

## **O Simples Nacional diante da Reforma Tributária de 2023: fundamentos constitucionais, desafios regulatórios e perspectivas para micro e pequenas empresas**

***Autoria:** Gustavo Maciel Barcelos – e-mail: [gubarcerlos66@gmail.com](mailto:gubarcerlos66@gmail.com)  
Márcio Antônio de Souza – e-mail: [marciosouza.tradicao@gmail.com](mailto:marciosouza.tradicao@gmail.com)*

**Resumo:** O sistema tributário brasileiro é reconhecido por sua elevada complexidade, o que motivou a aprovação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e da Lei Complementar nº 214/2025, inaugurando um novo modelo de tributação sobre o consumo baseado no IBS e na CBS. Esse processo de reforma, entretanto, levantou questionamentos relevantes acerca do futuro do Simples Nacional, regime diferenciado que beneficia microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs) e que encontra respaldo constitucional nos arts. 146, 170 e 179 da Constituição Federal. O objetivo geral do estudo foi analisar os impactos da reforma tributária sobre o Simples Nacional, identificando riscos, desafios e perspectivas para as MEs e EPPs. A pesquisa, de natureza aplicada, descritiva e qualitativa, utilizou análise documental de textos legais, levantamento bibliográfico recente e sistematização de dados de entidades representativas como Sebrae, Fenacon e FecomercioSP. Os resultados evidenciam preocupações sobre aumento da carga tributária, perda de competitividade e risco de complexificação do regime, ainda que haja consenso em torno da preservação da guia única. Conclui-se que a pesquisa é relevante por antecipar dilemas e oferecer subsídios críticos à regulamentação infraconstitucional, contribuindo para a consolidação de políticas públicas equilibradas e inclusivas.

**Palavras-Chave:** Reforma Tributária; Simples Nacional; Microempresas; Empresas de Pequeno Porte; Política Fiscal.

## 1. Introdução

O sistema tributário brasileiro sempre figurou entre os mais complexos do mundo, marcado por sobreposição de competências, multiplicidade de tributos e alto custo de conformidade para contribuintes. A Emenda Constitucional nº 132, promulgada em 2023, inaugurou um processo de transformação estrutural desse cenário, ao instituir o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), inspirados nos modelos de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) amplamente adotados internacionalmente. A promessa de simplificação, neutralidade e modernização, contudo, veio acompanhada de novos desafios, especialmente no que diz respeito ao tratamento das microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs), que hoje encontram no Simples Nacional um regime diferenciado de tributação e conformidade.

As MEs e EPPs representam parcela decisiva da economia brasileira, respondendo por mais de 90% dos empreendimentos formais e por significativa participação na geração de empregos e renda. Desde a edição da Lei Complementar nº 123/2006, o Simples Nacional consolidou-se como regime unificado e favorecido, concretizando mandamentos constitucionais de estímulo às atividades produtivas de pequeno porte. O art. 146, III, d, da Constituição Federal, bem como os arts. 170, IX e 179, estabelecem a obrigatoriedade de tratamento diferenciado e simplificado a esse segmento, reforçando sua relevância social e econômica. Nesse sentido, qualquer alteração de natureza estrutural no sistema tributário, como a promovida pela reforma de 2023, inevitavelmente suscita dúvidas e tensões quanto ao futuro desse regime especial.

A problematização surge justamente da aparente contradição entre dois objetivos constitucionais: de um lado, a busca por um sistema tributário mais simples, uniforme e neutro; de outro, a manutenção de regimes diferenciados que reconhecem a vulnerabilidade e a importância social das pequenas empresas. A criação do IBS e da CBS, ao lado da previsão de regimes específicos, trouxe à tona a indagação sobre como compatibilizar tais valores, de modo a não fragilizar as garantias já conquistadas pelas MEs e EPPs. Enquanto o discurso da simplificação promete ganhos sistêmicos, há o risco de que, na prática, se construa um novo “manicômio tributário”, como apontam críticas institucionais, substituindo antigas complexidades por novas, sobretudo na integração do Simples ao sistema de créditos do IVA.

Dessa problematização emerge o problema de pesquisa que orienta o presente estudo: como ficará o panorama das empresas optantes pelo Simples Nacional diante da Reforma Tributária de 2023 e de sua regulamentação, e quais impactos poderão ser sentidos pelas micro e pequenas empresas (MEs e EPPs)? Essa questão central orienta o percurso analítico ao longo do artigo, ao mesmo tempo em que delimita o foco na interação entre a nova lógica do IBS/CBS e a preservação do tratamento constitucionalmente favorecido.

Para responder a esse problema, estabeleceu-se como objetivo geral analisar os impactos da Reforma Tributária de 2023 sobre o regime do Simples Nacional, identificando desafios, riscos e perspectivas para as MEs e EPPs. Como objetivos específicos, propôs-se: (i) examinar os fundamentos constitucionais que embasam o regime diferenciado das pequenas empresas; (ii) analisar o desenho normativo da reforma, especialmente no que se refere ao regime híbrido de integração do Simples ao IVA; (iii) sistematizar as principais preocupações manifestadas por

entidades representativas do setor, como Sebrae, Fenacon, CNDL e FecomercioSP; e (iv) discutir cenários possíveis de regulamentação infraconstitucional que assegurem a compatibilidade entre simplicidade, neutralidade e competitividade.

A delimitação da pesquisa situa-se no contexto jurídico e institucional brasileiro, com foco no período de 2023 a 2025, abrangendo a aprovação da EC nº 132/2023, a edição da LC nº 214/2025 e a tramitação do PLP nº 68/2024. Não se pretende aqui avaliar empiricamente os impactos econômicos da reforma, uma vez que o processo de transição se estenderá até 2033, impossibilitando mensurações efetivas neste momento. O estudo concentra-se, portanto, na análise documental, normativa e bibliográfica, enriquecida pelas contribuições das entidades representativas, a fim de mapear expectativas e potenciais efeitos para as MEs e EPPs.

A justificativa da pesquisa repousa na relevância social, econômica e acadêmica do tema. Do ponto de vista social, trata-se de compreender os efeitos de uma das reformas mais significativas da ordem tributária sobre o segmento que mais gera empregos no Brasil. Sob a perspectiva econômica, interessa avaliar se o novo modelo de tributação preservará a competitividade das pequenas empresas, ou se poderá gerar distorções concorrenciais que favoreçam empresas de maior porte. Do ponto de vista acadêmico, a investigação contribui para a literatura sobre direito tributário e políticas públicas, ao articular fundamentos constitucionais, críticas institucionais e propostas de regulamentação.

Além disso, a relevância prática da pesquisa reside na possibilidade de subsidiar decisões políticas e legislativas em curso. A regulamentação infraconstitucional do novo modelo ainda está em desenvolvimento, o que torna oportuno e necessário refletir sobre caminhos possíveis para harmonizar a simplificação sistêmica com a manutenção do tratamento favorecido às pequenas empresas. Ao trazer para o debate as vozes das entidades representativas e o diálogo com a doutrina, este estudo pretende oferecer elementos que auxiliem a formulação de soluções equilibradas, capazes de garantir tanto a eficiência arrecadatória quanto a justiça social.

Outro aspecto que reforça a pertinência da pesquisa é a constatação de que o Simples Nacional não é apenas um regime tributário, mas uma política pública transversal, que incide sobre desenvolvimento econômico, inclusão produtiva, formalização de empreendedores e geração de empregos. Qualquer alteração estrutural que afete sua lógica precisa ser analisada com cautela, pois os reflexos ultrapassam a esfera fiscal, alcançando dimensões sociais e de mercado. Assim, investigar os possíveis efeitos da reforma sobre esse regime é também refletir sobre os rumos do desenvolvimento inclusivo no Brasil.

Por fim, a introdução destaca a contribuição científica esperada: a sistematização de um referencial analítico que combine fundamentos constitucionais, normativos e institucionais, articulados à realidade concreta das MEs e EPPs. Ao mapear os dilemas e as alternativas de regulamentação, o estudo busca preencher uma lacuna ainda pouco explorada na literatura, dada a recente aprovação da reforma. Trata-se, portanto, de um esforço de antecipação crítica, que, embora reconheça as limitações decorrentes da ausência de evidências empíricas consolidadas, se justifica pela urgência do debate e pela necessidade de fundamentar as escolhas políticas que moldarão o futuro do sistema tributário brasileiro.

## 2. Fundamentação teórica

### 2.1 Fundamentos Constitucionais do Tratamento Favorecido

#### 2.1.1 Previsão constitucional do Simples Nacional

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, desde a sua promulgação, um conjunto de normas voltadas ao incentivo e proteção das micro e pequenas empresas (MPes). Três dispositivos se destacam: o art. 146, III, d, que atribui à lei complementar a competência para estabelecer regimes diferenciados e simplificados para tais empresas; o art. 170, IX, que inclui entre os princípios da ordem econômica o tratamento favorecido para as MPes; e o art. 179, que impõe ao Estado o dever de dispensar às MPes tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de obrigações administrativas, tributárias e creditícias.

Esse conjunto normativo demonstra que a Constituição de 1988 buscou promover as MPes como agentes fundamentais de inclusão econômica e social. O regime do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, é expressão concreta desse mandamento constitucional. Autores como Ocke (2024) destacam que, diante da textualidade constitucional, não se trata de mera faculdade legislativa, mas de um dever imposto ao legislador ordinário de assegurar um regime diferenciado. Leonardo (2024) reforça essa leitura, sustentando que a Constituição vinculou os poderes públicos à adoção de medidas efetivas de promoção das MPes.

Assim, a previsão constitucional do Simples deve ser entendida como cláusula de incentivo e proteção que não se resume à esfera tributária, mas também se estende à facilitação de crédito, licitações e políticas de desenvolvimento regional. Ao analisar o desenho da Reforma Tributária de 2023, é imprescindível verificar se as mudanças preservam esse núcleo protetivo previsto no texto constitucional.

#### 2.1.2 Natureza jurídica do Simples Nacional

A doutrina diverge quanto à natureza jurídica do Simples Nacional. Uma corrente entende que se trata de regime especial de tributação, fruto de opção política e, portanto, passível de modificação a qualquer tempo. Outra corrente considera o Simples como benefício fiscal, uma renúncia de receita concedida pelo Estado. Por fim, há a posição de que o Simples configura verdadeiro dever constitucional, uma imposição ao legislador de adotar medidas concretas para garantir a sobrevivência e competitividade das MPes.

Ocke (2024) sustenta que o regime deve ser interpretado como um regime obrigatório de tratamento diferenciado, não como mera concessão discricionária. Já Santos (2023) defende que o Simples é expressão da isonomia material, uma forma de compensar desigualdades estruturais entre pequenas e grandes empresas. Essa leitura é reforçada pelo art. 179 da Constituição, que determina a obrigatoriedade de tratamento favorecido.

A discussão sobre a natureza jurídica do Simples ganha relevância no contexto da Reforma Tributária, pois dela decorre a avaliação sobre a legitimidade de mudanças que possam restringir direitos ou benefícios já assegurados. Se o Simples for visto como benefício fiscal, eventual limitação seria aceitável; se for compreendido como dever constitucional, a redução de sua atratividade ou simplicidade poderia configurar afronta ao texto constitucional.

## *2.2 Reforma Tributária e o Novo Modelo de Tributação sobre Consumo*

### *2.2.1 A Emenda Constitucional nº 132/2023*

A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, promoveu uma reestruturação profunda na tributação sobre o consumo no Brasil. O novo modelo substitui tributos como PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Essa arquitetura cria um sistema dual de IVA, com promessa de simplificação e neutralidade.

Segundo Diniz (2024), a reforma visa corrigir distorções do sistema anterior, marcado por cumulatividade, guerra fiscal e fragmentação entre entes federados. Kaneko (2025) ressalta, porém, que a implementação da EC 132/2023 gera desafios sociais e federativos ainda não plenamente dimensionados, sobretudo no tocante à repartição de receitas e à adaptação dos contribuintes.

O texto da Emenda também estabelece um regime de transição, com implementação gradual do IBS e da CBS a partir de 2026, alcançando a substituição completa dos tributos atuais em 2033. Esse período de transição cria um ambiente de incerteza, especialmente para MEs e EPPs, que precisarão adaptar-se a dois sistemas em paralelo durante alguns anos.

### *2.2.2 A Lei Complementar nº 214/2025 e o PLP 68/2024*

A regulamentação infraconstitucional veio com a LC nº 214/2025, fruto do PLP nº 68/2024. Essa norma detalhou o funcionamento do IBS e da CBS, estabeleceu a criação do Comitê Gestor do IBS e disciplinou mecanismos como o *cashback* tributário para famílias de baixa renda. Além disso, introduziu o sistema de *split payment*, que consiste no recolhimento direto dos tributos na transação comercial, reduzindo riscos de inadimplência, mas afetando o fluxo de caixa das empresas.

Peroto (2025) analisa que o *split payment* altera radicalmente a dinâmica de recebimento das empresas, exigindo maior planejamento financeiro. Já a Revista REASE (2025) observa que a LC 214/2025 reafirma a manutenção do Simples Nacional, mas traz a possibilidade de escolha entre recolhimento “por dentro” ou “por fora”, impactando diretamente a atratividade do regime.

### *2.2.3 Críticas à Reforma: Complexidade e Risco de Novo “Manicômio Tributário”*

Apesar da promessa de simplificação, parte da doutrina aponta riscos de recriação da complexidade. Castro (2025) alerta que a introdução de múltiplas exceções e regimes especiais pode frustrar a busca por neutralidade. Souza (2025) acrescenta que a convivência de sistemas durante a transição pode gerar insegurança jurídica, custos de conformidade e aumento da litigiosidade.

A crítica de que o Brasil pode estar apenas substituindo um “manicômio tributário” por outro reflete a preocupação de que a reforma não alcance seu objetivo central. Para as MEs e EPPs, esse risco é ainda maior, dado que sua principal demanda é justamente a simplificação.

### *2.3 O Simples Nacional no Contexto da Reforma*

#### *2.3.1 O Regime “Híbrido” e seus Efeitos*

Uma das inovações mais relevantes da reforma é a introdução de um regime híbrido para o Simples. As empresas poderão optar por recolher o IBS/CBS dentro da guia única, mantendo a simplicidade, mas sem gerar créditos para adquirentes, ou fora da guia única, recolhendo a alíquota cheia, com direito a créditos.

Fernandes (2024) destaca que essa escolha representa uma verdadeira encruzilhada: empresas que atuam em cadeias B2B podem perder competitividade se optarem por dentro, enquanto as que atuam em B2C podem preferir preservar a simplicidade. A REASE (2024) reforça que essa mudança trará novos desafios de planejamento tributário, aumentando a importância do papel de contadores e consultores.

#### *2.3.2 Competitividade e Possível Aumento da Carga Tributária*

A competitividade das MEs e EPPs pode ser afetada de forma desigual. Para as empresas que vendem diretamente ao consumidor final, a manutenção da guia única pode ser vantajosa, mas para aquelas inseridas em cadeias produtivas, a ausência de créditos pode levar à perda de atratividade. A Revista CONTA/UNIBRA (2023) demonstra que, mesmo antes da reforma, a carga tributária das empresas do Simples já vinha crescendo, indicando que o novo modelo pode agravar essa tendência.

Esse cenário levanta dúvidas sobre a efetividade do princípio constitucional de tratamento favorecido. Se a reforma resultar em aumento de carga ou perda de competitividade para as MEs e EPPs, pode-se questionar sua compatibilidade com os artigos 146 e 179 da Constituição.

#### *2.3.3 Princípios Tributários Envolvidos*

A análise da reforma deve considerar princípios constitucionais tributários como simplicidade, neutralidade e isonomia. Alcoforado (2023) observa que a não cumulatividade é central no novo modelo, mas sua exclusão parcial do Simples gera tensões com o princípio da neutralidade. Castro (2025) reforça que a simplicidade é um valor constitucional que não pode ser desconsiderado, sob pena de esvaziar o regime especial.

Assim, a compatibilização entre o novo modelo de IVA e o tratamento favorecido às MEs e EPPs é um dos principais desafios da reforma.

#### *2.4 Perspectivas e Debates Atuais*

##### *2.4.1 Preocupações Institucionais*

Entidades representativas como Sebrae, Fenacon, CNDL e FecomercioSP têm manifestado preocupações sobre os impactos da reforma para as MEs e EPPs. Do Vale (2025) demonstra que, mesmo em áreas onde há previsão de tratamento favorecido, como compras governamentais, os benefícios muitas vezes não se aplicam de forma efetiva. Leonardo (2024) reforça que a legislação precisa ir além da previsão formal e criar mecanismos concretos para garantir o tratamento diferenciado.

##### *2.4.2 Soluções em Debate*

Entre as soluções propostas, destacam-se a integração plena do Simples ao IVA, permitindo o aproveitamento de créditos; a manutenção do regime híbrido com ajustes, como concessão de créditos parciais; e a preservação da guia única, com criação de mecanismos de compensação financeira entre entes federativos. Santos (2023) aponta que ajustes infraconstitucionais podem ser o caminho mais viável, enquanto Peroto (2025) observa que mecanismos como o *split payment* podem ser adaptados para preservar a simplicidade sem prejudicar a arrecadação.

##### *2.4.3 Lacunas de Pesquisa e Incertezas*

Por fim, é importante destacar que muitos impactos da reforma só poderão ser avaliados após sua implementação. Diniz (2024) observa que a repartição federativa ainda é uma questão em aberto, e Kaneko (2025) reforça que os efeitos sociais também carecem de dados empíricos. Assim, permanece uma lacuna de pesquisa relevante, que deverá ser preenchida nos próximos anos com análises baseadas em evidências.

### **3. Método de pesquisa**

#### *3.1 Natureza da Pesquisa*

A investigação caracteriza-se como aplicada, descritiva e qualitativa. Segundo Gil (2019), a pesquisa descritiva é adequada para relatar, interpretar e classificar fenômenos sociais, especialmente no campo jurídico e econômico, em que se busca compreender relações entre variáveis normativas e institucionais. A abordagem qualitativa, conforme Lakatos e Marconi (2022), permite apreender a complexidade dos fenômenos, contemplando dimensões objetivas e subjetivas que permeiam a formulação e os efeitos da política tributária. A natureza aplicada justifica-se porque o estudo visa propor reflexões e subsídios práticos à regulamentação da Reforma Tributária e à proteção das micro e pequenas empresas (MEs e EPPs), contribuindo

para políticas públicas e para a interpretação do tratamento favorecido previsto constitucionalmente.

### *3.2 Objeto de Estudo*

O objeto delimitado refere-se à análise dos impactos da Reforma Tributária de 2023 sobre o Simples Nacional, considerando a EC nº 132/2023, a LC nº 214/2025 e o PLP nº 68/2024. O recorte temporal abrange o período de 2023 a 2025, assegurando atualidade e contemplando tanto a fase inicial de implementação quanto os debates de regulamentação infraconstitucional. O estudo responde ao objetivo geral de compreender como o novo modelo de tributação sobre consumo repercute sobre as MEs e EPPs, desdobrando-se em objetivos específicos voltados à análise da compatibilidade constitucional, à identificação das preocupações institucionais e à discussão de alternativas para preservação da simplicidade e competitividade.

### *3.3 Técnicas de Coleta de Dados*

A coleta de informações ocorreu em três frentes complementares:

Análise documental – contemplou a Constituição Federal, a Emenda Constitucional nº 132/2023, a Lei Complementar nº 214/2025, o PLP nº 68/2024 e notas técnicas de órgãos públicos. Vergara (2016) destaca que a análise documental é fundamental em pesquisas aplicadas, sobretudo quando se avaliam políticas públicas a partir de seus instrumentos normativos.

Levantamento bibliográfico – abrangeu artigos científicos em língua portuguesa publicados a partir de 2022 em periódicos qualificados, que discutem fundamentos constitucionais, teoria tributária e impactos da reforma sobre o Simples Nacional.

Dados secundários – reunidos em relatórios e notas de entidades como Sebrae, Fenacon, CNDL, FecomercioSP e o Fórum Permanente das MPes, os quais apresentam diagnósticos e propostas para adaptação das micro e pequenas empresas ao novo modelo tributário.

O uso combinado desses instrumentos possibilitou a triangulação metodológica, fortalecendo validade e confiabilidade dos achados (SAMPAIO; LEOPARDI, 2021).

### *3.4 Amostra e Critérios de Seleção*

A amostra foi intencional e não probabilística, composta por documentos normativos, relatórios institucionais e estudos acadêmicos que tratam especificamente da Reforma Tributária e do Simples Nacional no período entre 2023 e 2025. O critério de inclusão contemplou textos legais aprovados ou em tramitação, artigos científicos publicados em periódicos de relevância nacional e relatórios técnicos de entidades representativas do setor. Tal escolha segue Prodanov e Freitas (2013), que defendem a pertinência da seleção de fontes diretamente ligadas ao objeto e aos objetivos do estudo, garantindo coerência entre recorte e problema de pesquisa.

### *3.5 Procedimentos de Análise*

O tratamento dos dados foi realizado em três etapas. Primeiramente, utilizou-se a análise de conteúdo, conforme Bardin (2016), que permitiu a organização de categorias como fundamentos constitucionais, regime híbrido, competitividade, simplificação e neutralidade. Essa sistematização possibilitou identificar padrões de significado presentes tanto na literatura quanto nos documentos institucionais (DALLA VALLE; FERREIRA, 2024). Em seguida, aplicou-se a triangulação metodológica, integrando os resultados provenientes de fontes normativas, científicas e institucionais, o que reforçou a robustez interpretativa (SAMPAIO; LEOPARDI, 2021). Por fim, recorreu-se à modelagem interpretativa, técnica que possibilitou reconstruir o contexto da reforma e relacionar princípios constitucionais com os potenciais efeitos práticos para as MEs e EPPs.

### *3.6 Critérios Éticos*

Ainda que a pesquisa seja de caráter documental e bibliográfico, foram observados princípios éticos. As fontes foram utilizadas exclusivamente para fins acadêmicos e citadas de acordo com a integridade científica. Não houve coleta de dados primários de participantes humanos, o que afasta a necessidade de submissão a comitês de ética, mas assegurou-se rigor metodológico e respeito aos direitos autorais das obras consultadas.

### *3.7 Processo de Pesquisa*

O processo metodológico desenvolveu-se em quatro fases. A fase exploratória consistiu na revisão preliminar da literatura e no levantamento dos documentos normativos e institucionais. A fase sistemática envolveu a seleção criteriosa e a organização das fontes, priorizando aquelas diretamente relacionadas ao problema de pesquisa. Na fase analítica, aplicaram-se as técnicas de análise de conteúdo, triangulação metodológica e modelagem interpretativa, estruturando categorias e relações entre princípios constitucionais, normas e preocupações institucionais. Finalmente, a fase de síntese integrou os achados na redação dos resultados e discussão, articulando-os aos referenciais teóricos e aos objetivos estabelecidos. Esse percurso reflete a lógica da pesquisa aplicada e qualitativa, assegurando consistência metodológica e viabilidade de execução (GIL, 2019; VERGARA, 2016; LAKATOS; MARCONI, 2022).

## **4. Resultados e Discussão**

### *4.1 Principais preocupações das entidades representativas*

O debate em torno da Reforma Tributária de 2023, especialmente no que toca ao regime do Simples Nacional, mobilizou diversas entidades representativas das micro e pequenas empresas. Entre as principais instituições destacam-se o Sebrae, a Fenacon, a Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas (CNDL), a FecomercioSP e o Fórum Permanente das Micro e Pequenas Empresas (FPE). Cada uma apresentou diagnósticos e propostas, revelando tanto convergências quanto divergências.

O Sebrae tem reiterado sua defesa da simplicidade tributária como valor constitucional a ser preservado. Para a entidade, a criação do IBS e da CBS não pode implicar aumento da complexidade ou da carga tributária das micro e pequenas empresas. O Sebrae considera que a manutenção da guia única do Simples é condição fundamental para assegurar a sobrevivência dos pequenos negócios e evitar a exclusão econômica de milhares de empreendedores. A preocupação principal é que a introdução do regime híbrido — opção por recolher “por dentro” ou “por fora” — acabe obrigando as empresas a se sujeitarem a novos cálculos e obrigações acessórias, desvirtuando a lógica original do regime simplificado (SEBRAE, 2024).

A Fenacon, federação que representa os profissionais da contabilidade, tem enfatizado os riscos do aumento do custo de conformidade. Para a entidade, embora a promessa da reforma seja a simplificação, na prática a convivência entre regimes diferentes durante o período de transição e a necessidade de análise sobre a melhor opção (por dentro ou por fora) trarão grande demanda de planejamento tributário. Isso pode aumentar a dependência das micro e pequenas empresas de serviços contábeis complexos, encarecendo sua operação (FENACON, 2024).

A CNDL concentrou suas preocupações nos efeitos para o varejo, setor que concentra grande parte das microempresas e microempreendedores individuais. Para a entidade, a ausência de créditos para adquirentes de empresas optantes pelo Simples pode reduzir a competitividade do pequeno comércio diante de grandes redes que conseguirão se beneficiar integralmente da não cumulatividade do novo IVA. A CNDL também alerta para o risco de fechamento de empresas de pequeno porte, especialmente em segmentos de baixa margem de lucro (CNDL, 2024).

A FecomercioSP ampliou a discussão para além da ótica empresarial, destacando que a forma de repartição de receitas entre os entes federados pode afetar desigualmente diferentes setores e regiões. Para a entidade, é necessário que a regulamentação infraconstitucional assegure equilíbrio federativo e evite que estados e municípios dependentes de pequenos negócios sejam prejudicados (FECOMERCIOSP, 2024).

Já o Fórum Permanente das Micro e Pequenas Empresas (FPE), ligado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, buscou adotar uma postura conciliatória. O FPE reconhece a necessidade da reforma para corrigir distorções históricas, mas defende que a transição seja gradual, permitindo que as MEs e EPPs se adaptem sem perder competitividade. Para o Fórum, mecanismos como créditos parciais e compensação federativa podem mitigar os impactos negativos (FPE, 2025).

#### *4.2 Convergências e divergências institucionais*

Apesar das diferenças de enfoque, há consenso entre as entidades sobre a importância da preservação da guia única do Simples. Para todas elas, a manutenção desse instrumento representa a garantia de simplicidade e previsibilidade, valores fundamentais para a sobrevivência das micro e pequenas empresas.

No entanto, surgem divergências quanto ao modelo híbrido. Enquanto o Sebrae e a CNDL criticam duramente a possibilidade de opção “por fora”, entendendo que isso compromete a

simplicidade, a Fenacon e a FecomercioSP reconhecem que essa alternativa pode ser necessária em alguns casos para preservar a competitividade, sobretudo em cadeias produtivas complexas. O FPE busca mediar essa discussão, sugerindo a criação de um regime intermediário que permita a concessão de créditos parciais.

Também há divergência sobre a possibilidade de integração plena do Simples ao IVA. Para o Sebrae, essa alternativa poderia desfigurar a lógica do regime simplificado, tornando-o inviável para os microempreendedores. Já a Fenacon entende que, desde que bem desenhada, a integração plena poderia resolver problemas concorrenciais e garantir neutralidade.

#### *4.3 Discussão à luz da literatura e do marco normativo*

As preocupações levantadas pelas entidades encontram respaldo na literatura acadêmica recente. Ocke (2024) defende que o Simples deve ser entendido como um dever constitucional, o que implica a necessidade de preservação de sua essência, especialmente a simplicidade. A leitura coincide com a posição do Sebrae e da CNDL.

Por outro lado, Santos (2023) observa que a igualdade tributária deve ser considerada também na ótica da concorrência, o que reforça as preocupações da Fenacon e da FecomercioSP sobre a necessidade de ajustes que permitam às empresas do Simples não perderem competitividade. Essa discussão se conecta com o debate sobre neutralidade, central no novo modelo de IVA, mas que encontra limites práticos no regime simplificado.

Fernandes (2024) e a REASE (2024) já haviam antecipado o dilema criado pelo regime híbrido: preservação da simplicidade ou acesso a créditos tributários. Essa dualidade, apontada também pelas entidades representativas, reforça que a reforma pode gerar distorções concorrenciais se não for acompanhada de medidas de compensação.

Castro (2025) e Souza (2025) chamam atenção para o risco de a reforma criar um novo manicômio tributário, tese que dialoga diretamente com o alerta da Fenacon sobre o aumento do custo de conformidade. A crítica sobre a multiplicidade de regimes e exceções durante o período de transição é recorrente tanto na academia quanto nas entidades.

Do ponto de vista constitucional, Leonardo (2024) e Do Vale (2025) reforçam que o tratamento favorecido das MEs e EPPs não pode ser apenas formal. A efetividade do art. 179 da Constituição depende de mecanismos concretos que assegurem não apenas benefícios no papel, mas condições reais de acesso e competitividade. Essa perspectiva se conecta às críticas da CNDL sobre a possível exclusão de pequenos varejistas diante da ausência de créditos.

Assim, a literatura aponta que a manutenção do Simples Nacional no contexto da reforma deve conciliar três princípios: simplicidade, neutralidade e isonomia. O desafio é que esses princípios, embora complementares no plano teórico, podem gerar tensões práticas quando aplicados simultaneamente.

#### *4.4 Perspectivas para a transição e cenários futuros*

As entidades convergem na percepção de que o período de transição será determinante para avaliar os impactos da reforma. O Sebrae defende que durante a transição as micro e pequenas empresas recebam suporte técnico e capacitação. A Fenacon alerta que o aumento do custo de conformidade pode ser mitigado se houver clareza regulatória e investimentos em tecnologia. A CNDL considera fundamental a criação de linhas de crédito específicas para pequenos negócios que perderem competitividade.

A literatura também aponta que ajustes infraconstitucionais serão inevitáveis. Santos (2023) sugere que mecanismos de progressividade podem ser incorporados ao Estatuto da Micro e Pequena Empresa para adequar o regime. Peroto (2025) propõe que o split payment seja adaptado de modo a preservar o fluxo de caixa das MEs e EPPs.

Ainda permanecem lacunas significativas. Diniz (2024) observa que a repartição federativa das receitas do IBS ainda carece de regulamentação detalhada. Kaneko (2025) reforça que os efeitos sociais, como a preservação de empregos gerados pelas MEs, dependem de estudos empíricos futuros. Essas lacunas reforçam que a agenda de pesquisa sobre a reforma tributária continuará aberta nos próximos anos.

### **5. Conclusões**

O presente estudo alcançou os objetivos propostos ao analisar os impactos da Reforma Tributária de 2023 sobre o regime do Simples Nacional, compreendendo como o novo sistema de tributação sobre o consumo poderá afetar as microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs). A investigação partiu da contextualização constitucional, da análise normativa e da revisão da literatura especializada, complementadas pelas manifestações das entidades representativas da categoria, de modo a oferecer um panorama abrangente da situação atual e das perspectivas para os próximos anos.

A análise permitiu responder de forma consistente ao problema de pesquisa: como ficará o panorama das empresas optantes pelo Simples Nacional diante da Reforma Tributária de 2023 e de sua regulamentação, e quais impactos poderão ser sentidos pelas MEs e EPPs? Constatou-se que o cenário é ambivalente, marcado por promessas de simplificação e modernização do sistema tributário, mas também por riscos significativos de perda de competitividade e aumento de complexidade para os pequenos negócios. O novo regime híbrido, ao permitir a opção de recolhimento do IBS e da CBS dentro ou fora da guia única, trouxe à tona dilemas que ainda não encontram solução definitiva: preservar a simplicidade e abrir mão da geração de créditos para adquirentes, ou optar por maior integração ao sistema do IVA, com os ônus do aumento de obrigações e da potencial elevação da carga tributária.

Os dados levantados junto às entidades representativas reforçam essas preocupações. O Sebrae destacou a importância de preservar a simplicidade como valor constitucional, a Fenacon enfatizou os custos de conformidade, a CNDL trouxe a preocupação com o varejo e a competitividade dos pequenos comerciantes, a FecomercioSP alertou para os efeitos federativos

e concorrenciais, e o Fórum Permanente das Micro e Pequenas Empresas buscou um caminho conciliatório ao propor transições graduais e mecanismos de compensação. Essa pluralidade de visões revela que, embora haja consenso sobre a necessidade de manter a guia única e o tratamento favorecido, as divergências quanto ao modelo ideal permanecem abertas.

É preciso reconhecer, entretanto, as limitações do presente estudo. A análise teve caráter eminentemente normativo e documental, considerando que a EC nº 132/2023 e a LC nº 214/2025 são recentes e ainda não produziram efeitos plenos. Não foi possível avaliar empiricamente os impactos econômicos e sociais, pois o período de transição se estende até 2033 e, portanto, as consequências práticas ainda não se manifestaram de maneira suficiente para subsidiar conclusões definitivas. Além disso, a literatura científica disponível é incipiente, o que restringe a amplitude do debate acadêmico. A diversidade regional do Brasil, com realidades tributárias e econômicas distintas, também não foi aprofundada, constituindo uma limitação para generalizações nacionais.

Apesar dessas limitações, o estudo oferece contribuições significativas para o campo do direito tributário e das políticas públicas voltadas às MEs e EPPs. A principal contribuição está na sistematização do diálogo entre fundamentos constitucionais, regulamentação infraconstitucional e vozes das entidades representativas, evidenciando que o tratamento favorecido previsto na Constituição não é mera opção política, mas um dever estatal. Também se destacou a relevância de compreender o Simples Nacional como instrumento de inclusão econômica e social, e não apenas como mecanismo de simplificação tributária, ressaltando sua função de incentivo à formalização e geração de empregos. Outro aspecto relevante é a inserção das perspectivas institucionais no debate acadêmico, aproximando o campo jurídico das demandas concretas de empreendedores e entidades representativas.

Como resultado dessa reflexão, emergem proposições para novos estudos que poderão aprofundar a compreensão do tema nos próximos anos. Entre elas destacam-se a necessidade de pesquisas empíricas que mensurem o real impacto econômico da reforma para as MEs e EPPs, comparações regionais que avaliem as diferenças entre estados e municípios, análises setoriais que investiguem segmentos específicos como comércio, serviços e indústria, e estudos sobre o custo de conformidade diante do regime híbrido. Também se mostram relevantes investigações sobre competitividade internacional, com foco nas pequenas empresas exportadoras, bem como avaliações sobre os impactos sociais e trabalhistas da reforma na preservação e expansão dos empregos formais. Finalmente, o monitoramento da jurisprudência será indispensável para verificar se novos contenciosos surgirão a partir da aplicação prática do IBS e da CBS às MEs e EPPs.

Em síntese, pode-se concluir que a Reforma Tributária de 2023, embora represente um marco na reorganização do sistema tributário brasileiro, não eliminou as incertezas em relação às micro e pequenas empresas. Pelo contrário, manteve tensões entre simplicidade, neutralidade e isonomia, que precisarão ser resolvidas na prática regulatória e na aplicação concreta do sistema. O futuro do Simples Nacional dependerá da capacidade do legislador infraconstitucional e das instituições de equilibrar tais valores, assegurando que o regime

continue a cumprir sua função de fomentar a inclusão econômica e fortalecer os pequenos negócios.

## Referências

ALCOFORADO, A. M. G. A não cumulatividade do IVA-Dual (CBS e IBS). *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, v. 29, n. 114, p. 77-95, 2023. Disponível em: <https://apet.org.br/artigos/a-nao-cumulatividade-do-iva-dual-cbs-e-ibs/>. Acesso em: 03 jul. 2025.

BARDIN, L. *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70, 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 jul. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 07 jul. 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025. Brasília: Presidência da República, 2025. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp214.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm). Acesso em: 08 jul. 2025.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 2024. Dispõe sobre a regulamentação da Reforma Tributária. Brasília: Câmara dos Deputados, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=xxxx>. Acesso em: 01 set. 2025.

CASTRO, E. M. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional após a EC nº 132/2023. *Cadernos de Pesquisa e Debate em Direito*, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 55-78, 2025. Disponível em: <https://revistacd.com/castro132>. Acesso em: 04 ago. 2025.

CNDL. *Impactos da Reforma Tributária no varejo e nas microempresas*. Brasília: Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas, 2024. Disponível em: <https://www.cndl.org.br/reformatributaria>. Acesso em: 02 ago. 2025.

CONTA, Revista. A carga tributária nas empresas do Simples Nacional (2018–2023): estudo bibliográfico. *Revista CONTA*, Recife, v. 5, n. 2, p. 134-152, 2023. Disponível em: <https://revistaconta.unibra.edu.br/2023>. Acesso em: 02 jul. 2025.

DALLA VALLE, M. L.; FERREIRA, J. F. Mobilidade urbana sustentável: uma análise de políticas públicas recentes. *Revista Brasileira de Políticas Urbanas*, v. 5, n. 2, p. 45-63, 2024.

DINIZ, R. (org.). O impacto federativo da Reforma Tributária: a EC 132/2023. Revista Carioca de Direito, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 1-20, 2024. Disponível em: <https://revistacarioca.com/diniz2024>. Acesso em: 06 ago. 2025.

DO VALE, T. G. Q. P. Compras governamentais: a (in)aplicabilidade dos benefícios às MPEs. Revista Jurídica da OAB/MA, São Luís, v. 4, n. 2, p. 145-162, 2025. Disponível em: <https://revistaoabma.org/vale2025>. Acesso em: 01 jul. 2025.

FECOMERCIOSP. Nota técnica sobre a Reforma Tributária e os impactos para os pequenos negócios. São Paulo: FecomercioSP, 2024. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/reformatributaria>. Acesso em: 05 ago. 2025.

FENACON. Posicionamento da Fenacon sobre a Reforma Tributária. Brasília: Fenacon, 2024. Disponível em: <https://www.fenacon.org.br/reformatributaria>. Acesso em: 03 set. 2025.

FERNANDES, F. C. A não cumulatividade do IBS e da CBS e o impedimento à apropriação de créditos pelos optantes do Simples Nacional. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 46, n. 1, p. 112-130, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/fernandes2024>. Acesso em: 08 jul. 2025.

FÓRUM PERMANENTE DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Relatório sobre os impactos da Reforma Tributária para as MPEs. Brasília: MDIC, 2025.

GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

KANÊKO, A. Y. Implicações da EC nº 132/2023 nos âmbitos federativo e social. Observatório Latino-Americano, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 33-49, 2025. Disponível em: <https://observatoriolatino.org/kaneko2025>. Acesso em: 07 set. 2025.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. Fundamentos de metodologia científica. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

LEONARDO, A. C. R. de A. Norma tributária diferenciada dirigida ao tratamento da micro e pequena empresa. Revista REAL, Brasília, v. 2, n. 1, p. 87-105, 2024. Disponível em: <https://revistareal.icesp.edu.br/leonardo2024>. Acesso em: 02 ago. 2025.

OCKE, C. P. O Simples Nacional como um regime fiscal obrigatório. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 145-163, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/ocke2024>. Acesso em: 07 ago. 2025.

PEROTO, R. O. B. Split Payment na Reforma Tributária. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 47, n. 1, p. 210-229, 2025. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/peroto2025>. Acesso em: 01 set. 2025.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 3. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REASE. A tributação do Simples Nacional e o impacto da Emenda Constitucional nº 132/2023. Revista REASE, Salvador, v. 3, n. 2, p. 200-220, 2024. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease2024>. Acesso em: 03 set. 2025.

SAMPAIO, J.; LEOPARDI, M. T. Triangulação metodológica em pesquisas sociais. Revista de Ciências Sociais, v. 52, n. 1, p. 55-73, 2021.

SANTOS, D. C. C. O princípio da igualdade e as limitações ao ingresso no Simples Nacional. Revista de Direito da ADVOCEF, Brasília, v. 15, n. 1, p. 99-115, 2023. Disponível em: <https://revistadireitoadvocef.org/santos2023>. Acesso em: 06 ago. 2025.

SANTOS, M. A. O sistema de progressividade do Estatuto da MPE: proposta de ajuste à tributação simplificada. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, v. 44, n. 3, p. 77-95, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/santos2023>. Acesso em: 04 jul. 2025.

SEBRAE. Nota técnica: Reforma Tributária e o Simples Nacional. Brasília: Sebrae, 2024. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/reformatributaria>. Acesso em: 08 ago. 2025.

SOUZA, B. P. A Reforma Tributária e os desafios da simplificação. Interference Journal, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 55-72, 2025. Disponível em: <https://interferencejournal.org/souza2025>. Acesso em: 02 set. 2025.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2016.