

REVISTA MUNDO EM MOVIMENTO

Uninassau - Caruaru

2(1): 209-229, 2025

ISSN: 2966-2176

REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE OS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DOS NOVOS ASPECTOS DE APURAÇÃO TRIBUTÁRIA E DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

REFLEXES OF THE TAX REFORM ON SIMPLES NACIONAL OPTANTS: ANALYSIS OF THE NEW ASPECTS OF TAX ASSESSMENT AND TAX PLANNING

Breno Miguel Souza de Carvalho

Acadêmico em Direito pela UNINASSAU Caruaru-PE. Atuou como estagiário na SEFAZ-PE e na DPPE. Possui artigo científico publicado na Revista Mundo em Movimento. E-mail: breno.miguel123@outlook.com

Fábio Silva de Souza

Professor universitário na Uninassau Caruaru. Advogado. Contador com especialidade na área trabalhista. Possui graduação em Direito pela Associação Caruaruense de Ensino Superior-ASCES. Pós-graduado em advocacia trabalhista pela UNIDERP. Doutorado em andamento em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela UBA-Universidad de Buenos Aires.

RESUMO: É apresentado uma análise dos desafios enfrentados pelos optantes do Simples Nacional diante das mudanças introduzidas pela Reforma Tributária. Examina-se os possíveis impactos dessas alterações na forma de apuração e no montante dos tributos, fatores estes que influenciam diretamente a competitividade das empresas, discutindo as diferenças entre a apuração “por dentro” e “por fora”. A pesquisa, de caráter

bibliográfico, baseia-se em doutrinas tributárias, pesquisa em materiais voltados ao tema e simulações de casos concretos. Busca-se verificar que os optantes do Simples Nacional necessitam observar as peculiaridades do seu caso fático, para que se possa reavaliar suas estratégias tributárias, buscando adequação no contexto pós-reforma.

PALAVRAS-CHAVE: Tributário. Reforma Tributária. Simples Nacional. Alíquota. CBS. IBS.

ABSTRACT: The article analyzes the challenges faced by Simples Nacional taxpayers following the Tax Reform that establishes the IBS and CBS. It examines the impacts of these changes on tax calculation and collection, discussing differences between “tax included” and “tax excluded”. The bibliographic research, based on tax doctrines and simulations under Complementary Law No. 214/2025, highlights the need for taxpayers to reassess their tax strategies to adapt to the post-reform context.

KEYWORDS: Tax Law. Tax Reform. Simples Nacional. Rate. CBS. IBS.



Artigo está licenciado sob forma de uma licença
Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional.

1. INTRODUÇÃO

A reforma tributária implementada pela Emenda Constitucional 132/2023 (a reforma sobre o consumo) traz em seu arcabouço uma nova tributação incidente sobre as operações e atividades desenvolvidas, que modificará o cenário atual de logística, planejamento tributário e de incidência da própria Lei Tributária, sobretudo em face dos optantes do regime do Simples Nacional, introduzindo ao sistema tributário brasileiro o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA-Dual), que irá substituir o ISS e ICMS

pelo Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), bem como a substituição do PIS e COFINS pela Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS) e a implementação do Imposto Seletivo (IS).

As novas exações que serão suportadas pelo contribuinte, em especial o IBS e CBS, objeto principal deste artigo, trará junto consigo novas possibilidades práticas ao regime diferenciado de tributação do Simples Nacional, imputando às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte uma tomada de decisão face ao regime híbrido (hibridismo), ou seja, poderá optar pela apuração do IBS e CBS pelo sistema regular de apuração (apuração "por fora"), abrindo a possibilidade de eventuais creditamentos e, a depender de qual ramo desenvolvido pela pessoa jurídica, mais concorrência e vantagem no mercado em que atua.

Para que se dê fundamento ao assunto central do artigo, faz-se necessária uma análise da reforma tributária e suas inovações e características trazidas pela EC nº 132/2023, uma visão panorâmica sobre o IBS e a CBS, regidos pela LC nº 214/2025, inclusive a alíquota teto encravada nesta, a qual será utilizada como base no decorrer do estudo, a gradual implementação dos tributos, vistas a sistemática do Simples Nacional e, por fim, verificar as formas de apuração de IBS e a da CBS pelo sistema regular e pelo DAS, observando as vantagens e desvantagens exemplificadas em modelos ilustrativos de caso prático.

2. A REFORMA TRIBUTÁRIA E OS ASPECTOS GERAIS DO IBS E DA CBS

Com a implementação da Emenda Constitucional nº 132/2023, será instituído o Imposto sobre Valor Agregado, o IVA-Dual, composto pelo

Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Sobre Bens e Serviços (CBS), bem como o Imposto Seletivo (IS), espécie apartada, que não deve ser confundido com a vestimenta do IVA-Dual (Sabbag, 2025, p. 1031). Com a implementação de tais tributos, a Reforma Tributária trará um enfoque em alguns objetivos centrais, como: defesa ao meio ambiente; justiça fiscal; e a simplificação do sistema tributário brasileiro (Souza, 2025, p. 142). Objetivos que serão ratificados através das características intrínsecas dos tributos aduzidos em seguida.

O IBS, de competência composta pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (competência compartilhada), será instituído de forma gradual, até a completa implementação em 2033, onde extinguirá o ISS e o ICMS do ordenamento jurídico tributário ao se consolidar por completo. O CBS, contribuição de competência da União, também seguirá com a gradativa implementação, tornando-se verdadeiramente completa em 2027, abolindo o PIS e a COFINS com sua integral implementação ao ordenamento. Por fim, a título de exaustão (por não compor o objeto central deste estudo), o IS, também de competência da União, terá caráter extrafiscal, incidindo sobre produtos que trazem malefícios a saúde e ao meio ambiente, de modo que não apagará o IPI do ordenamento, pois este ainda existirá para manter a concorrência da Zona Franca de Manaus (Sabbag, 2025, p. 1035-1036).

O IVA-Dual, muito semelhante aos moldes do que é implementado na Europa, terá sua base de incidência ampla, ou seja, restará por abarcar as operações sobre bens e serviços¹, seja tangíveis ou não, de modo que toda e qualquer operação se submeterá a incidência de sua tributação (Sabbag, 2025, p. 1038-1039).

¹ Como bem leciona o art. 156-A. "[...] instituir impostos sobre **operações com bens e serviços**, inclusive os prestados no exterior, de forma não cumulativa, podendo ser adotado regime de base ampla, [...]" (art. 156-A, caput, CRFB/88, grifos nossos).

Naturalmente, a grandeza da base de incidência presume que o fato gerador alcançaria toda e qualquer situação. Entretanto, a própria LC nº 214/2025 vem impor limites desta incidência que beira a infinitude, por meio “[...] do conceito de fornecimento e de operação [...]” (Segundo, 2025, p. 5), que fronteira os limites do fato gerador da referida exação do IVA-Dual em atividades econômicas, que são onerosas (em regra), ocorrendo com assiduidade/frequência (Segundo, 2025, p. 5). Por simples referência e exaustão do conteúdo, nota-se certa semelhança com a definição de contribuinte do ICMS, fixada pela Lei Complementar nº 87/1996, lecionando que:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, **com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996, grifos nossos)

Além da sua base de incidência extensiva, o legislador trouxe simplificação (tardiamente) quanto à implementação da legislação única e uniforme, ressalvadas as alíquotas instituídas por cada ente federativo no caso do IBS². Pois como é cediço, a vultosa massa legislativa de ICMS e ISS gera, por si só, grande problemática de gestão tributária, contencioso tributário e, conseqüentemente, um custo considerável para a máquina pública e para o empreendedor, como assim preceitua Eduardo Sabbag:

Com efeito, no atual sistema, em uma "tresloucada" convivência, é sabido que pululam as inúmeras leis de ICMS e ISS, a par da miríade de normas federais (PIS, COFINS e IPI). O cenário, próprio de um "manicômio normativo", sempre favoreceu a elevação do chamado custo de conformidade, sem embargo do elevado número de litígios tributários. (Sabbag, 2025, p. 1040)

² Lecionado no art. 156-A, § 1º, inciso IV, da CRFB/88.

Tanto o IBS, quanto o CBS, serão regidos pela mesma sistemática de não-cumulatividade ampla. Para que se possa compreender a importância desta técnica norteadora supramencionada, é necessário lembrar que a não-cumulatividade tem o intuito de evitar a exação do tributo sobre tributo, ou seja, evitar a “[...] chamada ‘tributação em cascata’ [...]” (Sabbag, 2025, p. 1043), creditando-se do tributo já pago na etapa anterior e descontando do valor devido no momento da venda, pagando apenas o que efetivamente foi adicionado na mercadoria em sua etapa da cadeia produtiva (Souza, 2025, p. 382).

Em mesmo sentido, ambos serão regidos pelo princípio da neutralidade, isto é, os tributos não terão condão para que se possa influenciar em uma decisão do contribuinte, seja pelas escolhas do ramo que atuará, seja pela operação econômica realizada, o local onde estabelecerá suas atividades, qual produto ou serviço a ser comercializado, entre outros cenários, mesmo que seja evidente que a neutralidade plena seja inalcançável (Sabbag, 2025, p. 1037-1038).

Fonte: Elaborado pelo autor, em 2025.

INDÚSTRIA	DISTRIBUIDORA	VAREJISTA	CONSUMIDOR FINAL
VENDA: R\$200 →	COMPRA: R\$200 VENDA: R\$300 →	COMPRA: R\$300 VENDA: R\$450 →	COMPRA: R\$450
AGREGADO: R\$200 R\$200*26,50%	AGREGADO: R\$100 R\$100*26,50%	AGREGADO: R\$150 R\$150*26,50%	R\$450*26,50%
TOTAL: <u>R\$53</u>	TOTAL: <u>R\$26,50</u>	TOTAL: <u>R\$39,75</u>	TOTAL: <u>R\$119,25</u>

Por óbvio, o princípio da neutralidade e a sistemática da não-cumulatividade “[...] andam, necessariamente, de ‘mãos dadas’.” (Sabbag,

2025, p. 1044), levando em consideração a busca obstinada pela neutralidade, a não-cumulatividade vem ratificar esta. Sendo assim, é importante salientar o efeito prático que ambos resultarão, com a incidência de alíquota de 26,50% do IVA-dual, considerando que a cadeia não tenha sistemática favorecida, observa-se que:

Vejamos que a exação suportada pelo consumidor final (R\$119,25) é justamente a soma de todo o IVA-dual pago pela cadeia produtiva, que é a aplicação da alíquota sobre o total de valor agregado de todas as etapas da cadeia em epígrafe. De maneira mais clara, quem suporta o montante da exação tributária encravada na operação será o consumidor final (Souza, 2025, p. 146).

Nesse mesmo prumo de inovações que irão mudar os aspectos de planejamento tributário, sem dúvida ressalta-se a forma de tributação do IBS e da CBS, que passará a ser “no destino”, com a soma das alíquotas do Estado e do Município do “[...] destino da operação [...]” (Sabbag, 2025, p. 1042), em contramão a forma de tributação atual, que se submete “na origem”. É cediço que a forma contemporânea de tributação “na origem”, é palco de grandes controvérsias no aspecto tributário e fiscal que, por característica inerente a sua natureza, acabam por, de certa forma, aquecer a guerra fiscal entre Estados-membros, como também exasperar desequilíbrio no mercado de entes menos desenvolvidos (Sabbag, 2025, p. 1042).

Com a exação tributária submetendo-se ao destino, esta buscará cessar a guerra fiscal, de modo que organizações econômicas não mais poderão escolher certa região apenas por obter alíquota menor, ou benefícios fiscais sobre estas, pois se sujeitaram a alíquota do destino da mercadoria ou serviço e não a do local de seus estabelecimentos (Segundo,

2025, p. 30). Além disso, o princípio do destino busca solucionar o desequilíbrio sobre a arrecadação dos Entes federados que não possui desenvolvimento econômico considerável, fazendo com que a arrecadação recaia em eixos que não detém esta aglomeração de receitas (Sabbag, 2025, p. 1042).

Esta nova característica da tributação do IVA-dual no destino, traz uma nova necessidade de se repensar a importância do conceito de Compliance Tributário, que nada mais é do que, de modo superficial, adimplir todas os deveres tributários e contábeis determinados para aquela atividade (Souza, 2025, p.50). Tendo em vista que o cumprimento e cadastramento correto de informações (destino do serviço ou mercadoria) que irão compor as obrigações principais e acessórias, terão liame com o próprio destino da arrecadação a ser recolhido (Dayane Sânela, 2025), tornando-se imprescindível a gestão tributária e contábil adequada para que a operação não sofra penalidades por descumprimento de obrigação fiscal (Souza, 2025, p.50).

Visto os atributos gerais da Reforma Tributária, como também as novas espécies tributárias que passam a compor o ordenamento jurídico brasileiro, é indispensável vistas ao regime do Simples Nacional, suas características e as peculiaridades que passa a deter, para que se possa debruçar sobre o objeto central de análise deste estudo, que são as formas de apuração, sobretudo, os efeitos práticos e exemplificados no bojo deste trabalho, bem como as suas vantagens e desvantagens apontadas no caso lúdico.

3. REGIME DO SIMPLES NACIONAL

As Microempresas (MEs) e Empresas de Pequeno Porte (EPPs), detentoras do regime diferenciado e favorecido por benesse autorizada pela Carta Magna, têm fundamental contribuição para economia do Brasil, pois “30% do Produto Interno Bruto e geraram 70% dos empregos formais do país” (SEBRAE, 2023, apud Souza, 2025, p. 307). Deste modo, é necessária a compreensão dos aspectos gerais para que se possa vislumbrar as características aludidas no momento oportuno, quanto aos impactos da Reforma Tributária percebidos por estes na sua apuração.

O regime supramencionado, este regido pela LC nº 123/2006, que substituiu o antigo Simples Federal, estabeleceu a sistemática do então conhecido Simples Nacional, que unifica a arrecadação de tributos de vários Entes em uma única guia de recolhimento (DAS), que simplifica as regras da sistemática de apuração e, conseqüentemente, a própria obrigação acessória (Sabbag, 2025, p. 564-568). Vale ressaltar a implementação do IVA-dual nesta guia de recolhimento que, ao longo da sua instituição gradativa das suas alíquotas, será adicionado as espécies do IBS e da CBS em seu bojo e, conseqüentemente, a retirada do ISS e do ICMS (Sabbag, 2025, p. 571).

Para efeitos da referida norma, estabelece quem classifica-se como MEs e EPPs, sendo a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário elencado no art. 966 do Código Civil³.

Nos incisos I e II, do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, estipulam os limites de receitas auferidas no ano-calendário, para que permaneça como Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. No caso da ME, a receita do montante do ano-calendário terá que ser igual ou inferior

³ Disposto no caput do art. 3º, da LC 123/2006.

a R\$360.000,00. Já para a EPP, é delimitado receita superior a R\$360.000,00, sendo igual ou inferior a R\$4.800.000,00.⁴

Com relação a base de cálculo utilizada para apontar o montante a ser recolhido mensalmente, pelo optante da sistemática favorecida, esta será a receita bruta total auferida, bem como receita bruta recebida, denominados como, respectivamente, Regime de Competência e Regime de Caixa (Souza, 2025, p. 330).

É indispensável mencionar, para que se estabeleça diferenciação essencial das características referente às formas de apuração dos tributos aplicadas neste estudo, que o art. 23, da LC 123/2006, estabelece a vedação para se creditar e transferir créditos relativos aos impostos ou contribuições que abarcam o Simples Nacional. Entretanto, esta limitação ao optante do Simples Nacional foi flexibilizada com a chegada da reforma tributária, em especial, do art. 41, § 3º, da LC 214/2025, que autoriza estes a apurar o IBS e a CBS pelo regime regular de apuração, ou seja, “por fora” da sistemática do Simples Nacional, se submetendo-se às características de créditos (Segundo, 2025, p. 63) que serão trabalhadas no próximo tópico.

Entendido as principais características do Regime do Simples Nacional, bem como especificações gerais das Empresas de Pequeno Porte e as Microempresas, é chegada a hora de analisar a questão nuclear desta pesquisa, qual seja, as formas de apuração na prática, seus creditamentos e a exação tributária a ser suportada pelo optante da apuração do IBS e da CBS “por fora”, quanto ao optante da apuração “por dentro” do Simples Nacional.

⁴ Incisos I e II, do art. 3º, da LC 123/2006, que delimitam o montante acumulado nos 12 meses de operação, para que se possa diferenciar ME e EPP.

4. APURAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E O HIBRIDISMO

Após compreender os aspectos gerais do novo imposto (IBS) e da nova contribuição (CBS), como também as particularidades da sistemática do Simples Nacional, é oportuno demonstrar como efetivamente se sujeitará aos optantes do Simples Nacional em suas apurações. A Reforma Tributária implementou, em caráter opcional para os optantes do Simples Nacional, a apuração regular para o IBS e o CBS, como supramencionado (Souza, 2025, p. 160). Com esta nova forma de apuração disponibilizada, o aproveitamento de créditos de IBS e da CBS poderão ser percebidos (desde que opte pela forma regular de apuração) ao optante do Simples Nacional, como também autoriza o repasse integral dos créditos aos compradores, ao contrário da forma de apuração “por dentro” do DAS (Souza, 2025, p. 160).

Em face desta mudança nos aspectos de apuração supramencionados, o optante do simples nacional deverá reanalisar suas operações, bem como reformular seu planejamento tributário, que será objeto primordial para essa tomada de decisão, para que possa competir no novo cenário econômico contemporâneo, devendo escolher qual forma de apuração será mais favorável às suas atividades (Souza, 2025, p. 161).

Para que se possa chegar à conclusão em qual regime será mais benéfico a depender do caso concreto, é necessário a analisar fatores como: se a empresa possui entrada de insumos considerável em suas operações; se a empresa opera em sistemática de revenda para outras empresas (B2B); que opere próximo ao limite do Simples Nacional (R\$ 3,4/4,8 milhões); e seu posicionamento na respectiva cadeia produtiva (Santana, 2025).

A fim de que se possa chegar a essa conclusão, é imperioso analisar dois exemplos lúdicos, de forma que seja demonstrado uma breve noção de como proceder para a referida escolha de apuração. Considere que neste cenário as alíquotas já estão em pleno vigor (no ano de 2033), em especial a do IBS.

Tomemos como hipótese que uma empresa de artigos de armarinho e tecidos, situada no polo de confecções do Agreste Pernambucano, realiza grande compra de insumos rotineiramente, bem como opera na 5ª faixa do Simples Nacional⁵. A referida tem receita bruta nos últimos 12 meses de R\$2.600.000,00, com valor mensal de receita de R\$216.000,00 (valor ajustado para fins de didática), operando com alíquota efetiva no percentual de 10,95%, optando por apurar o IBS e a CBS pelo Regime Regular, “por fora” do DAS, gerando créditos nas entradas de mercadoria e o repasse integral aos clientes que desta podem se creditar.

Tenha em vista que a mesma empresa comercializa seus produtos sofrendo exação de 26,5% de IBS e da CBS⁶, efetua uma venda no valor de R\$20.000,00 destinada a outra empresa, o que corresponde um creditamento por parte do comprador de R\$5.300,00, utilizando-se da alíquota cheia do valor da operação para efetuar o cálculo do crédito, desde que este opere em regime que permite o creditamento (Souza, 2025, p. 166).

Por outro lado, considerando as mesmas alíquotas, características, valor de receita e da venda, suponhamos que optou por apurar o IBS e a CBS pelo DAS. Deste modo, a alíquota a ser utilizada para fazer o cálculo

⁵ Limite estabelecido entre R\$1.800.000,01 a R\$3.600.000,00, sic: Anexo I, da Lei Complementar nº 123/06, acessado em: 25/10/2025.

⁶ Alíquota teto estabelecida no Art. 475, § 11, da LC 214/2025, que será utilizada como base para as exemplificações.

do repasse de creditamento face a venda não mais será 26,50% (alíquota cheia), mas sim decorrentes do total pago, utilizando-se dos percentuais estipulados na Repartição de Tributos⁷. Em razão disso, terá que ser aplicado a alíquota efetiva do DAS (10,95%) e as alíquotas da faixa da repartição dos tributos do IBS (33,50%) e da CBS (15,50%) sobre a base de cálculo, correspondendo a (Souza, 2025, p. 164):

BASE DE CÁLCULO	INCIDÊNCIA CONJUNTA DA CBS E DO IBS E ALÍQUOTA EFETIVA SOBRE A BASE DE CÁLCULO	RESULTADOS DOS CRÉDITOS DA CBS E IBS	TOTAL DE CRÉDITOS
R\$20.000,00	$15,50\% \text{ (CBS)} * 20.000,00 = 3.100$ ↓ $10,95\% \text{ (alí. efetiva)} * 3.100 = \underline{339,45}$	R\$339,45	R\$1.073,10
	$33,50\% \text{ (IBS)} * 20.000,00 = 6.700$ ↓ $10,95\% \text{ (alí. efetiva)} * 6.700 = \underline{733,65}$	R\$733,65	

Fonte: Elaborado pelo autor, em 2025.

Observando os dois cenários, é possível notar que os créditos do optante pela sistemática de apuração regular (R\$5.300,00) e da apuração pelo Simples Nacional (R\$1.073,10), tem uma considerável diferença de valor a ser repassado a título de créditos ao adquirente da mercadoria, por conseguinte, surgindo um possível desinteresse deste ao realizar negócios

⁷ Percentual extraído da 5ª faixa, do Anexo XVIII, da Lei Complementar nº 214/25, acessado em: 25/10/2025.

com optantes pelo regime de apuração “por dentro” do DAS (Souza, 2025, p. 166).

Neste mesmo viés, é fundamental ressaltar que os optantes pelo regime de apuração do IBS e da CBS fora do Simples Nacional, poderão se creditar de suas aquisições realizadas, utilizando deste saldo credor para abater o saldo devedor (Segundo, 2025, p. 72). Sendo assim, seguindo o mesmo caso hipotético de exemplificação, a referida empresa optante pela apuração do IBS e da CBS fora da sistemática do Simples Nacional, realiza uma compra creditável de R\$10.000,00 sujeitando-se a alíquota de 26,50% de IBS e da CBS, creditando-se em R\$2.650,00 sobre a compra realizada.

Quando se fala de creditamento nas aquisições por parte do optante da apuração “por dentro” do DAS, esse creditamento não é permitido no momento de entrada onerosa de mercadorias para esse regime de apuração. Como se não bastasse esta limitação referente às suas aquisições “creditáveis”, o repasse de créditos aos seus clientes estará sujeito apenas ao valor efetivamente pago (como já demonstrado), ou seja, verdadeiramente menor quando comparado com a forma de apuração “por fora” do DAS, indo de contraponto ao próprio princípio da não-cumulatividade ora buscado pela EC nº 132/2023 e pela LC nº 214/2025, como também a quebra da previsão constitucional que as MPEs e EPPs deverão ter tratamento favorecido e diferenciado⁸, resultando em menos um benefício que onera, de certa forma, sua concorrência. Neste sentido, preceitua Hugo de Brito Machado Segundo (2025, p. 62-63):

O correto seria, tal como se dá atualmente com PIS e COFINS não cumulativos, a geração de crédito para seus compradores, nas operações B2B, pela alíquota devida por estes nas saídas que

⁸ Em acordo com o art. 146, inciso III, alínea d, da CRFB/88, que prevê a possibilidade de regime favorecido às MPEs e EPPs.

realizam. Além de mais coerente com a ideia de não-cumulatividade, tal possibilidade daria eficácia ao comando constitucional segundo o qual microempresas e empresas de pequeno porte devem ter tratamento favorecido, algo não observado pela EC 132/2023 ou por esta Lei Complementar.

Porém, mesmo observando certos benefícios voltados aos optantes da apuração do IBS e da CBS “por fora” do DAS neste cenário específico proposto na exemplificação, é importante ressaltar que não se deve observar apenas o maior creditamento em suas aquisições, nem mesmo apenas o maior repasse de créditos no momento de suas vendas. É fundamental levar outras situações em consideração para esta tomada de decisão. Desse modo, para que se possa ter uma visão mais assertiva sobre qual forma de apuração deverá ser escolhida, é fundamental observar a carga tributária a ser suportada por ambas as formas de apuração.

Levando em consideração o mesmo cenário, onde a empresa possui Receita Bruta dos últimos 12 meses de R\$2.600.000,00, com alíquota efetiva de 10,95% (5ª faixa do Simples Nacional), com as alíquotas estabilizados já em 2033, efetuou compras no decorrer do exercício no total de R\$780.000,00 (todas creditáveis), optando por fazer a apuração do IBS e da CBS “por fora” do DAS. Neste caso, é necessário retirar a porcentagem que corresponde ao IBS e da CBS que seria recolhido de forma unificada no DAS, ou seja, “Aplica-se o percentual de repartição do IBS e da CBS sobre a alíquota efetiva e subtrai-se da própria alíquota [...]” (Souza, 2025, p. 167), para que não pague os mesmos tributos repetidamente. Sendo assim, segue exemplificação por partes, demonstrando a retirada do percentual de IBS e da CBS do DAS e, logo após, o total arrecadado do Simples Nacional com o IBS e CBS no sistema de apuração “por fora”:

EXTRAINDO IBS E CBS DA ALÍQUOTA EFETIVA	Alí. Efetiva: $10,95\%/100=0,1095$	$0,1095*0,49=$ <u>$0,0536$</u>	$0,1095-0,0536=$ <u>$0,0559$</u>	$0,0559*100=$ <u>$5,59\%$</u> (percentual ajustado para fim didático).
	Percentual total do IBS e CBS: $49\%/100=0,49$		*Convertendo para percentual a alíquota efetiva sem o IBS e CBS →	

Fonte: Elaborado pelo autor, em 2025.

Encontrado a alíquota efetiva que resultará no total de DAS a ser recolhido (5,59%), será possível observar o montante total de tributos da apuração "por fora", considerando o supramencionado, resultando em:

SIMPLES NACIONAL		
RBT12*5,59%	R\$2.600.000,00*5,59%	R\$145.340,00 de DAS
IBS E CBS CÁCULADOS "POR FORA"		
IBS+CBS: 26,50%	R\$2.600.000,00* 26,50%	R\$689.000,00 débitos de IBS+CBS
Compras creditáveis: R\$780.000,00	R\$780.000,00*26,50%	R\$206.700,00 de créditos
Abatimento dos débitos IBS+CBS pelos créditos	R\$689.000,00-R\$206.700,00	R\$482.300,00 exação a ser paga
TOTAL RECOLHIDO (DAS + IBS e CBS)= R\$627.640,00		

Fonte: Elaborado pelo autor, em 2025.

Após vislumbrar uma breve exemplificação de como se procederia o montante de tributos a ser arrecadados no sistema híbrido do Simples

Nacional (R\$627.640,00), tomando como base a situação específica posta em análise, é necessário comparar com a apuração “por dentro”, que, inclusive, demonstra-se verdadeiramente menos burocrático (Santana, 2025), levando em consideração as mesmas características lúdicas do exemplo, sendo assim:

SIMPLES NACIONAL (APURAÇÃO “POR DENTRO”)		
RBT12*10,95% (alíquota efetiva)	R\$2.600.000,00*10,95%	R\$284.700,00 de DAS

Fonte: Elaborado pelo autor, em 2025.

Se torna evidente que a diferença de recolhimento, após perceber os valores totais do montante recolhido pelo sistema regular de apuração (R\$627.640,00), ora pela sistemática do Simples Nacional (R\$284.700,00), é drasticamente desvantajosa para o optante pelo recolhimento de IBS e CBS “por fora”, quando comparado com a apuração “por dentro” do DAS (Souza, 2025, p. 169), evidenciando ainda mais a necessidade de se efetuar um planejamento tributário destinado a situação específica, realizando simulações de apuração como aludido acima, para que se possa chegar a forma mais adequada às subjetividades do caso concreto, evitando a oneração desnecessária das operações exercidas pela empresa (Souza, 2025, p. 40).

Esse cenário pode haver variações em cada caso concreto a ser analisado sob a ótica das duas formas de apuração supramencionadas, seja pelas despesas com folha salarial, despesas com a própria operação, volume de entradas maior, posicionamento na cadeira produtiva diferente,

regimes favorecidos de tributação, bem como as próprias alíquotas efetivas que ainda não foram legisladas no momento da elaboração deste estudo, dentre outras situações específicas do caso concreto posto em análise.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo trabalho de análise das características da reforma tributária, suas particularidades e objetivos a serem buscados, como o entendimento da regulamentação do IBS e CBS, utilizando-se da alíquota teto como ponto de partida para a elaboração do estudo, é evidente que estas mudanças vão afetar de fato as atividades econômicas desenvolvidas, sobretudo, aos optantes do Simples Nacional, tendo em vista a incidência destes aspectos nas suas formas de apuração do IBS e da CBS, seja no sistema regular ou pelo DAS.

Observando fatores contemporâneos da referida reforma, chegou-se à conclusão que, caso a empresa optante pela forma de apuração no sistema regular não detenha certas características, como grande entrada de insumos creditáveis, posição favorável na cadeia produtiva para tal, atue como B2B, ou que exerça suas atividades próximo da faixa limite do Simples Nacional, não será favorável o adimplemento da opção de apuração do IBS e da CBS “por fora” do Simples Nacional, onerando significativamente as suas operações com esta escolha.

Deverá ser levado em consideração, como já supramencionado, a subjetividade do caso concreto em análise, podendo haver variações de qual sistemática seja mais favorável ou não, especialmente quanto às alíquotas efetivas estiverem em pleno vigor.

Por fim, neste mesmo sentido, foi demonstrado que, a organização empresarial e o planejamento tributário, terá papel fundamental nas empresas regidas pela sistemática do Simples Nacional, para que se possa estabelecer qual será a forma de apuração mais adequada ao caso concreto posto em análise, especialmente quanto aos créditos a serem percebidos e repassados e o montante tributário de exações a ser suportada pelo contribuinte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 nov. 2025.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 06 nov. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, da Consolidação das Leis do Trabalho, da Lei nº 10.189/2001, da Lei Complementar nº 63/1990; e revoga as Leis nº 9.317/1996 e 9.841/1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 06 nov. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em: 06 nov. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.**

Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 06 nov. 2025.

MACEDO, Jéssyca Fontenele; MONTEIRO, Ricardo Aladim. **REFORMA TRIBUTÁRIA: POSSÍVEIS IMPACTOS PARA A MICRO E PEQUENA EMPRESA DO SIMPLES NACIONAL.** Revista Ibero-Americana de

Humanidades, Ciências e Educação, [S. l.], v. 10, n. 9, p. 3261–3290, 2024. DOI: 10.51891/rease.v10i9.15806. Disponível em:

<https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/15806>. Acesso em: 6 nov. 2025.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. 2025. **LC 214/2025 Comentada: Reforma Tributária - IBS, CBS E IS.** 1ª Edição. São Paulo. Atlas Jurídico.

PEDROZO, Guilherme; NOVAIS, Rafael. 2025. **Vade Mecum Tributário.** 18 edição. São Paulo. JusPodivm.

SABBAG, Eduardo. 2025. **Manual de Direito Tributário.** 17 edição. São Paulo. Saraiva Jur.

SÂMELA, Dayane. **O fim das fronteiras fiscais: como a tributação no destino redefine a precificação.** Migalhas de Peso, 10 set. 2025.

Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/439647/o-fim-das-fronteiras-fiscais-tributacao-no-destino-redefine-precios>. Acesso em: 06 nov. 2025.

SANTANA, Presley Márcio Souza. **“O pulo do gato” sobre o Simples Nacional e a Reforma Tributária (LC 214/2025).** Contábeis, 30 set.

2025. Disponível em:

<https://www.contabeis.com.br/artigos/73075/o-pulo-do-gato-sobre-o-simples-nacional-e-a-reforma-tributaria-lc-214-2025/>. Acesso em: 06 nov. 2025.

SANTOS, Micaele Alves dos; JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes de Oliveira. **A TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E O IMPACTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA.** Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação, [S. l.], v. 11, n. 5, p. 4122-4141, 2025. DOI: 10.51891/rease.v11i5.19300. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/19300>. Acesso em: 6 nov. 2025.

SOUZA, Flavio Luis Vieira. 2025. **Contabilidade Tributária: Tributos Federais, Estaduais e Municipais, Reforma e Planejamento.** 1ª Edição. Rio de Janeiro. Freitas Bastos.