

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DOUGLAS ZEFERINO GRACIANO

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DAS MUDANÇAS
NA APURAÇÃO PARA O SETOR COMERCIAL**

CRICIÚMA

2025

DOUGLAS ZEFERINO GRACIANO

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DAS MUDANÇAS
NA APURAÇÃO PARA O SETOR COMERCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
para obtenção do grau de Bacharel no curso de
Ciências Contábeis da Universidade do Extremo
Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (a) Me. Luan Philippi
Machado

CRICIÚMA

2025

DOUGLAS ZEFERINO GRACIANO

**REFORMA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DAS MUDANÇAS
NA APURAÇÃO PARA O SETOR COMERCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 01 de julho de 2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Luan Philippi Machado - (UNESC) - Orientador

Prof.^a Esp. Patriele de Faveri Fontana - (UNESC)

Prof. Me. Realdo de Oliveira da Silva - (UNESC)

Dedico esse estudo aos meus pais, que sempre estiveram ao meu lado, e tornaram possível eu estar aqui.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus. Acredito que a fé é um pilar fundamental durante a caminhada de todos. Agradeço por me conceder forças nos momentos de incerteza, sabedoria nas decisões e serenidade para seguir adiante mesmo diante dos desafios mais difíceis.

Aos meus pais, exemplo de dedicação, ética e amor incondicional, minha eterna gratidão. Vocês foram a base da minha educação e me fizeram ser a pessoa e o profissional que sou hoje. Obrigado por cada sacrifício, por cada palavra de encorajamento e por nunca deixarem de acreditar em mim. Estendo meu agradecimento à minha família como um todo, que sempre torceu por mim e celebrou cada pequena vitória ao meu lado.

Ao meu amor, que iniciou comigo essa jornada e permaneceu ao meu lado em todos os momentos, meu mais sincero agradecimento. Obrigado pelo apoio incondicional e pelas palavras de incentivo, mesmo nos dias em que eu parecia distante. Seu carinho, sua compreensão e sua presença foram fundamentais para que eu seguisse em frente.

Ao meu orientador, Luan, agradeço pela orientação atenta, pelas críticas construtivas e por todo o conhecimento compartilhado. Sua dedicação foi essencial para que este trabalho tomasse forma com consistência e qualidade.

Aos professores do curso de Ciências Contábeis da UNESC, meu sincero reconhecimento. As trocas, os debates e as experiências vividas em sala de aula (e fora dela) enriqueceram não apenas este trabalho, mas também minha formação pessoal e profissional.

Aos meus amigos Fabíula, Giovane e Jennifer, obrigado por todos os momentos que tivemos ao longo desses anos – pelo apoio, pelas risadas e pelos momentos de descontração.

Por fim, agradeço também ao meu amigo Samuel (*in memoriam*), que, apesar de ter encerrado sua jornada na Terra antes mesmo de eu iniciar esta graduação, foi muito importante em minha vida. Guardarei todas as memórias que vivemos para sempre.

“O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo, e não arbitrário. O momento do pagamento, a forma de pagamento, o valor a ser pago, tudo deve ser claro e claro para o contribuinte e para todas as outras pessoas.”

Adam Smith

REFORMA TRIBUTÁRIA NO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DAS MUDANÇAS NA APURAÇÃO PARA O SETOR COMERCIAL

Douglas Zeferino Graciano¹

Luan Philippi Machado²

RESUMO: A complexidade do Sistema Tributário Nacional (STN) há tempos gera discussões sobre a necessidade de uma reforma. Seu emaranhado de leis acumuladas contribui para a dificuldade de compreensão e eficiência. A aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 deu início à substituição dos tributos ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI pelos novos IBS, CBS e IS, estruturando um novo modelo baseado no IVA dual. A reforma está em fase de regulamentação, tendo como marco inicial a Lei Complementar nº 214/2025, que já define alterações significativas na apuração tributária de empresas em diferentes regimes. O objetivo geral deste estudo é compreender como a reforma tributária modifica as regras de apuração dos tributos aplicáveis às empresas optantes pelo Simples Nacional, com foco no setor comercial. A pesquisa utiliza abordagens qualitativa e quantitativa, classificada como descritiva, utilizando como estratégia a documental e estudo de caso. Quanto aos resultados, foram simulados os tributos a pagar da empresa-caso nos anos de 2026 a 2033, de acordo com o novo método de apuração disponibilizado para empresas do Simples Nacional, onde os tributos IBS e CBS são apurados por fora. Os dados demonstram que, ao optar por apurar o IBS e a CBS fora do Simples Nacional, a empresa enfrentaria aumento significativo da carga tributária em todos os anos da transição, mesmo com o aproveitamento de créditos. Desse modo, a reforma tributária impacta diretamente a estratégia tributária das empresas do Simples Nacional, exigindo uma análise aprofundada quanto à melhor forma de apuração.

PALAVRAS – CHAVE: Tributos. Emenda à Constituição. Lei Complementar.

AREA TEMÁTICA: Tema 05 – Contabilidade Tributária

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Pugas e Jurubeba (2024), discussões sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) são frequentes, essas discussões procuram um sistema tributário mais menos complexo, justo e eficaz. Para que haja um desenvolvimento econômico sustentável, uma revisão completa no STN é necessária, pois, STN atual é extremamente complexo, a ponto de, se o indivíduo não for especializado em determinado tributo, dificilmente saberá a real carga tributária de determinado produto.

A justiça tributária possui duas vertentes, a equidade horizontal, e a equidade vertical. Na equidade vertical, os grupos que possuem mais recursos pagam mais tributos, já os que possuem menos recursos, pagam menos. Já a equidade horizontal parte da premissa que todos devem ser tratados da mesma forma,

¹ Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Professor Mestre, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

independentemente de sua capacidade contributiva. No Brasil, a equidade horizontal é a mais predominante (Padoveze *et al.*, 2017).

Pêgas (2022) afirma que a equidade horizontal é um dos problemas que devem ser tratados na reforma tributária. O autor entende que os tributos devem ser cobrados sobre patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, encargos sociais e consumo de bens e serviços. No entendimento de Pêgas (2022), a tributação sobre o patrimônio e a renda deve ter como base o critério de progressividade, ou seja, quem tem uma maior capacidade de contribuição, é mais tributado, e vice-versa. Isso por si só contribuiria para a diminuição das desigualdades sociais, porém o Brasil tem sérios problemas no campo tributário que dificultam a implementação de uma reforma tributária no país.

A guerra fiscal também é um dos fenômenos mais criticados do modelo tributário atual, especialmente no que diz respeito ao ICMS. Estados e municípios oferecem benefícios e incentivos fiscais para atrair empresas a se instalarem em seus territórios, assim, prejudicando sua arrecadação, e criando um cenário de competição desleal, onde regiões com uma situação fiscal mais confortável são capazes de oferecerem melhores incentivos. A reforma tributária, ao concentrar a arrecadação no destino, visa reduzir esses conflitos, promovendo uma maior previsibilidade na distribuição das receitas entre os entes da federação.

Outro aspecto fundamental a ser considerado é o cenário das empresas no Brasil. De acordo com o SEBRAE (2023), as micro e pequenas empresas representam cerca de 99% do total de empresas no Brasil, e são responsáveis por mais da metade dos empregos formais gerados. Entre as micro e pequenas empresas, muitas optam pelo Simples Nacional, devido a sua carga tributária menos onerosa e sua estrutura simplificada de apuração e recolhimento dos tributos. Nesse contexto, qualquer mudança feita neste regime simplificado precisa considerar este segmento relevante, que é mais sensível a alterações da carga tributária e o formato de tributação.

Após décadas de discussão e tentativas de implementar uma nova reforma tributária no Brasil, foi aprovada em dezembro de 2023 a Emenda Constitucional nº 132/2023, com base na PEC 45/2019. Os principais pontos da reforma envolvem a substituição de cinco tributos: IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Para que ocorra essa substituição, serão criados três novos tributos, são eles: IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) e IS (Imposto Seletivo). Essa reestruturação busca simplificar o sistema por meio da adoção do modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual, adotando um regime de tributação no destino, no lugar da tributação na origem, que até então contribuía para uma guerra fiscal entre os entes federativos.

Nesse contexto, tem-se o seguinte questionamento: De que maneira a reforma tributária redefine o processo de apuração dos tributos para as empresas do Simples Nacional que atuam no setor comercial varejista de calçados?

Para responder à questão da pesquisa, o estudo tem como objetivo geral compreender como a reforma tributária modifica as regras de apuração dos tributos aplicáveis a essas empresas, com ênfase nas atividades comerciais.

Para alcançar o objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as normas legais relacionadas à reforma tributária vigentes no período de 2019 a 2025;

- Examinar as mudanças relativas à apuração dos tributos no Simples Nacional referente à repartição entre os entes federativos;
- Avaliar a nova metodologia de cálculo da reforma tributária para empresas do Simples Nacional na atividade de comércio varejista de calçados.

Não há dúvida de que uma revisão do sistema tributário nacional atual é de extrema necessidade, vide a série de tentativas de reformas ao longo dos anos, das quais nunca foram aprovadas.

Diante desse cenário, a pesquisa se justifica do ponto de vista teórico a partir da premissa de que o entendimento do sistema tributário é essencial para as empresas. Sendo assim, é extremamente importante entender como funcionará o novo sistema tributário nacional, por meio das mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/23, assim como seus passos para implementação. Do ponto de vista prático, a pesquisa servirá de apoio aos profissionais que trabalham na área tributária, procurando se manter atualizados sobre as mudanças trazidas pela emenda. Do ponto de vista social, entende-se que é importante a compreensão da arrecadação nacional por intermédio dos tributos, bem como para quais finalidades são usados os valores arrecadados.

Após a introdução é apresentada a fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, apresentação e análise dos resultados e as considerações finais da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Conforme Lemos e Contão (2023), o Sistema Tributário Nacional (STN) atual consiste numa multiplicidade de tributos que abrangem os âmbitos federal, estadual, distrital e municipal, resultando numa complexidade burocrática. Além disso, o STN afeta o poder de compra das famílias devido a seus impostos elevados e é frequentemente considerado injusto, afetando desproporcionalmente famílias com uma menor renda, com impostos indiretos como o ICMS, centrado no consumo, afetando ainda mais essas famílias, enquanto os contribuintes mais ricos podem se beneficiar de isenções e deduções fiscais. Em adição, Rocha e Rocha (2023) afirmam que o STN atual desrespeita o princípio da capacidade contributiva, sendo um dos que mais sobrecarrega os contribuintes no mundo.

No pensamento de Lemos e Contão (2023) a história tributária do Brasil está fortemente ligada com a herança colonial, e a criação de uma série de impostos ao longo do tempo, cada um com suas regras, gerando uma complexidade que afeta o cotidiano dos contribuintes, que muitas vezes se deparam com dificuldades na compreensão de obrigações fiscais, como o Imposto de Renda. Oliveira (2024) ainda acrescenta que o sistema tributário brasileiro figura entre os piores do mundo, se não o pior, dada a quantidade de tributos em sua estrutura, com impostos como ICMS sendo cobrado com legislações próprias de 27 estados e o ISS, municipais. O país ainda conta com impostos cumulativos reduzindo a competitividade produtiva nacional, além de beneficiar os mais ricos, jogando parte dessa tributação para as famílias de média e baixa renda. O fato do Brasil ser um país federativo piora ainda mais a situação, tornando os Estados altamente submetidos ao Governo Federal para a gestão de suas finanças.

Pugas e Jurubeba (2024) salientam que desde a aprovação da Constituição Federal de 1988, uma série de propostas de reforma do STN já foram sugeridas e debatidas, evidenciando o desejo de uma reforma reestruturação do sistema tributário. Diante desse cenário, torna-se necessário uma revisão do STN, de forma a torná-lo menos complexo e justo.

Há um consenso entre os autores Rocha e Rocha (2023) e Lemos e Contão (2023) de que uma reforma tributária eficaz e centrada em atender as necessidades da população e das empresas, pode trazer grandes benefícios, a simplificação do sistema tributário poderia reduzir a burocracia e evasão fiscal, reduzindo o tempo gasto pelas empresas para cumprir suas obrigações fiscais e tributárias, além disso, a redução da carga tributária tem a possibilidade de fomentar o crescimento econômico e social, assim, as empresas poderão realizar mais investimentos, gerando mais empregos e expandindo seus negócios, enquanto os consumidores podem se beneficiar de preços mais acessíveis.

Lemos e Contão (2023), destacam, porém, que a reforma tributária no Brasil passará por desafios durante sua regulamentação, esses desafios englobam questões políticas, econômicas e ambientais. Um dos desafios destacados é o político, para que a regulamentação da reforma avance será necessário superar divergências partidários e trabalhar em prol do benefício da nação, tarefa que se torna problemática no atual ambiente político do Brasil, que se encontra extremamente polarizado. Outro ponto destacado é a questão econômica, a reforma precisa equilibrar o crescimento econômico e a demanda por receitas fiscais, a redução da carga tributária, por sua vez, pode ser benéfica para o crescimento econômico, mas deve ser equilibrada com outras fontes de receita, visando garantir a sustentabilidade fiscal e o mantimento de serviços públicos essenciais. Os autores também lançam luz às possíveis resistências e *lobbys* de grupos empresariais durante a regulamentação da reforma, eles argumentam que ela não pode favorecer setores específicos em detrimento de outros, sendo essencial para um sistema tributário mais eficiente e equitativo.

2.2 PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO APRESENTADA PARA A ELABORAÇÃO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Conforme Queiroz (2021), o Direito deve se manter atualizado perante o contexto social e a evolução da sociedade, diante desse raciocínio, uma reformulação do Sistema Tributário Nacional tem sido objeto de estudos e debates no Direito Tributário, que está marcado por um sistema tributário desenhado há décadas, em desconexão com a atual realidade socioeconômica e empresarial do país.

Diante da necessidade de uma reforma tributária no país, o tema tomou a atenção de autoridades e órgãos com competências legislativas, resultando na elaboração de diversas Propostas de Emenda à Constituição (PECs). Dentre as PECs apresentadas, a que apresentou mais apoio e relevância no cenário nacional, foi a PEC nº 45/2019, que defende uma simplificação tributária, por meio da unificação de tributos mediante a criação de um único imposto sobre bens e serviços (IBS) (Queiroz, 2021).

De acordo com Guerra e Guerra (2023), a unificação de tributos proposta pela PEC, se executada corretamente, tem o potencial de simplificar o STN, porém, há a possibilidade de aumento de carga tributária para determinados setores da economia, devido às disparidades do STN atual. Ainda, Guerra e Guerra (2023) afirmam que é

importante considerar as particularidades de cada setor e região do país, a fim de manter uma arrecadação equilibrada e sustentabilidade fiscal.

2.2.1 Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, foi apresentada pelo deputado federal Baleia Rossi, no dia 03 de abril de 2019.

Conforme a justificativa da PEC, as mudanças propostas têm como objetivo uma ampla reforma no modelo brasileiro de tributação, tendo como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), e seu principal objetivo é a substituição de cinco tributos atuais (IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS), por um único tributo, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

A proposta justifica que o modelo de tributação em vigor no Brasil atualmente prejudica o crescimento do país, além de dificultar o conhecimento, pelos cidadãos, da carga tributária incidente sobre tudo o que consomem.

Ainda na justificativa, a PEC apresenta alguns problemas presentes no modelo atual de tributação, um dos problemas destacados é a fragmentação da base de incidência, onde múltiplos impostos incidem sobre a mesma base. Atualmente o país adota uma multiplicidade de impostos sobre a produção e o consumo de bens e serviços, enquanto a maioria dos países tributa o consumo com um único imposto não-cumulativo sobre o valor adicionado (IVA).

Outro problema destacado é que nenhum dos tributos propostos de unificação possui cobrança não-cumulativa sobre o valor adicionado, gerando um aumento nos custos dos investimentos, e uma carga tributária desproporcional em relação a produção do país, além de, como já mencionado anteriormente, dificultar o entendimento dos contribuintes com o que de fato estão pagando.

Um terceiro problema mencionado se refere a cobrança na origem do ICMS e ISS nas operações interestaduais e intermunicipais, respectivamente, contrariando o desenho do IVA, sendo ele um imposto cobrado no destino. O texto também menciona a existência de uma série de exceções, benefícios fiscais, e regimes especiais, que agravam ainda mais os problemas mencionados anteriormente.

Em virtude dos problemas destacados, a reforma tributária desenvolvida pela CCiF busca resolvê-los, ou minimizá-los por meio de instrumentos como:

- Substituição de cinco tributos atuais sobre bens e serviços por um único imposto, preservando a autonomia dos entes federativos;
- Um período gradual de transição, para que as empresas possam de adaptar ao novo regime e os entes federativos se adaptem a longo prazo ao novo modelo de cobrança no destino.

O modelo de tributação no destino, onde ocorre a isenção das exportações e tributação das importações não distorce o comércio exterior, já que a tributação é a mesma para o bem ou serviço produzido internamente ou importado, além disso, o imposto pertence ao país de destino, um ponto essencial em um tributo que tem como objetivo tributar o consumo, e não a produção.

Ainda, a redução da rigidez orçamentária, baseadas nas alíquotas singulares do imposto, portanto, o texto propõe uma diminuição das limitações do atual sistema de vinculação de receitas, permitindo que o governo tenha mais liberdade de alocar recursos aonde forem mais necessários, além de permitir que as alíquotas sejam ajustadas conforme necessidade.

O Art. 1º (Brasil, 2019) da PEC define que o novo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) incidirá sobre uma base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis ou intangíveis, pois o objetivo tributos todas as operações relacionadas ao consumo. Ademais:

- Será totalmente não-cumulativo;
- Não incidirá sobre exportações, pois contará com um mecanismo de devolução dos créditos acumulados pelos exportadores;
- Incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo);
- Alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal, além de ser uniforme para todos os bens, serviços e direitos;
- Nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao município de destino.

Ainda, o Art. 1º (Brasil, 2019) define que a alíquota do IBS incidirá “por fora”, portanto, sobre o preço dos bens e serviços sem o IBS e sem os tributos que ele substitui, sendo a alíquota instituída por lei complementar.

Em complemento, a PEC conta com a possibilidade a criação de um Imposto Seletivo Federal, por meio da inclusão do inciso III no Art. 154º (Brasil, 2019) da Constituição Federal, apelidado de “Imposto do Pecado”, que tem como objetivo desestimular o consumo de bens ou serviços considerados prejudiciais à saúde ou à sociedade, como cigarros e bebidas alcoólicas, a tributação seria realizada em apenas uma etapa do processo de produção e distribuição e nas importações.

Como mencionado anteriormente, o Art. 1º (Brasil, 2019) da PEC define que a alíquota do IBS será formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal. As três alíquotas serão definidas de uma forma que a perdas dos tributos substituídos pelo IBS sejam repostas, sendo assim, para a União, a alíquota deverá repor as perdas de receita do PIS, Cofins e IPI, para os Estados, a alíquota compensará as perdas de receita do ICMS, já para os municípios a alíquota deverá repor as perdas de receita do ISS. As alíquotas de referência serão definidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU), e aprovadas pelo Senado Federal, porém cada ente federativo poderá fixar uma alíquota do IBS própria, por meio de lei ordinária. Do contrário a alíquota do IBS será a alíquota de referência definida pelo TCU.

2.2.2 Instrumentos de transição propostos

Conforme descrito no Art. 2º (Brasil, 2019) da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, são propostos dois modelos de transições, o primeiro modelo trata da transição para os contribuintes, com uma substituição progressiva dos tributos atuais pelo IBS, o segundo modelo trata da transição da distribuição federativa da receita, como o IBS adotará um método onde a arrecadação ocorrerá no destino, será necessário um novo instrumento de distribuição da receita entre os estados e municípios.

Em relação a substituição progressiva dos tributos atuais pelo IBS, o Art. 2º (Brasil, 2019) da PEC detalha que a substituição ocorrerá ao longo de dez anos, sendo os dois primeiros anos um período de teste, e os próximos oito anos a transição gradual dos tributos de fato. O texto argumenta que a transição relativamente longa se dá ao fato do número de investimentos realizados no sistema tributário atual, uma transição muito curta poderia levar a perda de capital ou até mesmo ao fechamento

de empresas, sendo assim, o modelo proposto pretende fazer a transição mantendo uma carga tributária constante, sem aumento de carga tributária para os contribuintes, e sem o risco de perda de receita para os entes federativos.

Desse modo, a PEC propõe que no período de teste a tributação do IBS será de 1%, esse aumento deve ser compensado na redução proporcional das alíquotas da Cofins. Já a partir do terceiro ano, onde ocorrerá o início da transição de fato, a PEC propõe que as alíquotas dos cinco tributos a serem substituídos (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) serão reduzidas em 1/8 por ano, com a extinção efetiva desses cinco tributos no oitavo ano, conforme o quadro abaixo:

Quadro 01: Modelo de transição para os contribuintes

Período	Ano	IBS	ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins
Período de teste	1º ano	1%	Redução proporcional na alíquota do Cofins
	2º ano	1%	Redução proporcional na alíquota do Cofins
Período de transição	3º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 7/8 dos tributos a serem substituídos
	4º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 6/8 dos tributos a serem substituídos
	5º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 5/8 dos tributos a serem substituídos
	6º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 4/8 dos tributos a serem substituídos
	7º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 3/8 dos tributos a serem substituídos
	8º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 2/8 dos tributos a serem substituídos
	9º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Cobrança de 1/8 dos tributos a serem substituídos
	10º ano	Alíquota de referência definida pelo TCU	Extinção efetiva dos tributos

Fonte: Elaborado com base na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019.

O segundo modelo de transição proposto no Art. 2º (Brasil, 2019) da PEC trata-se da distribuição federativa da receita, a União arrecadará de forma centralizada o IBS, que posteriormente irá distribuí-lo entre os Estados e municípios. Como o método de arrecadação adotado para o IBS é no destino, e não na origem, como funciona atualmente, há a possibilidade de alguns Estados e municípios serem prejudicados com uma perda na receita a curto prazo, sendo assim, esse modelo visa mitigar essa possibilidade. Esse modelo de transição perduraria por um total de vinte anos a partir do início da transição para o novo sistema tributário, com os valores correspondentes a redução da receita de ICMS e ISS a cada ano sendo repostos, corrigidos pela inflação.

2.3 EMENDA CONSTITUCIONAL nº 132/2023

No dia 20 de dezembro de 2023, por fim, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 132, que altera o Sistema Tributário Nacional. A Emenda foi aprovada com base na Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, com algumas

alterações. Durante os anos de 2024 e 2025, que precedem o ano de início de vigência da emenda, serão elaboradas as leis complementares, visando a regularização da Emenda Constitucional, com aprovação de leis complementares, ordinárias e a implantação do Comitê Gestor do IBS, uma dessas leis complementares já se encontra em discussão, aguardando apreciação pelo Senado Federal, trata-se o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024.

O Art. 1º da emenda adota, por meio da inclusão do Art. 156-A (Brasil, 2023) na Constituição Federal, um novo modelo de tributação baseado em Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) dual, o IVA dual consiste em dois novos tributos, com o objetivo de substituir os atuais tributos existentes IPI, ICMS, ISS, Cofins e PIS, os novos tributos criados são o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência estadual e municipal, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, além do Imposto Seletivo (IS).

Conforme o Art. 156-A (Brasil, 2023), o IVA dual (IBS e CBS) incidirá sobre o consumo de todos os bens e serviços. De acordo com Oliveira (2024), o texto constitucional estabelece que os dois tributos serão uniformes em todo território nacional, sendo assim, terão as mesmas regras de fatos geradores, bases de cálculo, não incidência, cumulatividade, entre outros. Ainda, os tributos serão cobrados “por fora” e pelo princípio do destino, diferentemente do que há atualmente, onde os tributos são cobrados na origem. Essas alterações têm como objetivo evitar a cumulatividade que existe no ICMS, além de uma redistribuição federativa na receita, e, colocar um fim na “guerra fiscal” entre os estados.

Em relação à alíquota, o inciso V, disposto no §1º do Art. 156-A (Brasil, 2023), define que ela será definida por cada ente federativo, de acordo com suas necessidades de recursos, a alíquota do IBS, portanto, será a soma das alíquotas municipais e estaduais definidas por esses entes. A alíquota de referência do IVA dual, portanto, será formada pela soma das alíquotas do IBS e CBS, conforme destacado no inciso VII, §1º do Art. 156-A (Brasil, 2023). De acordo com o Art. 9º (Brasil, 2023) da emenda vários setores foram contemplados com regimes específicos, contendo redução das alíquotas ou até mesmo isenções. Inevitavelmente, ao contemplar alguns setores com alíquotas reduzidas ou isenções, a alíquota de referência será elevada, para garantir a mesma arrecadação.

Por meio do Art. 156-B (Brasil, 2023), a emenda institui a criação do Comitê Gestor do IBS, responsável pela administração do IBS, cuja atuação será regulamentada por lei complementar. De acordo com o §3º do Art. 156-B (Brasil, 2023), o comitê será composto por dois blocos, um dos blocos será composto por vinte e sete membros, representando cada estado e o Distrito Federal, o segundo bloco também será composto por outros vinte e sete membros, representando os municípios e o Distrito Federal, desses membros, quatorze representantes com base nos votos de cada Município, com igual valor para todos e treze representantes com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações. Albano (2024) afirma que o compartilhamento da tributação entre União, Estados e Municípios estimulará os esforços de integração entre os membros da federação. Em resumo, o Comitê Gestor do IBS é uma entidade pública com autonomia orçamentária, administrativa e técnica, será de competência do comitê uniformizar a interpretação da legislação de incidência do IBS, julgar processos relativos a créditos tributários do IBS, gerir os valores recolhidos do IBS e destinar sua repartição aos entes federativos (Tripodi, 2024).

O §1º do Art. 9º (Brasil, 2023) da emenda lista alguns setores que terão a possibilidade de serem contemplados com uma redução de 60% das alíquotas dos tributos, podendo até mesmo serem isentos, com a redução da 100% da alíquota, conforme destacado no §3º do Art. 9º (Brasil, 2023). Alguns desses setores são insumos e produtos agropecuários, pesqueiros e *in natura*, alimentos, higiene pessoal e limpeza, comunicação, cultura nacional e esporte, serviços de educação e saúde, medicamentos e equipamentos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, soberania e segurança nacional.

Como mencionado anteriormente, a emenda prevê a criação do Imposto Seletivo (IS), com a inclusão do §6º no Art. 153º da Constituição Federal (Brasil, 2023), sua principal função é desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais à saúde, ao meio ambiente, ou à sociedade. O imposto, assim como os produtos que serão tributados por ele, serão instituídos por lei ordinária. O Art. 8º (Brasil, 2023) da emenda também cria a Cesta Básica Nacional de Alimentos, onde alimentos considerados essenciais para a população, esses alimentos serão definidos por lei complementar, algo que ainda não foi discutido.

A emenda também altera, por meio do Art. 16º (Brasil, 2023), o Imposto de Transmissão Causa *Mortis* (ITCMD), a alteração estabelece que o Estado competente pela cobrança do imposto seja o estado que o contribuinte mora, ao invés do estado no qual o bem está localizado, além disso, o Art. 155º, §1º, inciso VI (Brasil, 2023), define que o ITCMD “será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação”, ou seja, quanto maior o valor transmitido, maior a tributação. De acordo com Araújo, Paulino e Müller (2024) a progressividade no ITCMD pode ser aplicada para fins fiscais, aumentando a carga tributária conforme capacidade contributiva, tanto para fins extrafiscais, com o objetivo de incentivar ou não comportamentos específicos.

A emenda também traz alterações no Art. 155º da Constituição Federal, essas mudanças são relativas ao IPVA, a adição do inciso III ao §6º (Brasil, 2023) à constituição determina o início da cobrança de IPVA em automotores aquáticos e aéreos, como aviões e navios, com algumas exceções.

Referente aos modelos de transição contidos na emenda aprovada, foi definido em seu Art. 130º (Brasil, 2023) que a transição entre os entes federativos durará cerca de 50 anos, sendo iniciada em 2029 e concluída em 2077, o §1º do Art. 130º (Brasil, 2023) define que “serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência[...]”, sendo assim, os incisos I ao III determinam que de 2029 e 2032, a receita retida será de 80%, em 2033 de 90%, e de 2034 a 2077, um percentual correspondente ao aplicado em 2023, reduzido à razão de 1/45 avos por ano. O §2º do Art. 130º (Brasil, 2023) estabelece que “na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo[...]”.

Já a transição aos contribuintes, o Art. 126º ao Art. 129º (Brasil, 2023) determinam que a transição durará cerca de sete anos, contando a partir de 2026, ficando os anos de 2024 e 2025 para a regulamentação da reforma, conforme o quadro abaixo:

Quadro 02: modelo de transição aos contribuintes da EC nº 132/2023

Período	Planejamento
2024 a 2025	Regulamentação do: - IBS e CBS; - Comitê Gestor do IBS; - Fundo de Desenvolvimento Regional; - Ressarcimento dos saldos credores de ICMS; - Imposto Seletivo.
2026	Cobrança da alíquota de 0,1% do IBS e 0,9% da CBS, com ressarcimento do PIS/Cofins e outros tributos federais.
2027	Cobrança total da CBS e extinção do PIS/Cofins; Cobrança do Imposto Seletivo; Zeramento das alíquotas do IPI, exceto para produtos produzidos na Zona Franca de Manaus.
2029	Transição para o IBS, com aumento de 10% da alíquota do IBS e diminuição de 10% das alíquotas do ICMS e ISS
2030	Transição para o IBS, com aumento de 20% da alíquota do IBS e diminuição de 20% das alíquotas do ICMS e ISS.
2031	Transição para o IBS, com aumento de 30% da alíquota do IBS e diminuição de 30% das alíquotas do ICMS e ISS.
2032	Transição para o IBS, com aumento de 40% da alíquota do IBS e diminuição de 40% das alíquotas do ICMS e ISS.
2033	Vigência completa do novo modelo de tributação e extinção do ICMS e ISS.

Fonte: Art. 125º, 126º, 127º, 128º e 129º da Emenda Constitucional nº 132/23.

Dessa forma, a Emenda Constitucional nº 132/2023 estabelece as bases para uma reforma tributária profunda, cujo sucesso depende da regulamentação detalhada por meio de leis complementares, como a Lei Complementar 214/2025, que já começa a detalhar o funcionamento do IBS e da CBS. O período de transição, iniciado em 2024 e com conclusão prevista para 2033 no que tange aos contribuintes, reflete o cuidado em adaptar o sistema atual ao novo modelo de IVA dual, buscando equilibrar os interesses dos entes federativos e dos setores econômicos. Com a criação de estruturas como o Comitê Gestor do IBS e a previsão de regimes diferenciados, a reforma promete modernizar a tributação no Brasil, promovendo maior simplicidade, transparência e justiça fiscal, embora os desafios de sua implementação ainda demandem amplo debate e ajustes legislativos.

2.4 LEI COMPLEMENTAR Nº 214/2025

Conforme o planejamento de transição definido na Emenda Constitucional nº 132/2023, os anos de 2024 e 2025 ficaram reservados para a regulamentação do IBS e CBS, do Comitê Gestor do IBS, do Fundo de Desenvolvimento Regional, do ressarcimento dos saldos credores do ICMS e do Imposto Seletivo. A lei complementar nº 214/2025 é a primeira lei aprovada visando regulamentar a reforma tributária no Brasil, a lei foi originada do projeto de lei nº 68/2024, de autoria do poder

executivo, e foi aprovada pelo Senado Federal no dia 16 de janeiro de 2025. A lei tem como principais objetivos instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e cria o Comitê Gestor do IBS, além de alterar a legislação tributária (Brasil, 2025).

Conforme o Art 1º da lei, o IBS será de competência compartilhada entre Estados, Municípios e Distrito Federal, já a CBS será de competência da União. Segundo o Art. 14º, as alíquotas do IBS e CBS serão definidas por cada ente federativo, por meio de lei complementar. A União será responsável pela definição da alíquota da CBS, os Estados e Municípios serão responsáveis pela fixação da alíquota do IBS, cada um com sua alíquota. Já o Distrito Federal, exercerá as competências estadual e municipal na definição de sua alíquota (Brasil, 2025).

De acordo com o §2º, incisos I e II do Art. 14º, cada ente federativo poderá fixar sua alíquota vinculando-a à alíquota de referência da respectiva esfera federativa, podendo realizar o acréscimo ou decréscimo de pontos percentuais, ou fixá-la sem vinculação à alíquota de referência. Ainda, o Art. 15º define que a alíquota do IBS será composta pela soma da alíquota do Estado de destino da operação e da alíquota do Município de destino da operação, ou, a alíquota do Distrito Federal, quando este foi o destino da operação (Brasil, 2025).

Segundo o Art. 18º da lei complementar nº 214/2025, as alíquotas de referência serão fixadas por resolução do Senado Federal. Para a CBS, de 2027 a 2035, as alíquotas deverão ser fixadas nos termos dos Arts. 353º a 359º, 366º, 368º e 369º da lei complementar. Já para o IBS, de 2029 a 2035, será nos termos dos Arts. 361º a 366º e 369º da lei. Após 2035, as alíquotas de referência do IBS e CBS serão as vigentes no ano anterior (Brasil, 2025). O método de cálculo da CBS de 2027 a 2033 ocorrerá conforme quadro abaixo:

Quadro 03: método de cálculo da CBS, conforme Lei Complementar nº 214/2025

Período	Método de cálculo
2027	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2024 e 2025 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2028	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2025 e 2026 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2029	- Com base na estimativa de receita da União do ano base de 2027 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2030	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2027 e 2028 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2031	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2028 e 2029 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2032	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2029 e 2030 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;
2033	- Com base na estimativa de receita da União dos anos base de 2030 e 2031 da própria CBS, do Imposto Seletivo e do IPI;

Fonte: Art. 353º, 354º, 355º, 356º, 357º, 358º e 359º da Lei Complementar nº 214/2025.

De acordo com o Art. 360º, o cálculo da alíquota de referência estadual e municipal do IBS para os anos de 2029 a 2033 será baseado na receita de referência dos respectivos entes federativos em anos base anteriores e em uma estimativa da receita do IBS, essa estimativa é calculada utilizando as alíquotas de referência estaduais e municipais e aplicando a legislação do IBS por meio de uma projeção

retrospectiva sobre os anos base em questão (Brasil, 2025). O método de cálculo do IBS de 2029 a 2033 ocorrerá conforme a tabela abaixo:

Quadro 04: método de cálculo do IBS, conforme Lei Complementar nº 214/2025

Período	Método de cálculo
2029	- Será fixada de modo que as estimativas estaduais e municipais de receita do IBS sejam equivalentes a 10% da média das receitas de referência dos respectivos entes federativos no ano base de 2027;
2030	- Será fixada de modo que as estimativas estaduais e municipais de receita do IBS sejam equivalentes a 20% da média das receitas de referência dos respectivos entes federativos nos anos base de 2027 e 2028;
2031	- Será fixada de modo que as estimativas estaduais e municipais de receita do IBS sejam equivalentes a 30% da média das receitas de referência dos respectivos entes federativos nos anos base de 2028, e 2029 divididas por 9 e multiplicadas por 10;
2032	- Será fixada de modo que as estimativas estaduais e municipais de receita do IBS sejam equivalentes a 10% das receitas de referência dos respectivos entes federativos nos anos base de 2029 divididas por 9 e multiplicadas por 10, e 2030 divididas por 8 e multiplicadas por 10;
2033	- Será fixada de modo que as estimativas estaduais e municipais de receita do IBS sejam equivalentes a 10% das receitas de referência dos respectivos entes federativos nos anos base de 2030 divididas por 8 e multiplicadas por 10, e 2031 divididas por 7 e multiplicadas por 10;

Fonte: Art. 361º, 362º, 363º, 364º, e 365º da Lei Complementar nº 214/2025.

Em relação ao Imposto Seletivo o Art. 419º da Lei Complementar institui o Imposto Seletivo (IS), que irá incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços que são considerados prejudiciais à saúde e ao meio ambiente, como veículos, embarcações e aeronaves, produtos fumígenos, bebidas alcoólicas, bebidas açucaradas, bens minerais, entre outros (Brasil, 2025).

Os Arts. 421º a 423º tratam das alíquotas de cada produto em que incide o IS. Referente aos veículos, as alíquotas do IS serão estabelecidas em lei ordinária e seguirão uma série de critérios, como potência do veículo, pegada de carbono, reciclabilidade veicular, entre outros, havendo a possibilidade da redução da alíquota para zero. Para as embarcações e aeronaves, a alíquota também será definida por lei ordinária, seguindo critérios de sustentabilidade ambiental e prevendo a possibilidade de alíquota zero para embarcações e aeronaves com zero emissão de carbono, ou que possuam alta eficiência energético-ambiental. Em relação aos demais produtos sujeitos ao imposto seletivo, as alíquotas também serão definidas por lei ordinária, no caso de produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, serão aplicadas uma alíquota sobre o valor do produto, combinada com uma alíquota específica, que será baseada no teor alcoólico e volume das bebidas, e para bens minerais extraídos, a alíquota máxima será de 25% (Brasil, 2025).

Conforme definido no Art. 41º, §2º da lei, empresas optantes pelo Simples Nacional ou MEI não seguem o “regime regular” de apuração do IBS e CBS, ao invés disso, seguem regras específicas desses regimes simplificados. O §3º também determina que, se a empresa é optante do Simples Nacional, pode optar por apurar o IBS e CBS pelo regime regular, conforme regras estabelecidas pela lei. Essa mudança poderá somente ocorrer nos termos estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006. Para evitar abusos por parte das empresas, o §5º da Lei Complementar nº

214/2025 estabelece que, uma vez que a empresa optante do Simples Nacional passe a apurar seus impostos pelo regime regular do IBS e CBS, e tenha recebido ressarcimento de crédito desses tributos no ano-calendário corrente ou anterior, não poderá retornar ao regime simplificado do Simples Nacional (Brasil, 2025). Ainda em relação a empresas optantes pelo Simples Nacional, o Art. 348º, parágrafo III, alínea III institui que, para essas empresas, as alíquotas testes de 0,1% de IBS e 0,9% de CBS, não serão aplicadas no ano de 2026.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como quali quanti, Michel (2015) afirma que a pesquisa quantitativa usa a quantificação tanto na coleta de informações, quanto no tratamento destas, por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples, às mais complexas. Em alinhamento, Silva, Lopes e Junior (2014) afirmam que a pesquisa é quantitativa quando há um problema definido, e informação a respeito do objeto de conhecimento, sendo o foco da pesquisa aquilo que se quer estudar. Sendo assim, entende-se que esta pesquisa é quantitativa, pois foram utilizados livros de entradas e saídas disponibilizados pela empresa-caso.

Entende-se também que a pesquisa é considerada qualitativa, de acordo com Gil (2021) a pesquisa é qualitativa quando se busca conhecer a essência de um fenômeno, compreender processos, ou estudar certos casos com mais profundidade. Sendo assim, como o estudo buscou a legislação pertinente, especialmente a PEC nº 45/2019, Emenda Constitucional nº 132/2023, e Lei Complementar nº 214/2025 a pesquisa também se enquadra como qualitativa.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra como descritiva. Conforme Michel (2015), a pesquisa descritiva verifica e descreve problemas, fatos ou fenômenos, com a maior precisão possível, com uma descrição detalhada de suas características, propriedades, causas ou consequências. Em concordância, Zamberlan *et al.* (2016) afirmam que a pesquisa descritiva busca identificar, expor e descrever fatos ou fenômenos de determinado estudo.

Quanto à estratégia de pesquisa, a pesquisa documental tem como fonte documentos impressos, jornais, fotos, filmes, gravações e documentos legais (Severino, 2014). Sendo assim, como a pesquisa tem como base o estudo de leis, projetos de leis, e documentos privados da empresa-caso, a pesquisa pode ser definida como documental. Além de uma pesquisa documental, considera-se também um estudo de caso, pois, de acordo com Michel (2015), o estudo de caso consiste na investigação de um caso particular, com o propósito de compreender fatos e fenômenos para propor soluções ou respostas. Ainda, Michel (2015) afirma que o estudo de caso exige estudo aprofundado, reunindo um grande número de informações sobre o objeto de estudo por intermédio de técnicas variadas de coletas de dados.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Os dados presentes na fundamentação teórica foram coletados no acervo acadêmico Periódicos CAPES, além do acervo digital da Biblioteca UNESC, do qual é disponibilizado acesso. Por meio do acervo, foi possível encontrar artigos e comentários de especialistas sobre o atual sistema tributário nacional. Além disso, por meio dos portais da Câmara dos Deputados e Senado Federal, foi possível encontrar

e estudar a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, a Emenda Constitucional nº 132/2023, e a Lei Complementar nº 214/2025 bem como suas implementações.

Quanto a análise dos dados, foram analisados livros de entradas e saídas da empresa-caso. Referente à simulação da nova forma de tributação no estudo de caso, foram utilizadas as leis que regulamentam a Emenda Constitucional nº 132/23, atualmente composta pela Lei Complementar nº 214/2025, que regulamenta o IBS e a CBS. A partir dos dados disponibilizados, com o auxílio de planilhas no *Microsoft Excel*®, foi simulado os novos métodos de apuração da reforma tributária na empresa-caso durante os anos de sua transição, assim como as alterações na distribuição dos tributos entre os entes federados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção é apresentada a empresa-caso, sua atividade principal, e seu modelo de tributação atual. Em seguida, apresenta-se uma simulação da apuração dos tributos a recolher da empresa, assim como as alterações na distribuição da arrecadação entre os entes federados, durante os anos de transição da reforma tributária, ou seja, de 2026 a 2033, com base na Emenda Constitucional nº 132/2023 e a Lei Complementar nº 214/2025. A empresa tem como atividade principal o CNAE 47.82-2.01 (comércio varejista de calçados), e está localizada em Morro da Fumaça – SC, seu regime tributário atual é o Simples Nacional.

4.1 MÉTODO DE SIMULAÇÃO DE ENTRADAS E SAÍDAS

Foram utilizados os livros de entradas e saídas da empresa-caso dos anos de 2020 a 2024 e a média de crescimento foi calculada, com isso, foram simuladas as entradas e saídas da empresa de 2025 a 2033. O crescimento médio ao ano de entradas e saídas obtidas foram, respectivamente, 9,63% e 7,16%, esses percentuais foram obtidos por meio da utilização da seguinte fórmula no *Microsoft Excel*®: $=SEERRO((FATURAMENTO\ ANUAL\ DE\ 2024\ /\ FATURAMENTO\ ANUAL\ DE\ 2020)^{(1/4)}-1; "-")$. A partir desses dados, primeiramente, são calculados os tributos a recolher dentro do Simples Nacional, durante o período de transição da reforma tributária, a fim de verificar alterações na distribuição dos tributos entre os entes federados, em comparação com o modelo atual.

Em seguida foram analisadas alterações na carga tributária da empresa, fazendo duas formas de apuração, com uma delas apurando todos os tributos dentro do Simples Nacional, e a outra apurando os tributos IBS e CBS, fora do Simples Nacional, durante o período de transição da reforma tributária, para assim, ser feito um comparativo da carga tributária da empresa entre os dois modelos.

4.2 REPARTIÇÃO DOS TRIBUTOS ENTRE OS ENTES FEDERADOS NO RECOLHIMENTO UNIFICADO

Conforme abordado anteriormente, a reforma tributária não acarretará mudanças na carga tributária da empresa, se esta permanecer recolhendo os seus tributos de forma unificada, porém, o período de transição da reforma tributária, pode acarretar mudanças nos tributos recolhidos para cada ente federado, a Lei Complementar nº 214/25 nos fornece as tabelas de repartição do Simples Nacional, durante a transição para o novo sistema tributário.

Durante todo o período de transição, a empresa-caso permaneceu enquadrada na 4ª faixa das empresas do ramo comercial do Simples Nacional. Na tabela 1, segue os tributos a recolher da empresa-caso, entre os anos de 2026 e 2033.

Quadro 5 – Repartição dos tributos no Simples Nacional

	DEMAIS TRIBUTOS	ICMS	PIS/COFINS	CBS	IBS	TOTAL
2026	36.836,43	24.196,48	11.195,39	-	-	72.228,30
2027	40.328,99	26.490,61	-	12.122,42	134,43	79.076,45
2028	44.081,09	28.955,22	-	13.250,26	146,94	86.433,51
2029	48.082,15	28.425,04	-	14.613,20	3.158,34	94.278,73
2030	52.385,29	27.527,96	-	15.921,02	6.881,99	102.716,25
2031	56.996,63	26.207,27	-	17.322,50	11.231,69	111.758,09
2032	61.927,21	24.406,61	-	18.821,01	16.271,07	121.425,90
2033	67.213,10	-	-	20.427,51	44.149,78	131.790,40

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

De acordo com a Lei Complementar nº 214/25, durante o ano de 2026, não ocorrerá nenhum tipo de alteração na repartição dos tributos do Simples Nacional, sendo assim, os tributos repartidos a cada ente federado continuam iguais.

Em 2027 e 2028, algumas mudanças já começam a acontecer. O PIS e Cofins, que antes possuíam uma repartição de 15,50% juntos, já são extintos, dando lugar a CBS, com uma repartição de 15,33%, além disso, incidirá uma pequena porcentagem de repartição do IBS 0,17%, a repartição do restante dos tributos continua a mesma. Nos anos de 2027 e 2028, ocorrerá uma perda de receita significativa para a União, visto que, ela diminui 0,17% da sua repartição de CBS, para recolher esta mesma porcentagem para os estados e municípios através do IBS, como uma forma de alíquota teste. De modo contrário, acontecerá um aumento de receita para os estados e municípios, visto que a repartição de 33,50% do ICMS no Simples Nacional permanecerá a mesma durante 2027 e 2028, e, além disso, uma alíquota de 0,17% do IBS será repartida para estes entes federados.

A partir de 2029, ocorre outra mudança, a repartição da CBS volta a 15,50%, sendo assim, a União não continuará diminuindo sua repartição para recolher o IBS. Ao invés disso, a partir de 2029, é dado início a uma transição gradual na repartição do ICMS e IBS, onde o ICMS tem uma redução em sua repartição, e o IBS tem um aumento. O ICMS passa a ter uma repartição de 30,15%, enquanto o IBS passa a ter uma repartição de 3,35%, totalizando a mesma repartição de 33,50%, que o ICMS possuía antes do início da transição gradual, portanto, os estados e municípios deixarão de ter a repartição teste de 0,17% repartidos para estes entes. Essa transição gradual ocorre também em 2030, 2031 e 2032, a cada ano, a repartição de ICMS sofre uma redução, e a repartição do IBS sofre um aumento, como ocorreu em 2029.

Por fim, em 2033, ocorre a extinção da repartição do ICMS, e o IBS passa a ser repartido integralmente em 33,50%, assim como ocorria com o ICMS no período pré-transição.

4.2 TRIBUTAÇÃO DA EMPRESA-CASO NO REGIME NORMAL

Conforme descrito na Lei Complementar nº 214/25, a empresa que atualmente recolhe seus tributos de forma unificada, poderá optar por apurar IBS e CBS, por meio regime normal, durante todo o período de transição. Dessa forma a empresa

continuará recolhendo todos os demais tributos pelo Simples Nacional, enquanto os tributos citados, passarão a ser recolhidos com as alíquotas em vigência no momento, por fora do Simples Nacional. Como esses tributos passarão a ser recolhidos por fora, a empresa terá a possibilidade de tomar crédito desses tributos.

Para efeito dos cálculos por fora do Simples Nacional, as alíquotas do IBS e CBS utilizadas são de, respectivamente, 17,70% e 8,80%, conforme as alíquotas padrões de referência propostas pelo Congresso, porém, essas alíquotas podem variar para mais ou para menos, durante o período de regulamentação da reforma tributária. De acordo com a Lei Complementar nº 214/25, empresas optantes pelo Simples Nacional, que passarem a apurar o IBS e CBS pelo regime normal, não serão afetadas pelas regras de transição em 2026, passando a serem afetadas apenas pelas regras estabelecidas a partir de 2027. Os créditos obtidos pela empresa na simulação, nos meses em que a empresa possuir mais créditos do que débitos, já estão sendo compensados no mês seguinte.

A seguir, na tabela 2, serão detalhados todos os tributos apurados para a empresa no Simples Nacional, e fora do regime simplificado, em 2027 e 2028:

Quadro 6 – Apuração da empresa em 2027 e 2028

	COMPRAS	FATURAMENTO	DAS	CBS	IBS	TOTAL
2027	604.206,20	957.486,32	66.819,60	31.088,65	353,28	98.261,53
2028	662.408,73	1.026.063,90	73.036,31	32.001,66	363,66	105.401,62

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

A partir de 2027, ocorrerá o início de transição da reforma tributária para empresas optantes do Simples Nacional, que recolherem o IBS e a CBS pelo regime normal. A transição iniciará com uma alíquota teste de 0,10% de IBS, essa alíquota foi aplicada nas entradas e saídas da empresa, já o PIS e Cofins, serão devidamente extintos, dando lugar para a CBS, que foi recolhida em sua alíquota integral, de 8,80%. Para efeito dos cálculos, os créditos de valores de CBS e IBS apurados, já estão sendo compensados dentro do mesmo mês. Em relação ao ICMS, continua a ser recolhido pelo regime unificado, sem alteração em sua alíquota de repartição. Os tributos continuam sendo recolhidos da mesma forma em 2028.

De 2027 a 2028, recolhendo os tributos citados através do regime normal, enquanto os tributos restantes são recolhidos através do Simples Nacional, a empresa teve uma carga tributária total de R\$ 203.663,15. Enquanto isso, caso a empresa recolha todos os tributos pelo Simples Nacional, a carga tributária da empresa nesses anos seria de R\$ 165.509,95.

Este período acarretou uma maior carga tributária para empresa, pois o IBS passa a ser recolhido em sua alíquota teste, enquanto a alíquota de repartição do ICMS permanece a mesma no regime unificado. Além disso, com a extinção do PIS e Cofins, a CBS foi recolhido integralmente pelo regime normal, também acarretando em um aumento da carga tributária, visto que anteriormente o PIS e a Cofins eram recolhidos com uma carga tributária menos onerosa, no regime simplificado.

Em determinados meses, porém, por se tratar de uma empresa que tem como atividade comércio varejista de calçados, tanto suas compras, quanto seu faturamento, são sazonais, ou seja, nos meses que possuem datas comemorativas, a empresa tem um faturamento consideravelmente maior em relação a outros meses, e, do mesmo modo, a fim preparar o seu estoque para essas datas comemorativas, nos meses anteriores a essas datas a empresa possuirá um volume maior de

compras. Dessa forma, em alguns meses do ano, a empresa terá mais créditos do que débitos, deixando de recolher os tributos no mês, enquanto no regime do Simples Nacional, a empresa recolheria esses tributos de qualquer forma. A tabela 3 detalha os tributos apurados da empresa de 2029 a 2032:

Quadro 7 – Apuração da empresa de 2029 a 2032

	COMPRAS	FATURAMENTO	DAS	CBS	IBS	TOTAL
2029	726.217,83	1.099.553,17	76.507,19	32.853,51	6.608,04	115.968,73
2030	796.173,60	1.178.305,92	79.913,24	33.627,64	13.527,48	127.068,37
2031	872.868,14	1.262.699,15	83.203,90	34.305,13	20.700,03	138.209,05
2032	956.950,57	1.353.136,83	86.333,81	34.864,39	28.049,99	149.248,19

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Com início em 2029, acontecerá a transição gradual do ICMS para o IBS, em 2029, a alíquota do IBS será o equivalente a 10% de 17,70%, enquanto 2030, 2031 e 2032, estão equivalentes a 20%, 30%, e 40%, respectivamente, da mesma alíquota utilizada. O ICMS continua a ser recolhido de forma unificada, porém com uma redução em sua alíquota de repartição, ano após ano, conforme a Lei Complementar nº 214/25.

Em 2029, o IBS foi apurado com uma alíquota 1,77% que corresponde e 10% de 17,70%, enquanto o ICMS sofreu uma redução em sua alíquota de repartição, passando de 33,50% para 30,15%. Em 2030, a alíquota do IBS aumentou para 20% de 17,70%, portanto, o tributo passou a ser apurado com uma alíquota de 3,54%, enquanto isso, o ICMS teve sua alíquota de repartição reduzida novamente, passando de 30,15% para 26,80%. Já em 2031, o IBS passou a ser apurado com uma alíquota que corresponde 30% de 17,70%, sendo assim, o tributo foi recolhido em uma alíquota de 5,31%, enquanto o ICMS teve sua alíquota de repartição reduzida de 26,80% para 23,45%. Em 2032, sendo o último ano em que ocorre a transição gradual do ICMS para o IBS, o IBS foi apurado em uma alíquota de 7,08%, correspondente a 40% de 17,70%, já o ICMS, teve novamente sua alíquota reduzida, de 23,45% para 20,10%.

Em 2029, a empresa teve uma carga tributária de R\$ 115.968,73, recolhendo o IBS e a CBS pelo regime normal, enquanto recolhe o restante dos tributos pelo regime unificado. Caso a empresa recolha todos os tributos pelo regime unificado, a carga tributária em 2029 seria de R\$ 94.278,73.

Em 2030, pelo regime normal, a empresa apresentou uma carga tributária de R\$ 127.068,37, enquanto, pelo regime simplificado, o valor a ser recolhido seria R\$ 102.716,25. Já em 2031, o valor total a ser recolhido pela empresa, no regime normal, foi de R\$ 138.209,05, enquanto no regime simplificado, o valor a ser recolhido seria R\$ 111.758,09. Por fim, em 2032, pelo regime normal, a empresa obteve uma carga tributária total de R\$ 149.248,19, no regime simplificado, a carga tributária a ser recolhida no regime simplificado seria de R\$ 121.425,90, neste mesmo período.

Percebe-se que ano após ano, a diferença entre os tributos a serem recolhidos pela empresa no regime normal e regime simplificado, aumenta. Isso se deve ao fato de que, a redução gradual da alíquota de repartição do ICMS no regime unificado, não é o suficiente para acompanhar o aumento gradual da alíquota do IBS, apesar de que o regime unificado tenha, naturalmente, uma carga tributária menor. Além disso a margem de contribuição que a empresa aplica em seus produtos é elevada, algo que é natural do setor de comércio de calçados, esse fato pode ter relação com o aumento da carga tributária, visto que, as saídas das empresas serão maiores, e

consequentemente os tributos a recolher serão mais onerosos. Porém, em uma empresa de outro setor do comércio, em que a margem de contribuição seja menor, o cenário pode ser diferente.

A questão das compras e venda sazonais da empresa também refletem nesse período, visto que em alguns meses a empresa apresentou mais créditos do que débitos, deixando de recolher o IBS, enquanto no regime simplificado o ICMS foi recolhido de qualquer forma. Em seguida, a tabela 4 detalha os tributos apurados da empresa em 2033:

Quadro 8 – Apuração da empresa em 2033

2033					
COMPRAS	FATURAMENTO	DAS	CBS	IBS	TOTAL
1.049.132,57	1.450.051,88	67.213,10	35.280,90	70.962,72	173.456,72

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

No ano de 2033, ocorre mais uma mudança relevante da transição para o novo sistema tributário, a extinção do ICMS, e a cobrança integral da alíquota do IBS. Sendo assim, empresas optantes pelo Simples Nacional, que recolhem o IBS e a CBS pelo regime normal, passam a recolher o IBS na alíquota de 17,70%, enquanto isso, na repartição dos tributos no regime unificado, o ICMS também é extinto, não sendo mais recolhido.

Sendo assim, em 2033, a empresa apresentou uma carga tributária de R\$ 173.456,72, apurando o IBS e a CBS pelo regime normal, e o restante dos tributos pelo regime unificado. Caso esses tributos fossem todos apurados pelo regime unificado, essa carga tributária seria de R\$ 131.790,40, resultando em uma diferença de R\$ R\$ 41.666,32 entre um método e outro.

A mudança abrupta de extinção do ICMS após o período de transição, para o recolhimento do IBS em sua totalidade, marca mais um grande aumento na carga tributária da empresa, isso reflete nos valores apurados, onde 2033 foi o ano que ocorreu a maior diferença entre as apurações no regime simplificado, e regime normal:

Quadro 9 – Comparação apuração modelo unificado e híbrido

	COMPRAS	FATURAMENTO	UNIFICADO	HÍBRIDO	CRESCIMENTO
2027	604.206,20	957.486,32	72.228,30	98.261,53	+ 26.033,23
2028	662.408,73	1.026.063,90	79.076,45	105.401,62	+ 26.325,17
2029	726.217,83	1.099.553,17	86.433,51	115.968,73	+ 29.535,23
2030	796.173,60	1.178.305,92	94.278,73	127.068,37	+ 32.789,65
2031	872.868,14	1.262.699,15	102.716,25	138.209,05	+ 35.492,80
2032	956.950,57	1.353.136,83	111.758,09	149.248,19	+ 37.490,10
2033	1.049.132,57	1.450.051,88	121.425,90	173.456,72	+ 52.030,82

Fonte: Elaborado pelo autor (2025).

Os resultados obtidos na simulação demonstraram um aumento progressivo na carga tributária da empresa, durante todo o período de transição, caso ela opte pela apuração do IBS e CBS pelo regime normal, podendo comprometer sua margem de lucro e sustentabilidade financeira, principalmente em um setor volátil como o varejo de calçados, onde ocorre a sazonalidade das vendas devido a datas comemorativas. Porém, após esse período de transição, a tendência é que essa diferença se estabilize, dessa forma a empresa terá uma melhor visão ao decidir por qual método de apuração utilizar futuramente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária, iniciada com a aprovação da Emenda constitucional nº 132/2023, representa uma das maiores transformações no Sistema Tributário Nacional das últimas décadas, tendo como seu principal objetivo a sua simplificação, com a substituição de cinco, por três novos tributos. Atualmente, a reforma tributária encontra-se em sua fase de regulamentação, por meio da discussão e aprovação de suas leis complementares, como a Lei Complementar nº 214/2025, que trata da regulamentação do IBS, da CBS, e do Comitê Gestor do IBS.

Nesse cenário, o Simples Nacional, regime tributário optado por grande parte das micro e pequenas empresas do Brasil, também sofrerá alterações, sobretudo na forma de apuração dos tributos. Apesar de manter sua forma de apuração simplificada e carga tributária menos onerosa, o regime simplificado passará a existir juntamente com outra forma de apuração, permitindo que essas empresas optem pela apuração do IBS e da CBS pelo regime normal, mediante regras específicas.

Com a pesquisa, foi possível identificar as normas legais que envolvem a reforma tributária entre os anos de 2019 e 2025, ao discorrer sobre a Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, que deu origem à Emenda Constitucional nº 132/2023, além da Lei Complementar nº 214/2025, que dá início a regulamentação da reforma. O detalhamento da legislação permitiu compreender as alterações trazidas e a evolução legislativa do tema, consolidando o embasamento normativo da reforma.

Durante o período de transição, a pesquisa demonstrou que os percentuais de repartição dos entes federados sofrerão ajustes, impactando as receitas federais, estaduais, e municipais em determinados anos, com a implementação do IBS e da CBS. Ainda que, atualmente, a divisão do IBS entre os estados e municípios não tenha sido definida, as alterações na repartição em alguns anos da transição evidencia o impacto da reforma tributária sobre a gestão orçamentária de todos os entes.

O estudo também esclareceu que a opção de apuração do IBS e da CBS por fora do regime simplificado implicou em um aumento significativo na carga tributária para empresas do ramo de varejo de calçados, optantes pelo Simples Nacional. A pesquisa demonstrou que essa forma de apuração, mesmo considerando a possibilidade de aproveitamento de créditos, gerou uma carga tributária mais elevada do que aquela observada sob a apuração unificada dos tributos. A natureza sazonal do comércio varejista de calçados, além da sua margem de contribuição, contribui para esse aumento. Após o período de transição, em 2033, essa diferença é ainda maior, indicando que a opção por esse método de apuração exigirá uma análise criteriosa das empresas.

Como conclusão do estudo, após a análise das simulações geradas, entende-se que, em relação à repartição do Simples Nacional entre os entes federados, a União será especialmente afetada nos anos de 2027 e 2028 devido ao início do recolhimento do IBS para os estados e municípios, exigindo um maior controle orçamentário por parte da União, ou uma forma de compensação da arrecadação reduzida. Referente à simulação da empresa-caso, pode-se afirmar que seria muito mais vantajoso para a empresa manter a apuração de todos os tributos no regime simplificado, visto que, do contrário, em todos os anos da transição e após o seu fim, a carga tributária seria maior. Esse entendimento, porém, não se aplica a todas as empresas do ramo de varejo de calçados, como a empresa estudada vende apenas para o consumidor final, o ideal seria a empresa manter seu método de apuração,

mas, caso uma empresa do mesmo ramo venda exclusivamente para outras empresas, ou até parcialmente, um estudo mais aprofundado deve ser feito. Isso se deve ao fato de que, caso o cliente seja outra empresa, esse cliente poderá tomar crédito do IBS e CBS em sua totalidade, apenas se a empresa apurar esses tributos por fora, sendo assim, o cliente pode achar mais vantajoso trocar seu fornecedor caso a empresa se mantenha no Simples Nacional, acarretando a possível perda desse cliente e consequente redução da receita.

Dentre as limitações da pesquisa, pode-se destacar o fato de que a reforma tributária ainda não foi totalmente regulamentada, apesar da Lei Complementar nº 214/2025 ser um grande passo, várias regulamentações estão por vir nos próximos anos. Ainda, a Lei Complementar nº 214/2025 define as diretrizes para o cálculo das alíquotas de referência do IBS e CBS, porém ainda não tem uma alíquota definida, esse fato dificulta a simulação das alterações na carga tributária das empresas com mais precisão. Para estudos futuros, sugere-se uma nova pesquisa sobre o tema após a definição das alíquotas de referência, para que as projeções alcançadas sejam mais condizentes com a realidade que as micro e pequenas empresas enfrentarão. Além disso, sugere-se o desenvolvimento de um estudo similar para outras empresas do setor comercial, além de outros setores em si, como o setor de serviços e indústrias, que também estejam enquadradas no Simples Nacional, podendo identificar quais segmentos serão mais beneficiados com a nova possibilidade de apuração.

REFERÊNCIAS

- ALBANO, Amanda. O Impacto federativo da reforma tributária: a emenda constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**. Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 67-84, jan./jun. 2024.
- ARAÚJO, Lemuel Cardoso; PAULINO, Raul; MÜLLER, Ueinstein-Willy Alves. Tributação na transmissão *causa mortis* e doação no Brasil pós Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista Multidisciplinar do Nordeste Mineiro**. [S.l], v. 04, [S.l], 2024.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei 5.172/66 e suas alterações). Brasília, DF: Presidente da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 25 ago. 2024.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao.htm. Acesso em 25 ago. 2024.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132/2023**. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 28 set. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 214/2025**. 2025. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm. Acesso em 21 mai. 2025.
- BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683>. Acesso em 21 set. 2024.
- DA SILVA, Dirceu; LOPES, Evandro Luiz; JUNIOR, Sérgio Silva Braga. Pesquisa quantitativa: elementos, paradigmas e definições. **Revista de gestão e secretariado**. São Paulo, v. 5, n. 1, p. 01-18, 2014.
- GIL, Antonio C. **Como Fazer Pesquisa Qualitativa**. Rio de Janeiro: Atlas, 2021. E-book.
- GUERRA, Fellipe Matos; GUERRA, Maria Vitória Cunha Leal. Reforma Tributária: Uma Análise Comparativa Entre as Principais Propostas. **Revista Paraense de Contabilidade – RPC**. Belém, v. 8, n. 117, p. 1-12, 2023.
- LEMONS, Felipe Ribeiro; CONTÃO, Thalles da Silva. Perspectivas e Desafios da Reforma Tributária no Brasil. **Revista Jurídica do Nordeste Mineiro**. [S.l], v. 7, n. 1, 2023.
- MICHEL, Maria H. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**, 3ª edição. Rio de Janeiro: Atlas, 2015. E-book.

PADOVEZE, Clóvis L.; BERTASSI, André L.; CILLO, André R.; et al. **Contabilidade e gestão tributária: Teoria, prática e ensino**. São Paulo: Cengage Learning Brasil, 2017. E-book.

PÊGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book.

PUGAS, Luiza Alves; JURUBEBA, Fernanda Matos Fernandes de Oliveira. Impactos da Reforma Tributária no Cenário Fiscal Brasileiro. **Revista Íbero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE**. São Paulo, v. 10, n. 05, p. 5271-5287, mai. 2024.

QUEIROZ, Rodrigo Cesar Falcão Cunha Lima de. Da Simplificação da Tributação do Consumo no Brasil: Análise Crítica da Reforma Tributária Instrumentalizada pela PEC Nº 45/2019 e do Desenho do Imposto Sobre Bens e Serviços à Luz do Aspecto Material da Regra-Matriz de Incidência do Tributo. **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**. São Paulo, v. 93.738, n. 93, p. 65-90, jun. 2021.

ROCHA, Marcos Eduardo; ROCHA, Caroline Possato. A redução da carga tributária e o desenvolvimento social. **Revista Jurídica do Nordeste Mineiro**. [S.l], v. 7, n. 1, [S.l], 2023.

SEBRAE. **Pequenos negócios: a base da economia do nosso país**. 18 maio 2023. Disponível em: <https://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/pequenos-negocios-a-base-da-economia-do-nosso-pais>. Acesso em: 31 maio 2025.

SEBRAE/SC. **Qual o papel das pequenas empresas na economia brasileira**. Florianópolis: Sebrae/SC, 2023. Disponível em: <https://www.sebrae-sc.com.br/blog/qual-o-papel-das-pequenas-empresas-na-economia-brasileira>. Acesso em: 31 maio 2025.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Editora Cortez, 2014. E-book. Disponível em: https://www.ufrb.edu.br/ccaaab/images/AEPE/Divulga%C3%A7%C3%A3o/LIVROS/Metodologia_do_Trabalho_Cient%C3%ADfico_-_1%C2%AA_Edi%C3%A7%C3%A3o_-_Antonio_Joaquim_Severino_-_2014.pdf. Acesso em: 29 set. 2024.

TRIPODI, Leandro. Entidade pública sobre regime especial: natureza do Comitê Gestor criado pela Emenda Constitucional nº 132/2023. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 61, n. 243, p. 67-99, jul./set. 2024.

ZAMBERLAN, Luciano *et al.* **Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas**. Ijuí: Editora Unijuí, 2014. E-book.