, a adoção de controles contábeis e fiscais mais sofisticados, compatíveis com o nível de detalhamento exigido para a apuração dos tributos sobre o consumo.

Ainda que o Simples Nacional e o MEI prevejam uma forma simplificada de cumprimento das obrigações tributárias, os contribuintes enquadrados nesses regimes não estão definitivamente impedidos de optar, caso queiram, pela sujeição ao regime regular. A legislação admite expressamente tal possibilidade, conferindo ao contribuinte a faculdade de, a qualquer tempo, requerer a aplicação integral das regras do regime geral, desde que cumpridas as formalidades e condições fixadas em regulamento. Contudo, essa migração não é neutra, tampouco isenta de consequências jurídicas relevantes. Com efeito, o §5º do artigo 41 estabelece uma limitação expressa à reopção pelo regime simplificado: o contribuinte que, estando anteriormente no Simples Nacional, optar pelo regime regular e, no âmbito desse novo enquadramento, requerer ressarcimento de créditos acumulados nos termos do artigo 39, ficará impedido de retornar ao Simples Nacional durante o ano-calendário corrente e também no exercício imediatamente anterior.

Tal restrição normativa tem por finalidade evitar o uso estratégico ou oportunista dos regimes tributários disponíveis. O que se busca evitar, em última análise, é que o contribuinte se valha do regime regular apenas para pleitear ressarcimentos vultosos decorrentes de créditos acumulados — os quais, por definição, não são admitidos na sistemática simplificada —, e, logo em seguida, retorne ao regime favorecido do Simples ou do MEI para continuar fruindo dos benefícios de ordem administrativa e econômica que esse regime proporciona.

Art. 41. O regime regular do IBS e da CBS compreende todas as regras de incidência e de apuração previstas nesta Lei Complementar, incluindo aquelas aplicáveis aos regimes diferenciados e aos regimes específicos.

§ 1º **Fica sujeito ao regime regular do IBS e da CBS** de que trata esta Lei Complementar **o contribuinte que não realizar a opção pelo Simples Nacional** ou pelo MEI, de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 2º Os contribuintes optantes pelo Simples Nacional ou pelo MEI ficam sujeitos às regras desses regimes.

§ 3º Os **optantes pelo Simples Nacional poderão exercer a opção de apurar e recolher o IBS e a CBS pelo regime regular**, hipótese na qual o IBS e a CBS serão apurados e recolhidos conforme o disposto nesta Lei Complementar.

§ 4º A opção a que se refere o § 3º será exercida nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

§ 5º **É vedado ao contribuinte do Simples Nacional** ou ao contribuinte que venha a fazer a opção por esse regime **retirar-se do regime regular do IBS e da CBS caso tenha recebido ressarcimento de créditos desses tributos**

no ano-calendário corrente ou anterior, nos termos do art. 39 desta Lei Complementar.

§ 6º Aplica-se o disposto no § 5º deste artigo, em relação às demais hipóteses em que a pessoa física, pessoa jurídica ou entidade sem personalidade jurídica exerça a opção facultativa pela condição de contribuinte sujeito ao regime regular, nos casos previstos nesta Lei Complementar. (Brasil, 2025),

O art. 47 determina que se o crédito for extinto conforme as hipóteses de extinção previstas no art. 27, então o contribuinte poderá apropriar-se dos créditos do IBS e da CBS. Para o Simples Nacional, de um lado o inciso I do § 9º consagra a vedação expressa à apropriação de créditos do IBS e da CBS por parte do próprio optante pelo Simples Nacional, enquanto permanecer enquadrado nesse regime e não tiver feito a migração para o regime regular. Trata-se de uma consequência lógica do desenho institucional do Simples Nacional, que, por sua natureza jurídica, opera com base em alíquotas unificadas aplicadas sobre a receita bruta, sem segmentação dos tributos individualmente considerados. Assim, como não há apuração autônoma de IBS e CBS, mas sim um recolhimento global por meio do DAS, não se pode falar em direito à apropriação de créditos próprios desses tributos, uma vez que não há, tecnicamente, um imposto destacado sobre o qual se possa exercer o direito creditório. Essa limitação visa, entre outros objetivos, a preservar a integridade do regime simplificado, evitando que ele seja utilizado de forma híbrida ou contraditória, com apropriação de vantagens próprias do regime regular sem o cumprimento das obrigações correspondentes.

De outro lado, o inciso II do mesmo parágrafo introduz uma previsão de grande relevância prática: mesmo que o fornecedor esteja submetido ao Simples Nacional e não tenha optado pelo regime regular, o adquirente sujeito ao regime regular de IBS e CBS poderá se creditar dos valores presumivelmente pagos pelo fornecedor a título desses tributos, desde que respeitado o limite equivalente ao montante efetivamente devido no âmbito do Simples Nacional. Em outras palavras, o legislador autoriza, para o adquirente, a apropriação proporcional dos créditos, com base em critérios estimativos, a serem definidos em regulamentação específica, que estabeleça parâmetros técnicos confiáveis para mensuração da fração de IBS e CBS embutida no preço da operação. Essa faculdade creditória tem como fundamento a necessidade de garantir a fluidez da não cumulatividade ao longo da cadeia produtiva, mesmo quando há a presença de contribuintes enquadrados em regimes simplificados.

A nova sistemática, ao admitir o aproveitamento de créditos sobre aquisições de empresas do Simples, ainda que em menor grau, reconhece a relevância econômica desses agentes e os integra, de maneira mais justa, ao fluxo de valor agregado que permeia as

transações empresariais. No entanto, é importante ressaltar que o montante creditável nessas situações será inferior ao que seria apropriado caso o fornecedor estivesse submetido ao regime regular de apuração de IBS e CBS, justamente porque os tributos recolhidos no Simples não seguem a lógica plena da não cumulatividade, nem permitem a apropriação detalhada dos créditos e débitos em cada operação.

Por essa razão, uma empresa de maior porte — por exemplo, uma indústria submetida ao regime do Lucro Real ou Presumido — que adquira mercadorias ou insumos de um fornecedor optante pelo Simples Nacional poderá apurar créditos de IBS e CBS com base em percentuais ou valores presumidos, definidos por regulamentação específica, e não sobre o valor integral do tributo embutido na operação. Essa diferença quantitativa na formação do crédito fiscal pode tornar economicamente menos vantajosa a aquisição de bens ou serviços de fornecedores enquadrados no Simples, sobretudo em setores em que a margem de aproveitamento de crédito exerce papel central na composição do custo final e na precificação do produto.

Diante desse novo cenário normativo, as microempresas e empresas de pequeno porte devem redobrar sua atenção quanto ao impacto que essas mudanças podem exercer sobre sua inserção nas cadeias produtivas e comerciais. A possibilidade de seus clientes — principalmente os de maior porte — preferirem adquirir de fornecedores fora do Simples, em razão da maior capacidade de geração de créditos tributários, constitui um risco concreto à sua competitividade. Tal risco se intensifica em segmentos fortemente tributados, nos quais a recuperação de créditos se torna uma variável determinante para a eficiência econômica das operações. Por isso, torna-se fundamental que os optantes do Simples Nacional repensem suas estratégias comerciais, considerando, entre outros aspectos, a precificação dos seus produtos, a estrutura de custos, o modelo contratual e a fidelização dos clientes.

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

§ 1º A apropriação dos créditos de que trata o *caput* deste artigo:

I - será realizada de forma segregada para o IBS e para a CBS, vedadas, em qualquer hipótese, a compensação de créditos de IBS com valores devidos de CBS e a compensação de créditos de CBS com valores devidos de IBS; e

II - está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo.

§ 2º Os valores dos créditos do IBS e da CBS apropriados corresponderão:

I - aos valores dos débitos, respectivamente, do IBS e da CBS que tenham sido destacados no documento fiscal de aquisição e extintos por qualquer das modalidades previstas no art. 27; ou

II - aos valores de crédito presumido, nas hipóteses previstas nesta Lei Complementar.

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

[...]

§ 9º **Na hipótese de o pagamento do IBS e da CBS ser realizado por meio do Simples Nacional**, quando não for exercida a opção pelo regime regular de que trata o § 3º do art. 41 desta Lei Complementar:

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

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

É importante destacar o art. 348, pois ele trata das disposições transitórias relativas à implementação gradual do novo sistema tributário instituído pela reforma e estabelece importantes balizas quanto à aplicação das regras do IBS e da CBS durante o ano de 2026, ano este que marca o início da fase de transição. A alínea *c* garante a não aplicação dessa regra em operações realizadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

A finalidade deste comando normativo deve ser compreendida no contexto da adaptação progressiva do regime simplificado às novas diretrizes estruturais da tributação sobre o consumo. O propósito era preservar a estabilidade do regime simplificado. Ao evitar que os pequenos contribuintes sejam surpreendidos por mudanças repentinas que poderiam comprometer sua capacidade de cumprimento das obrigações tributárias assegura-se o respeito ao princípio da segurança jurídica. Foi escolha normativa que buscou equilibrar a modernização do sistema com a proteção das empresas de menor porte.

Art. 348. Em relação aos fatos geradores ocorridos de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2026:

[...]

III - as alíquotas do IBS e da CBS previstas nos arts. 343 e 346 desta Lei Complementar:

[...]

c) não serão aplicadas em relação às operações dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Ainda, como uma mudança significativa, tem-se o fato de que o conceito de receita bruta, para o regime simplificado, foi atualizado. A definição de receita bruta levava em consideração apenas os produtos das vendas de bens e serviços realizados em operações de conta própria, os valores relativos ao preço dos serviços efetivamente prestados e os resultados das operações efetuadas em conta alheia, excluindo-se as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Contudo, com a entrada em vigor da regulamentação decorrente da reforma tributária, observa-se uma ampliação substancial do conceito jurídico de receita bruta, a qual passa a incorporar, além dos elementos já mencionados, as “demais receitas da atividade ou objeto principal das microempresas ou das empresas de pequeno porte” (Brasil, 2025). Essa inovação normativa unifica o tratamento conceitual das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, adotando, agora também para o Simples Nacional, o mesmo padrão que já era aplicado aos contribuintes sujeitos ao regime de apuração pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido. Receitas acessórias que, anteriormente, poderiam ser interpretadas como estranhas ao núcleo da receita bruta, agora passam a integrar sua base de apuração, desde que decorram de atividades correlatas ao objeto social ou da prática econômica regular da empresa.

Por essa razão, uma empresa de maior porte — por exemplo, uma indústria submetida ao regime do Lucro Real ou Presumido — que adquira mercadorias ou insumos de um fornecedor optante pelo Simples Nacional poderá apurar créditos de IBS e CBS com base em percentuais ou valores presumidos, definidos por regulamentação específica, e não sobre o valor integral do tributo embutido na operação. Essa diferença quantitativa na formação do crédito fiscal pode tornar economicamente menos vantajosa a aquisição de bens ou serviços de fornecedores enquadrados no Simples, sobretudo em setores em que a margem de aproveitamento de crédito exerce papel central na composição do custo final e na precificação do produto.

4.3 COMO A EC 132/2023 E A LC 214/2025 PODEM IMPACTAR AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS?

Como vimos neste capítulo, de um lado temos que o maior benefício do optante pelo Simples Nacional é a simplificação tributária. De outro lado, também vimos que a maior vantagem da reforma tributária é a simplificação. Então, como a reforma tributária pode impactar no Simples Nacional?

Pela nova lei, empresas optantes pelo Simples Nacional passam a ter, no que se refere ao recolhimento do IBS e da CBS, uma alternativa inédita e de complexidade sensível. Elas

poderão escolher entre recolher esses tributos dentro do regime unificado do Simples — como ocorre com os demais tributos federais, estaduais e municipais consolidados no DAS — ou, de forma distinta, optar por apurá-los e recolhê-los separadamente, nos moldes aplicáveis às empresas sujeitas ao regime do lucro real ou do lucro presumido. Diferentemente do modelo vigente até então, em que a exclusão de tributos do Simples — como nos casos do ICMS em razão de sublimite estadual, ou do PIS/Cofins monofásicos — derivava de imposição legal e não de faculdade do contribuinte, o novo regramento constitucional e infraconstitucional atribui, pela primeira vez, poder decisório ao optante, que poderá escolher como tratar o IBS e a CBS no âmbito de suas operações. A opção pelo recolhimento por fora deverá ser formalizada de maneira irretroativa para cada semestre-calendário, com antecedência mínima de três meses, ou seja, nos meses de setembro e abril precedentes a cada semestre fiscal.

Essa prerrogativa, contudo, não é isenta de implicações. Ao optar pelo recolhimento de IBS e CBS fora do Simples Nacional, o contribuinte reduz o valor devido no DAS proporcionalmente aos percentuais correspondentes a esses dois tributos. Todavia, em contrapartida, assume integralmente as obrigações acessórias e os encargos operacionais de apuração em regime não cumulativo, com todas as consequências decorrentes, como o direito à apropriação de créditos nas aquisições e a obrigatoriedade de escrituração fiscal específica. Portanto, a escolha deve ser orientada não apenas pela análise da carga tributária nominal, mas sobretudo pelos efeitos sistêmicos e pela dinâmica das relações comerciais da empresa.

Para compreender as vantagens e desvantagens dessa nova possibilidade, é preciso considerar os efeitos sobre o crédito fiscal gerado nas transações. Conforme estabelece o artigo 146, § 3º, da Constituição Federal, também na redação dada pela EC 132/2023, os adquirentes de bens ou serviços fornecidos por empresas do Simples poderão apropriar créditos de IBS e CBS quando estes forem recolhidos dentro do regime, mas exclusivamente até o limite do valor efetivamente pago. Isso representa uma mudança importante em relação ao PIS e à Cofins, que, sob a sistemática anterior, permitiam que o adquirente se creditasse a alíquotas básicas — 1,65% para o PIS e 7,6% para a Cofins — mesmo quando a operação fosse realizada com empresa optante pelo Simples, que recolhia apenas 0,62% sobre a receita. Com o novo sistema, essa vantagem deixa de existir: o crédito passa a refletir o valor exato recolhido, o que, embora mais aderente à lógica da não cumulatividade, elimina um benefício competitivo relevante para os pequenos contribuintes.

Essa alteração poderá afetar significativamente a competitividade das micro e pequenas empresas, sobretudo na venda para pessoas jurídicas que estejam no regime regular e que tenham interesse em maximizar os créditos tributários de suas aquisições. A aquisição

de bens ou serviços de empresas do Simples que recolham o IBS e a CBS por dentro poderá se tornar economicamente menos vantajosa, o que pode levar esses adquirentes a substituir seus fornecedores. Nesse cenário, a opção de recolher os tributos por fora adquire valor estratégico, pois possibilita ao fornecedor optante pelo Simples gerar, para seus clientes, créditos equivalentes àqueles proporcionados por empresas do regime normal, restabelecendo, assim, sua atratividade comercial.

Por outro lado, essa decisão estratégica não deve ser tomada de forma precipitada. A adoção do recolhimento por fora do Simples Nacional traz consigo um aumento da carga operacional, já que exige do contribuinte capacidade técnica para lidar com a escrituração e a apuração dos tributos em moldes similares ao lucro real ou presumido, além do cumprimento de novas obrigações acessórias. Nesse sentido, o contribuinte poderá perder justamente aquilo que constitui a essência do Simples Nacional: a simplificação administrativa e a redução do custo de conformidade tributária. Portanto, é essencial que cada empresa analise cuidadosamente seus modelos de negócio, estrutura de clientes, perfil de receitas, regime de compras e posição concorrencial antes de optar pelo novo modelo.

Além disso, é importante destacar que essa escolha terá impacto direto na aplicação de benefícios fiscais como isenção, suspensão e alíquota zero. No regime unificado do Simples, tais benefícios são, em regra, desconsiderados, de modo que produtos que gozam de alíquota zero — como os itens da cesta básica — continuam sendo tributados dentro do Simples. Com a adoção da tributação por fora, o contribuinte poderá, enfim, usufruir desses benefícios, tornando essa alternativa ainda mais vantajosa em certos casos, como para empresas que comercializam predominantemente bens isentos ou sujeitos a alíquota zero de IBS e CBS. Nessas hipóteses, o valor recolhido poderá ser reduzido drasticamente, ou mesmo eliminado, sem prejuízo à regularidade fiscal.

Em síntese, a reforma trazida pela EC 132/2023 e a regulamentação, a LC 214/2025, amplia o grau de autonomia decisória dos contribuintes do Simples Nacional, mas também eleva a complexidade das escolhas tributárias que lhes são impostas. A opção pela tributação por fora do Simples, se bem estruturada e compatível com o perfil da empresa, poderá preservar sua competitividade em mercados mais exigentes. Todavia, tal escolha deve ser precedida de criteriosa avaliação técnica e econômica, pois qualquer equívoco nesse julgamento poderá comprometer de forma significativa a viabilidade financeira do negócio.

4.4 ESTRATÉGIA DE MITIGAÇÃO DE IMPACTO

A aprovação da EC 132/2023, com todas as suas promessas de simplificação e racionalização do sistema tributário, acendeu um sinal de alerta nas micro e pequenas empresas, que, embora representem mais de 90% dos empreendimentos no Brasil, ainda enfrentam fragilidades estruturais e operacionais diante de qualquer transformação legislativa abrupta. Nesse contexto, tão relevante quanto identificar os impactos da reforma é propor alternativas viáveis para mitigá-los. É precisamente neste ponto que o planejamento tributário se revela não como um luxo das grandes corporações, mas como uma necessidade urgente também para os pequenos negócios.

A complexidade da reforma e a ausência de regramento claro quanto à integração do novo modelo tributário ao Simples Nacional impõem um cenário de incerteza jurídica que exige das MPEs não apenas atenção redobrada, mas estratégias jurídicas e contábeis fundamentadas. Ainda não se sabe, com precisão, como se dará a apuração de créditos, a partilha de receitas e a preservação de benefícios fiscais que eram garantidos pelo regime unificado.

Nesse sentido, o planejamento tributário preventivo deve ser compreendido como um conjunto de medidas lícitas que visam adequar a estrutura jurídica, contábil e operacional da empresa à nova realidade fiscal, com o objetivo de evitar tributos desnecessários, postergar pagamentos e, principalmente, evitar contingências futuras. O primeiro passo, portanto, é o conhecimento: empresários devem buscar capacitação sobre o novo sistema, e os profissionais que os assessoram precisam dominar os aspectos técnicos da reforma para orientar decisões seguras.

Outro ponto de partida é a análise comparativa entre os regimes tributários. O Simples Nacional, embora ainda vigente, pode não ser a melhor escolha para todas as atividades. Em alguns casos, o Lucro Presumido ou o Lucro Real poderão se tornar mais vantajosos, sobretudo diante da possível ampliação do crédito tributário no novo sistema. Portanto, é imprescindível realizar simulações com base no faturamento, tipo de atividade e estrutura de custos da empresa, considerando, inclusive, a possibilidade de segregação de atividades com CNPJs distintos, desde que isso seja juridicamente viável e eticamente admissível.

Além disso, as MPEs deverão investir em sistemas de controle fiscal e documental mais robustos, com foco na gestão de notas fiscais eletrônicas, classificação correta de produtos e serviços, e organização do fluxo de caixa. A lógica do novo sistema exige apuração transparente e aproveitamento pleno dos créditos, o que apenas será possível com controle rigoroso e uma contabilidade bem estruturada. Pequenas empresas que antes

operavam com informalidade parcial ou desorganização contábil terão dificuldades ainda maiores no novo modelo, podendo inclusive sofrer sanções por descumprimento de obrigações acessórias.

Nesse novo cenário, ganha importância também o planejamento societário e contratual. Reorganizações societárias visando à proteção patrimonial, fusões, cisões e transformação da natureza jurídica podem ser alternativas válidas para empresas que desejem otimizar sua carga fiscal ou evitar escalonamentos tributários desproporcionais. Evidentemente, tais medidas devem ser adotadas com prudência, e jamais com a finalidade exclusiva de evasão, sob pena de descaracterização pelo fisco.

Paralelamente, é importante que os pequenos empresários compreendam a necessidade de atuação coletiva e associativa. Entidades de classe, cooperativas e sindicatos têm papel crucial na interlocução com o poder público, na proposição de ajustes legislativos e na defesa de um tratamento mais justo e adaptado à realidade das MPEs. Participar de associações, acompanhar publicações especializadas e contribuir com consultas públicas são atitudes que podem fazer a diferença tanto na adaptação às novas normas quanto na sua construção contínua.

Outro elemento de suma relevância é a educação tributária continuada. Em um ambiente regulatório que se transforma com velocidade e complexidade, o conhecimento jurídico-tributário básico deixou de ser um diferencial e passou a ser uma condição de permanência no mercado. Nesse sentido, governos, universidades e entidades do terceiro setor devem promover programas de capacitação voltados a pequenos empreendedores, priorizando temáticas como gestão fiscal, emissão correta de documentos fiscais, formação de preço com base tributária e controle de obrigações acessórias.

Por fim, é necessário que o Estado cumpra com efetividade o mandamento do art. 179 da Constituição Federal, garantindo tratamento diferenciado às MPEs não apenas no plano retórico, mas também no legislativo, no orçamentário e no administrativo. É dever dos entes federados assegurar uma transição tributária segura, com prazos adequados, regimes de adaptação progressiva, incentivos fiscais temporários e linhas de crédito subsidiadas para implementação de sistemas de controle fiscal.

A reforma tributária de fato representa um avanço necessário, no entanto, ela corre o sério risco de enfraquecer as MPEs se não levar em consideração as suas particularidades. A recente introdução do princípio da justiça tributária na Constituição exige do legislador e da administração fiscal uma postura sensível às desigualdades estruturais do país, aplicando a máxima de que tratar com equidade é, muitas vezes, tratar de forma diferenciada. Diante disso,

recai sobre empresários, contadores e juristas o desafio de lançar mão, com responsabilidade, de todas as ferramentas legais à disposição — em especial do planejamento tributário — para assegurar que as transformações em curso não venham a fragilizar o setor produtivo mais numeroso e vulnerável, mas, ao contrário, contribuam para o seu fortalecimento e continuidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atual reforma é a maior reestruturação do sistema tributário brasileiro desde a Constituição de 1988. O objetivo deste trabalho de conclusão de curso é saber o quanto essa inovação tributária gera de impacto para os pequenos empresários que estão inseridos no regime diferenciado.

Assim sendo, esse trabalho segue um caminho que se iniciou pela conceituação dos tributos e pela compreensão do sistema tributário brasileiro — complexo, regressivo, fragmentado e oneroso — para, então, avançar nos sistemas tributários externos que serviram de inspiração para a reforma. Depois, seguiu em direção à reforma, com seus principais pontos e, por fim, trouxe uma análise crítica do impacto que a nova arquitetura fiscal trará para os pequenos negócios.

O primeiro capítulo trouxe algumas reflexões históricas e o conceito de tributo. Evidenciou-se que o objetivo primevo do Estado é a arrecadação, para isso necessita de fatores como a compulsoriedade para se manter. Porém, também se ressalta a alta complexidade do sistema. Como existem mais de quatrocentas mil normas editadas desde a Constituição de 1988, é difícil o cumprimento das obrigações acessórias, o que contribui para a elevada litigiosidade. Neste cenário, destaca-se a relevância das MPEs como sujeitos hipossuficientes diante de um sistema que, embora formalmente igualitário, na prática se mostrava excludente e desproporcionalmente oneroso para os menos estruturados.

O segundo capítulo traça uma breve análise comparativa com sistemas tributários de outros países, especialmente aqueles que adotam o IVA, como os da União Europeia, do Canadá e de países da América do Sul. Ficou evidente que a adoção de um modelo não cumulativo, plurifásico e de base ampla proporciona maior neutralidade econômica, transparência e simplificação. Estes sistemas, que serviram de inspiração para a EC 132/2023, demonstram que é possível tributar o consumo com equidade e racionalidade, ao mesmo tempo em que se preserva a arrecadação e se promove o desenvolvimento econômico sustentável.

O terceiro capítulo se debruçou sobre o papel crucial das micro e pequenas empresas na estrutura econômica do país. Se ressaltou o porquê de seu tratamento diferenciado ser não apenas uma escolha de política pública, mas um imperativo constitucional. Trata-se de um regime que não apenas simplifica a arrecadação por meio da unificação de tributos, mas também proporciona segurança jurídica, reduz a informalidade, estimula o empreendedorismo e amplia o acesso ao crédito e às políticas públicas de fomento.

O último capítulo trata da EC 132/2023 e da LC 214/2025. Observa-se, de início, novos princípios constitucionais — simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação federativa e proteção ao meio ambiente — e ao explorar a LC 214/2025, constata-se que há um esforço normativo em equilibrar os objetivos de eficiência arrecadatória e justiça distributiva. No entanto, mesmo com a manutenção do Simples Nacional, os desafios para as MPEs não se dissipam por completo. A transição para o novo sistema, a eventual reclassificação de atividades econômicas, os riscos de aumento da carga tributária indireta e a necessidade de adaptação tecnológica e contábil configuram obstáculos significativos. A falta de clareza inicial quanto à operacionalização dos créditos tributários, especialmente para optantes do Simples, levanta questionamentos quanto à preservação de sua competitividade frente a empresas de maior porte que poderão se beneficiar plenamente dos mecanismos de creditamento e compensação previstos no IVA dual.

As MPEs desempenham um papel fundamental na criação de empregos, na dinamização das economias locais e na promoção de uma concorrência mais justa no mercado. Um dos maiores desafios identificados está na limitação da transferência de créditos tributários pelas empresas optantes do Simples Nacional. Atualmente, essas empresas têm a possibilidade de repassar integralmente os créditos de PIS e Cofins a clientes enquadrados em regimes tributários convencionais. Com a reforma, essa prática será restringida, resultando em uma redução da competitividade das MPEs. Essa limitação, ao contrário de fomentar um ambiente mais inclusivo, pode acentuar a desigualdade de condições entre as empresas de diferentes portes.

Além disso, a impossibilidade de creditamento dos tributos IBS e CBS no regime do Simples Nacional representa um entrave adicional. Nas operações em que as MPEs forem fornecedoras de bens e serviços, o crédito gerado na operação ficará limitado ao valor equivalente a esses tributos no regime simplificado. É como ocorre hoje com o ICMS. Para mitigar esse impacto, algumas empresas podem optar por recolher esses tributos “por fora”, o que lhes permitiria usufruir dos benefícios da não cumulatividade. No entanto, tal solução traria um aumento considerável na complexidade contábil, dificultando ainda mais a gestão

tributária para as MPEs. Essa dualidade contradiz a premissa fundamental da reforma, que é a simplificação do sistema tributário.

Como a Emenda Constitucional 132/2023 afetará as micro e pequenas empresas? A reforma é uma oportunidade e um desafio. Oportunidade, porque preservou o regime do Simples Nacional, garantindo a possibilidade de optar por apurar e recolher do IBS e da CBS “por fora”, além de permitir a escolha pela permanência no programa a cada seis meses. Desafio, porque exige das MPEs um esforço contínuo de adaptação, sob risco de marginalização frente às novas dinâmicas concorrenciais.

A ausência de diretrizes claras sobre a integração entre o novo modelo fiscal e o regime do Simples Nacional intensifica a insegurança jurídica e exige, das MPEs, uma postura mais estratégica e planejada. O planejamento tributário torna-se, nesse contexto, uma ferramenta vital de adaptação e sobrevivência, exigindo análises comparativas entre regimes, reorganizações societárias bem orientadas, controle fiscal rigoroso e capacitação contínua de gestores. A adoção de boas práticas contábeis, aliada a uma leitura crítica das possibilidades legais, pode reduzir riscos e permitir escolhas mais vantajosas em meio à transição. Ademais, a mobilização coletiva por meio de entidades representativas, a participação ativa nos debates normativos e o investimento em educação tributária são estratégias essenciais para garantir que essas empresas consigam se reposicionar de forma sustentável. Por sua vez, cabe ao Estado implementar políticas públicas concretas, com transições graduais e incentivos reais, em cumprimento ao dever constitucional de oferecer tratamento favorecido às micro e pequenas empresas.

Pelos motivos expostos, a reforma tributária tem o potencial de transformar o Brasil. Porém, é necessário que o governo, a empresa, a sociedade civil e a academia colabore na construção de um sistema tributário que reflita os valores e as necessidades de uma sociedade plural e dinâmica. Entretanto, essa mudança pode ser prejudicial ao Simples Nacional e, para garantir a competitividade, é necessário a realização de ajustes que são cruciais para que o programa continue a prosperar e mantenha o sucesso que já faz parte da sua trajetória. Por fim, um bom planejamento tributário é essencial para a empresa se readaptar ao novo cenário nacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 08 mai. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003: **altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 de mar. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. **Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Brasília, DF. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 mai. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 127 de 14 de agosto de 2007. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp127.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 128 de 19 de dezembro de 2008. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 133 de 28 de dezembro de 2009. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp133.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 139 de 10 de novembro de 2011. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp139.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 147 de 7 de agosto de 2014. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 154 de 18 de abril de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp154.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 155 de 27 de outubro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências**. Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 167 de 24 de abril de 2019. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.** Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp167.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 169 de 2 de dezembro de 2019. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.** Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp169.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 182 de 1 de junho de 2021. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.** Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp182.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar n. 188 de 31 de dezembro de 2021. **Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.** Presidência da República: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp188.htm. Acesso em: 12 mai. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Dispõe sobre o Simples Nacional.** Brasília, DF. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 08 mai. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 18 de outubro de 2023. **Dispõe sobre normas gerais para facilitar e estimular o acesso ao crédito, nos termos do inciso IX do caput do art. 23 da Constituição Federal.** Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 out. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 14 maio 2025.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. **Mapa de Empresas.** Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>. Acesso em: 15 jun. 2024.

COELHO, Isaias. **Um novo ICMS - Princípios para reforma da tributação do consumo.** Revista Brasileira de Comércio Exterior, 2014.

ESCALONA CABA, E. **Historia de los impuestos al consumo en agregado.** Revista de Estudios Tributarias, (10) 2014. pág. 9-49.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais.** São Paulo: QuartierLatin, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Hangáčová, N., & Strémy, T. (2018). **Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic**. *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 26(2), 132-159. Disponível em: <https://doi.org/10.1163/15718174-02602005>. Acesso em: 11 dez. 2024.

INSPER. **Contencioso administrativo tributário federal: uma análise comparativa entre Brasil e sete países**. Coordenação: Vanessa Rahal Canado. Linha de pesquisa: Governança tributária. Equipe técnica: Breno Ferreira M. Vasconcelos, Carla Mendes Novo, Maria Raphaela D. Matthiesen, Rachel Mira Lagos e Octávio da Veiga Alves. São Paulo: Insper, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/content/dam/insper-portal/legacy-media/2021/03/Contencioso-administrativo-tributario-federal_Uma-analise-comparativa-entre-Brasil-e-sete-paises.pdf. Acesso em: 12 dez. 2024.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo do IBPT: quantidade de normas editadas no Brasil desde 1988**. Disponível em: <https://ibpt.org.br/estudo-do-ibpt-quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-desde-1988/>. Acesso em: 12 dez. 2024.

LACOMBE, Américo. **Princípios Constitucionais Tributários**. São Paulo: Malheiros, 1996.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares; et al. **O Imposto sobre o Consumo e a Figura do Contribuinte em Uma Possível Alteração de Paradigma para a Tributação Indireta no Brasil: deslocando a Incidência da Produção para o Consumo**. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 53, ano 41. p. 415-451, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.17.2023.2351> Acesso em: 08 de maio de 2025.

MENEZES, João Paulo Calemba Batista. **Reforma Tributária: Introdução ao Iva no Brasil baseado no Modelo Português (Europeu)**. *Revista Gestão & Tecnologia*, v. 13, n. 2, p. 145-166, 2013.

OLIVEIRA, Antônio Moura. **IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado: Um Imposto neutro**, 2011. Dissertação (Mestrado Ciências Jurídico – Econômicas). 188 f.. Faculdade de Direito Universidade do Porto, 2011.

PACHECO, Cláudio Gonçalves. **O Simples Nacional e os Princípios Constitucionais: Um estudo acerca da validade da conveniência da LC n. 123/2006**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Anápolis – Uni-Evangélica. Brasília, 2012.

PALMA, Clotilde Celorico. **Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado - 6ª ed.**; Grupo Almedina; Coimbra, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

REZENDE, Eduardo. **Pandemônio Tributário**. São Paulo: Editora Jurídica, 2004.

SARMENTO, Joaquim Miranda. **Manual teórico-prático do IVA**. - 3. ed., atualizada e ampliada. Coimbra: Edições Almedina, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de competências e competência residual. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

SILVA, Edrei Pereira. **A Progressividade dos Impostos Reais à Luz da Jurisprudência do**
SILVA, João Braz. **O Uso de Ferramentas de Gestão Empresarial como Fator de Sucesso dentro das Empresas - Um Estudo de Caso**. Dissertação – Mestrado em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.

SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

Supremo Tribunal Federal. 2014. 16 f. Artigo (Curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário) – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.
THE WORLD BANK. **Doing Business Subnacional Brasil**. 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Subnational/DB2021_SNDB_Brazil_Full-report_Portuguese.pdf. Acesso em: 15 jun. 2024.

ZANLUCHI, César Maurício. **A tributação diferenciada como meio de positivar valores e princípios econômico-constitucionais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília. Marília, 2006.