



REFORMA TRIBUTÁRIA: É O FIM DO SIMPLES NACIONAL?

PROF. ME. TIAGO LUCENA FIGUEIREDO

INTRODUÇÃO

Reforma tributária e as pequenas empresas

Atualmente, no Brasil*, estão registrados 21.282.106 CNPJs, sendo:

- Pequenas empresas: 1.218.860
- Micro empresas: 6.698.715
- MEI: 11.992.431

Pelo Mapa de Empresas, 95% das empresas do país estão inscritas como Pequenas ou Micro empresas ou MEI. E, se considerados os dados do SEBRAE**, o percentual de Pequenas ou Micro empresas ou MEI é ainda maior, chegando a quase 99% do total de empresas no País.

Apesar dos números expressivos, a Reforma Tributária foi idealizada considerando a realidade das pequenas empresas?



*Fonte: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-map-a-de-empresas>

**Fonte: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>



01

EC 132/23 E O SIMPLES NACIONAL

02

MODELO DE "CESTA"

03

CRÉDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

04

APURAÇÃO DA CBS E DO IBS "POR FORA" DO SIMPLES NACIONAL

05

REDUÇÕES DE ALÍQUOTAS, ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO

06

REFLEXÕES



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DE RIBEIRÃO PRETO



EC 132/23 E O SIMPLES NACIONAL



EC 132/23 E O SIMPLES NACIONAL

01

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

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.

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

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

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

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



MODELO DE “CESTA”



MODELO DE “CESTA”

- Modelo de “Pacote” x Modelo de “Cesta”:
 - “Pacote”: Impossibilidade de escolha de quais tributos serão recolhidos pelo Simples Nacional.
 - “Cesta”: Possibilidade de escolha de quais tributos serão recolhidos pelo Simples Nacional.
- Constituição Federal: Princípio do Tratamento diferenciado e favorecido.
- Posição do STF: “Assim como o princípio da isonomia não constitui óbice a tratamento diferenciado delineado na Lei Maior, não deve servir de alavanca para a criação de regimes híbridos, colhendo o que há de melhor em cada sistema. É imprópria a cumulação do Simples com o decorrente da tributação em separado, ausente previsão legal nesse sentido.” (RE 1.199.021/SC - Min. Marco Aurélio)
- Exemplo: Alíquota do ISS para serviços de saúde e educação previstos na Lei Municipal X Alíquota do ISS para os mesmos serviços prevista na LC 123/06

MODELO DE “CESTA”

02

- Antes da EC 132/23:

Art. 146 da Constituição Federal (...)
Parágrafo único. 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.

- Após EC 132/23:

Art. 146 da Constituição Federal (...)
§1º (...)
§2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

MODELO DE “CESTA”

02

- Após EC 132/23:

Art. 146 (...)

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

§1º (...)

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

- Após EC 132/23, a Constituição passou a adotar um Modelo de “Cesta” efetivo?
- Quais tributos poderão ser recolhidos “por fora” do Simples Nacional?
- Será possível recolher um dos tributos (a CBS, por exemplo) pelo Simples e o outro tributo “por fora” do Simples (o IBS, por exemplo)?
- Quais tributos serão pagos obrigatoriamente pelo Simples Nacional?
- O **Imposto Seletivo*** será incluído no Simples Nacional?

* Imposto sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.



CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS



CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

- Até a edição da EC 132/23, a Constituição Federal não regulava o creditamento e a transferência de créditos pela empresa optante pelo Simples Nacional, quando da apuração de PIS, COFINS, ICMS e IPI. Com isto, coube à Lei Complementar 123/06 regular os regimes de apropriação e transferência de créditos.
- Como regra, a LC 123/06 vedou a transferência e a apropriação de créditos pela empresa optante pelo Simples Nacional (art. 23, da LC 123/06), salvo algumas exceções.
- Com a EC 132/23, a matéria ganhou status constitucional, sendo que a própria Constituição passou a regular como se dará a apropriação e a transferência de créditos.

CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

03

- Antes da EC 132/23:

Art. 146 da Constituição Federal (...)
Parágrafo único. 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.

- Após EC 132/23:

Art. 146 da Constituição Federal (...)

§1º (...)

§2º (...)

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

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

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

CREDITAMENTO PELA EMPRESA OPTANTE

03

- **Antes da EC 132/23:**

Optante pelo Simples Nacional:

- PIS/COFINS = não faz jus ao crédito
- ICMS = não faz jus ao crédito
- IPI = não faz jus ao crédito

Optante pelo Simples Nacional, mas que ultrapassou o sublimite:

- PIS/COFINS = não faz jus ao crédito
- ICMS = pode se apropriar do crédito, como previsto na legislação do ICMS
- IPI = não faz jus ao crédito

- **Após EC 132/23:**

Optante pelo Simples Nacional:

- IBS/CBS = não faz jus ao crédito

Optante pelo Simples Nacional, mas com recolhimento do IBS e da CBS “por fora” do regime especial:

- IBS/CBS = pode se apropriar do crédito, como previsto na legislação do IBS e da CBS

TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

03

- **Antes da EC 132/23:**

Optante pelo Simples Nacional:

- PIS/COFINS = adquirente que apure pelo regime não-cumulativo pode calcular créditos conforme leis destas contribuições
- ICMS = transfere crédito no valor recolhido dentro do Simples Nacional
- IPI = não transfere crédito

Optante pelo Simples Nacional, mas que ultrapassou o sublimite:

- PIS/COFINS = adquirente que apure pelo regime não-cumulativo pode calcular créditos conforme leis destas contribuições
- ICMS = transfere crédito, como previsto na legislação do ICMS
- IPI = não transfere crédito

- **Após EC 132/23:**

Optante pelo Simples Nacional:

- IBS/CBS = transfere crédito no valor recolhido dentro do Simples Nacional

Optante pelo Simples Nacional, mas com recolhimento do IBS e da CBS “por fora” do regime especial:

- IBS/CBS = transfere crédito, como previsto na legislação do IBS e da CBS

CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

- Após a implementação integral da EC 132/23, teremos os seguintes cenários para as empresas que recolherem o **IBS** e a **CBS** pelo Simples Nacional:
 - Antes o adquirente tomava o crédito de **PIS/COFINS** integralmente, como se estivesse adquirindo de uma empresa não optante; com a reforma, o crédito de **IBS/CBS** ficará limitado ao valor pago no Simples Nacional;
 - Antes o adquirente tomava o crédito de **ICMS** no valor pago no Simples Nacional; com a reforma, o crédito de **IBS/CBS** segue limitado ao valor pago no Simples Nacional;
 - Antes o adquirente não podia tomar o crédito de **IPI**; com a reforma, o crédito de **IBS/CBS** é possível, mas limitado ao valor pago no Simples Nacional.
- Considerando que todas as transferências de créditos ficarão limitadas ao valor pago no Simples Nacional, as aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional poderá gerar um valor de créditos **menor** de IBS/CBS do que no sistema atual (PIS/COFINS/ICMS/IPI).

CREDITAMENTO E A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS

- A apuração da CBS e do IBS “por fora” do Simples Nacional será fruto de uma escolha efetiva da pequena empresa ou uma questão de sobrevivência para uma pequena empresa no meio da cadeia produtiva?



*27,5% = alíquota estimada de IBS e CBS

** 1,25% até 6%** = alíquotas somadas de PIS/COFINS/ICMS, progressivas conforme faturamento da pequena empresa optante pelo Simples Nacional.

- A opção da pequena empresa em apurar o IBS e a CBS “por dentro” ou “por fora” do Simples Nacional é pautada apenas no valor do tributo? Isto é, a pequena empresa avalia apenas se é “mais barato” pelo Simples Nacional ou pelos regimes gerais do IBS e da CBS?
- Ou, a pequena empresa fica refém da cadeia produtiva em que está inserida, já que sua opção pelo Simples anulará os créditos recolhidos nas etapas anteriores?



APURAÇÃO DA CBS E DO IBS “POR FORA” DO SIMPLES NACIONAL





APURAÇÃO DA CBS E DO IBS “POR FORA” DO SIMPLES NACIONAL

- Será facultado ao optante pelo Simples Nacional que apure e recolha o IBS e a CBS “por fora” do Simples Nacional.
- Considerando a realidade atual das pequenas empresas, especialmente aquelas que precisarem (em virtude de sua posição na cadeia produtiva) apurar o IBS e a CBS “por fora” do Simples Nacional, haverá algum auxílio sistêmico e técnico para escrituração e declaração das operações pelos regimes normais?
- Hoje, verificamos que muitas pequenas empresas não possuem sequer os meios necessários para segregarem receitas decorrentes da comercialização de produtos sujeitos aos regimes monofásico de PIS/COFINS ou sujeitos à substituição tributária do ICMS, o que lhes enseja um novo pagamento destes tributos para os quais a tributação já havia sido definitiva no recolhimento pelo substituto.
- Será que estas empresas, estarão prontas para o preenchimento de obrigações acessórias, como um bloco K do SPED ICMS IPI (relativas a custos, despesas, estoque)?



APURAÇÃO DA CBS E DO IBS “POR FORA” DO SIMPLES NACIONAL

- A simplificação das obrigações acessórias é princípio e objetivo da Constituição Federal, o que foi inclusive reforçado pelas alterações promovidas pela EC 132/23.

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.

Art. 156-A (...)

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

IX - os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua **simplificação**.

Art. 179. 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**.

- Seguramente, cabe ao Estado prover os meios para que pequena empresa consiga apurar a CBS e o IBS “por fora” do Simples Nacional.



REDUÇÕES DE ALÍQUOTAS, ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO



REDUÇÕES DE ALÍQUOTAS, ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO

05

- Conforme art. 9 da EC 132/23, os seguintes bens e serviços poderão ter redução de 60% das alíquotas de IBS/CBS:
 - serviços de educação;
 - serviços de saúde;
 - dispositivos médicos (**podendo chegar a uma redução de 100%**);
 - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência (**podendo chegar a uma redução de 100%**);
 - medicamentos (**podendo chegar a uma redução de 100%**);
 - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual (**podendo chegar a uma redução de 100%**);
 - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano (**podendo até ser isento**);
 - alimentos destinados ao consumo humano (**podendo chegar a uma redução de 100%, se produtos hortícolas, frutas e ovos**);
 - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
 - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura;
 - insumos agropecuários e aquícolas;
 - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
 - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.
- Ainda, conforme art. 9 da EC 132/23, **os serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística terão redução de 30% das alíquotas de IBS/CBS.**



REDUÇÕES DE ALÍQUOTAS, ALÍQUOTA ZERO E ISENÇÃO

05

- Atualmente, a LC 123/06 não permite que a empresa optante pelo Simples Nacional acumule “benefícios fiscais”:
 - LC 123/06
 - Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.
 - §1º **Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional**, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.
- Então, será possível que a empresa optante pelo Simples Nacional goze de alguma redução de alíquota, de alíquota zero ou de isenção? Ou, só poderá fruir destas alíquotas favorecidas se optar por apurar CBS e do IBS “por fora” do Simples Nacional?



REFLEXÕES



REFLEXÕES

06

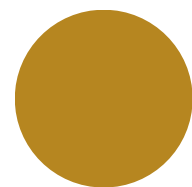
- O principais pontos da reforma tributária para o Simples Nacional são:
 - Possibilidade de “escolha” da apuração do IBS e da CBS “por dentro” ou “por fora” do Simples Nacional;
 - Constitucionalização da apropriação e a transferência de créditos pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.
- O Imposto Seletivo fará parte do rol de tributos apurados pelo Simples Nacional?
- Haverá aumento da discrepância entre o crédito transferido pela empresa não optante (estimativa de 27,5% sobre o valor da operação) e pela empresa optante pelo Simples Nacional (1,25 até 6%** do valor da operação, a depender do faturamento da pequena empresa)?
- Ou, as tabelas do Simples Nacional serão revisadas para incrementar o custo do IBS e da CBS?
- Só valerá a pena optar pelo Simples Nacional para aquela empresa que comercializa ou presta serviços para o consumidor final? Ou, ainda valerá a pena para as empresas no meio da cadeia produtiva?
- Haverá um risco de aumento da Pejotização para transferência de créditos, já que o pagamento da folha de salários não gerará crédito das contribuições?

REFLEXÕES

06

- Para aquelas empresas que optarem por pagar “por fora” o IBS e a CBS, restará pagar no Simples Nacional apenas o IRPJ, a CSLL e a Contribuição Previdenciária Patronal?
- Em alguns casos, não seria mais vantajoso pagar o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido e as contribuições previdenciárias pelo regime geral? Haverá margem para implementação de planejamento tributário?
- Considerando que o Simples Nacional foi concebido originalmente como um regime de apuração unificada de tributos, esta nova realidade não implica no seu fim?
- Para as empresas que precisarão apurar o IBS e a CBS “por fora” do Simples Nacional, em decorrência de sua posição na cadeia produtiva, não faria mais sentido se (considerando os riscos a que estas empresas ficam sujeitas em eventual exclusão do Simples Nacional):
 - O patamar da Alíquota Adicional de IRPJ de 10% (estagnado em R\$ 20.000,00 desde 1995) fosse ampliado;
 - A pequena empresa pudesse optar pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (desoneração da folha), considerando as alíquotas 1% a 4,5%.

Contato:



Prof. Me. Tiago Lucena Figueiredo



tiago.lucena.figueiredo@gmail.com



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
DE RIBEIRÃO PRETO

