

## ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA À LUZ DO MODELO TRIBUTÁRIO CHINÊS

Rafael Augusto Caetano Castro<sup>1</sup>  
Lúcio De Souza Machado<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise crítica das atuais propostas de reforma tributária no Brasil, utilizando como modelo ideal a reforma chinesa de 1994. Uma reforma é necessária, dado os aspectos de anticrescimento, antifederalismo e antidesenvolvimentista do modelo vigente. Mas essa reforma precisa ter resultados previamente demonstrados para sua aceitação por parte dos contribuintes e, claro, ser avaliada previamente. A pesquisa se utiliza para essa comparação crítica um modelo amplamente estudado internacionalmente, o *Tax-sharing System* – TSS, que teve seus resultados avaliados e demonstrados em uma série de artigos. A metodologia foi a análise documental e bibliográfica de artigos, livros, leis e textos relacionados. Assim, se utilizando da ferramenta da análise tipológica, que consiste basicamente no uso de um tipo ideal de fenômeno para uma análise com a realidade e a explicitação de suas incongruências, se chegar ao objetivo. O resultado dessa análise mostra incongruência entre o modelo e as propostas – PECs 45/2019 e 110/2019 e PL 3.887/2020 – na centralização fiscal, manutenção da carga tributária, aumento da complexidade e manutenção do nível das repartições, tendo apenas como pontos positivos nas três os tributos em forma de valor agregado e, na PEC 45/2019, o fim dos benefícios fiscais. Em geral, os resultados foram que as propostas divergem do modelo TSS.

**Palavras-chave:** Descentralização fiscal; Reforma tributária; *Tax-sharing system*.

### ABSTRACT

The present work has the objective a critical analysis of the current tax reform proposals in Brazil, using as an ideal model the Chinese reform of 1994. A reform is necessary, given the anti-growth, anti-federalism and anti-developmental aspects of the current model. However, the reform needs to have previously demonstrated results for its acceptance by the contributors and, of course, to be evaluated in advance. The search use for this critical comparison, a model widely studied internationally, the Taxsharing System - TSS, which had its results evaluated and demonstrated in a series of articles. The methodology was the documentary and bibliographic analysis of articles, books, laws and texts related. Thus, using the typological analysis tool, which consists basically in the use of an ideal type of phenomenon for an analysis with the reality and the explicitation of its inconsistencies, can arrives at the objective. The result of this analysis show the inconsistency between the model and the proposals - PECs 45/2019 and 110/2019 and PL 3887/2020 - in fiscal centralization, maintenance of the tax burden, increase in complexity and maintenance of the level of the departments, having only two positive points in the three proposals, taxes in the form of value-added tax and in PEC 45/2019 the end of tax benefits. In general the results were that the proposals diverged from the TSS model.

**Keywords:** Fiscal decentralization; Tax reform; Tax-sharing system.

---

<sup>1</sup> Graduado em Ciências Contábeis. FACE – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da UFG. E-mail: rafael.augusto@discente.ufg.br

<sup>2</sup> Doutor em Psicologia. FACE – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas da UFG. E-mail: luciomachado@ufg.br

## 1. Introdução

O sistema tributário brasileiro (STB) atual é complexo, ineficiente e custoso aos bolsos do contribuinte (Martins, 2017). Atualmente, a maioria dos tributos são indiretos e sobre o consumo e, equivalentemente, pouco sobre a renda. O sistema tributário, ao estar ligado ao federalismo, gera repasses da arrecadação, aos municípios, sendo esses repasses diretos ou indiretos, por meio de fundos especiais, com uma alta concentração de recursos com a União.

Vários estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar, criticar e propor mudanças ao STB. Varsano (2002) afirma que ele é contrário ao desenvolvimento econômico, pois impõe desvantagens competitivas e cria distorções nas decisões dos agentes na alocação dos recursos, por isso, a reforma tributária deve aprimorar os tributos na questão de seus efeitos sobre a produtividade, como também deve seguir uma tendência mundial, que é a descentralização fiscal, observada com alguma falha no Brasil.

Segundo Oliveira (2018), o STB age como agente de anticrescimento e antifederalismo por concentrar a arrecadação e ter consequências diretas no consumo, sendo necessário a extinção da cumulatividade e a natureza indiretas dos impostos e uma arrecadação e controle mais regionalizados. Martins (2016) assevera, também, que o sistema atual é contrário ao desenvolvimento econômico porque cria custos de conformidade significativos e inevitáveis que, por consequência, afetam as decisões econômicas, tornando o país pouco competitivo internacionalmente.

As reformas tributárias brasileiras propostas atualmente visam superar diversas dessas críticas, mas acabam deixando pontos importantes de lado. As propostas vêm mostrando novamente a tendência da diminuição na quantidade de tributos, criação de um imposto agregado, mas mantendo certo nível de centralização fiscal. Luz Neto (2020) argumenta que as propostas de reforma brasileira parecem residir somente nos dogmas teóricos do direito tributário brasileiro, carecendo de dados e modelos verificáveis. Esses são modelos que foram testados por terceiros e que são claros quanto seus dados e resultados (Luz Neto, 2020). Bird (2010) cita que um modelo verificável é importantíssimo para que uma reforma tributária consiga aprovação dos indivíduos e conseqüentemente seja aplicável.

A China fez reformas tributárias que respondem bem a essas críticas e pensando no desenvolvimento econômico. Algumas pesquisas, como as de Ding, McQuoid e Karayalcin (2019), Wingender (2018) e Wang e Liang (2012), explicitaram os resultados do modelo testado pela China, levando-o a se tornar um modelo propriamente verificável. Wang e Liang (2012) afirmam que a descentralização fiscal chinesa foi responsável por grande parte do desenvolvimento econômico do país. Wingender (2018) discorre que, além da descentralização fiscal chinesa, que segundo sua pesquisa foi o ponto mais importante, houve também a criação de um imposto não-cumulativo agregado de consumo que também teve papel relevante para o desenvolvimento econômico chinês. Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) demonstram que a descentralização fiscal foi, objetivamente, ponto principal para o desenvolvimento econômico da China.

Além de um aumento significativo no Produto Interno Bruto (PIB) chinês, houve ainda um aumento na arrecadação. A China, consistentemente ao longo dos anos pós-reforma, apresentou um crescimento médio de 9,5% no PIB, enquanto antes crescia aproximadamente 6,9% (Wang, 2012). Wingender (2018), ao demonstrar mais o sucesso econômico da reforma, cita que a arrecadação entre 1993 e 2016 aumentou de 12% para 22% do PIB. Isso traduz um claro aumento na produção interna e, conseqüentemente, de arrecadação.

As críticas ao STB apontadas pela literatura fizeram parte da reforma chinesa como se pode notar no texto acima, que consistiu, em síntese, na descentralização do sistema e na implementação de imposto agregado e de forma não-cumulativa. As atuais propostas de

reforma tributária brasileiras, em discussão no Poder Legislativo, parecem não objetivar a descentralização do sistema como ocorreu na China, indo na contramão do que se vê em outros países e dos apontamentos de pesquisadores brasileiros. Tais fatos sugerem a necessidade de um olhar cuidadoso quanto ao conteúdo dos documentos, especialmente na perspectiva do desenvolvimento econômico.

Dessa forma, o objetivo principal desta pesquisa é analisar e criticar as propostas atuais de reforma tributária brasileira utilizando-se, como parâmetro, do modelo chinês de 1994, para que essas propostas visem o desenvolvimento econômico do Brasil. Apesar de alguns trabalhos anteriores terem analisado e criticado o sistema tributário vigente e apresentado alternativas a ele, como por exemplo os estudos de Varsano (2002), Martins (2016), Rezende (1996) e Oliveira (2018), não o fizeram com vistas à descentralização fiscal como medida de desenvolvimento econômico, além de não utilizarem a ótica de um modelo já testado e verificado pela literatura internacional.

Nesse sentido, a pesquisa contribui com a discussão da reforma tributária no Brasil, seus modelos e propostas, ao auxiliar na busca de um modelo cabível e suas possíveis consequências. Wang e Liang (2012) citam que o número de artigos internacionais SSCI usando a descentralização fiscal tiveram um aumento substancial entre 2000 e 2010, o que ratifica sua importância. Assim, o presente artigo se torna uma adição aos poucos trabalhos brasileiros relacionando as possíveis reformas tributárias ao modelo chinês. A relevância deste trabalho está, ainda, na necessidade de uma reforma que possa ser vendida, que tenha seus resultados e custos de forma clara para os indivíduos (BIRD, 2010), uma vez que as reformas atuais parecem suscetíveis neste ponto.

## **2. Referencial Teórico**

### **2.1 Sistema Tributário Nacional**

Para se entender as propostas de reforma é preciso antes saber do objeto a ser reformado. O STB é regulamentado pelo Código Tributário Nacional e é previsto na Constituição Federal. As propostas de emenda à Constituição (PEC) são projetos destinados a alterar a mesma e, para tal, é necessário maioria do Congresso, nas duas casas legislativas (Câmara dos Deputados e Senado Federal) em dois turnos. Já para se alterar o Código Tributário Nacional, que é uma lei complementar, é necessário um projeto de lei, mais simples de ser aprovado (Pacheco, 2013).

Os tributos são divididos entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. O Art. 145º da Constituição Federal de 1988 prevê o poder destes entes para instituírem os tributos, os quais são classificados em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Além dos privativos à União, tem-se como tributos, de acordo com o Art. 148 e 149, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais.

Para que essa divisão funcione, tem-se que uma das formas de atribuir esses tributos aos entes da união é quanto a competência (Machado, 2020). Assim, têm-se os tributos privativos, únicos, por força de lei, a uma entidade da federação, como por exemplo as contribuições sociais e de intervenções econômicas, que de acordo com o Art. 149 da Constituição Federal de 1988 compete à União.

A divisão é feita da seguinte forma: os tributos privativos federais que são o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, o IOF – Imposto sobre Operações Financeiras, o II – Imposto de Importação, o IE – Imposto de Exportação, o IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física, o ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a CSLL – Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido, o INSS – Instituto Nacional da Seguridade Nacional, o FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e o PIS/Pasep – Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Os tributos privativos estaduais são o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação e o IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Enquanto os tributos privativos municipais são o IPTU – Imposto sobre propriedade territorial urbana, o ISS – Imposto sobre serviços e o ITBI – Imposto de transmissão de bens imóveis.

Existem, também, limitadores ao poder de tributar, um deles é o princípio constitucional da não-cumulatividade, cuja técnica consiste em retirar do valor do tributo a ser recolhido os valores já pagos em fase anterior do processo produtivo (Ribeiro, 2007). Percebe-se, então, que o princípio pressupõe vários fatos geradores ao longo da cadeia produtiva, mas visa evitar a tributação em cascata, ao diluir o tributo a ser pago pelo consumidor final, desonerando-o dos efeitos de um sistema de tributação cumulativo (Ribeiro, 2007).

O federalismo, que não se deve confundir com federação, é uma forma de estado ligada a ideia de governos múltiplos, estes relacionados a um governo comum (Carvalho; Liziero, 2018). O federalismo fiscal pode ser definido como a forma da repartição dos recursos, dentro da federação, entre os entes federados para que eles possam realizar os deveres legal e constitucionalmente instituídos (Horvath, 2019).

A descentralização fiscal é um processo de convergência de maior autonomia nas questões de arrecadação de recursos quanto nas responsabilidades de seu uso (Gremaud, 2001). Mora e Varsano (2001) citam que a Constituição de 1988 promoveu o federalismo e a descentralização fiscal brasileira, mas atualmente vem ocorrendo um processo de centralização, graças em parte ao tributo privativo da união, a contribuição social. Liziero e Carvalho (2018) confirmam essa tese, ao afirmarem que Constituição de 1988 teve uma pretensão descentralizadora, porém, manteve-se muito poder à União.

## 2.2 Críticas ao Sistema Tributário Brasileiro

Varsano (2002) advoga que o atual STB é contrário ao desenvolvimento econômico, por trazer desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional e distorcer as decisões dos indivíduos quanto a alocação de recursos, especialmente devido a cumulatividade dos impostos, que alteram fortemente os preços de produtos e serviços. O autor também cita a complexidade como por exemplo 28 diferentes conjuntos de normas legais regendo o ICMS dos 26 estados mais o Distrito Federal, como fator limitador ao desenvolvimento econômico.

Oliveira (2018) afirma que o STB atua de forma anticrescimento e antifederalismo. Seus fatores de anticrescimento estão na predominância de impostos indiretos, cumulativos, que diminuem a competitividade da produção nacional, ou seja, ao tributar em maior quantidade os produtos corroem-se as intenções de consumo. O antifederalismo, segundo o autor, advém da concentração da arrecadação, do controle e da fiscalização dos entes federados pela União. Ainda cita que a complexidade tributária contribui para o antifederalismo.

Martins (2016) explica que o principal problema do STB está na guerra fiscal entre estados e municípios, que surge da má distribuição de competência tributária e cita como exemplo, o ICMS, que em sua visão não deveria ser de competência estadual. Rezende (1996) disserta que o STB é complexo, mas que esse é um problema secundário, sendo o principal problema a desigualdade na repartição das receitas, com a concentração na União, e uma repartição baseada em consumo e não em produção.

Percebe-se, então, que os autores anteriores têm um consenso claro em relação a corrosão do desenvolvimento econômico por parte do STB, seja por motivos de complexidade tributária, centralização fiscal ou cumulatividade dos impostos.

### 2.3 Propostas de Reforma Tributária no Brasil

É bem difundida a ideia da necessidade de uma reforma tributária, com isso diversas propostas de reforma foram apresentadas. Luz Neto (2020) argumenta que as propostas atuais estão voltadas primariamente a simplificação tributária, faltando-lhes uma análise econômica e social consistente. Essa resposta aos problemas tributários se mostra infrutífera e uma maneira simples demais para se resolver um problema complexo (Rezende, 1996). Harada et al. (2019) também critica, especificamente a PEC 45/2019, ao afirmar que ela tem um aspecto centralizador.

A primeira proposta a ser analisada nesse estudo é a PEC 45/2019. Essa proposta é referenciada por um estudo do economista Bernardo Appy e apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi. A proposta visa a simplificação tributária, que ocorre pela substituição de cinco tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS e Cofins) por um imposto federal sobre Bens e Serviços (IBS). Percebe-se que os tributos substituídos são de diferentes competências e, para que se mantenha a arrecadação de estados e municípios, a proposta prevê que o IBS será dividido entre a União, estados e municípios. A alíquota é partilhada entre os entes da união, ou seja, a União, os estados e municípios podem fixar suas alíquotas e essas formarão a alíquota única.

A segunda é a PEC 110/2019, de autoria do ex-Deputado e economista Luiz Carlos Haully e proposta pelo Senador Roberto Rocha. A proposta mantém o foco na simplificação tributária, que prevê a substituição de nove tributos (IPI, ISS, ICMS, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis - CIDE-Combustíveis- e salário-educação) por dois outros. O primeiro é o IBS, de competência estadual, sendo sobre o valor agregado, isto é, não é cumulativo, incidindo sobre cada nível da cadeia produtiva somente no montante adicionado ao valor do bem ou produto. A incidência do IBS é sobre todos os bens e serviços, inclusos os direitos de exploração de bens e serviços. O IBS seria instituído pelo Congresso Nacional, tendo sua alíquota definida em lei complementar e sendo padrão para o território nacional, podendo variar em questão de produtos. Este IBS teria uma repartição entre a União, os estados e municípios, cabendo a lei complementar regular a parcela a ser destinada a cada um destes entes.

O segundo tributo a ser instituído na PEC 110/2019 é o Imposto seletivo (IS) sobre bens e serviços, de competência federal, incidindo somente uma vez em produtos determinados, entre eles bebidas, cigarro, petróleo etc. A lei complementar definiria quais os produtos estariam sujeitos ao IS, os demais automaticamente seriam tributados pelo IBS.

A terceira proposta é o Projeto de Lei nº 3.887/2020, proveniente do atual Governo. A proposta é de autoria do Poder Executivo, sendo a primeira parte da Reforma tributária do Poder Executivo. Tem como objetivo a simplificação tributária, consistindo na criação da Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) com a fusão da PIS e Cofins, duas contribuições sociais, extinguindo juntamente o regime cumulativo destes dois tributos. A alíquota do CBS é de 12%, sendo ele então não-cumulativo. A base de cálculo da CBS é a receita bruta, não incidindo sobre receitas de exportação. Falta ao texto da proposta a definição do fato gerador.

## 2.4 Reforma Tributária para o Desenvolvimento Econômico

A reforma ideal é aquela que promove o desenvolvimento econômico. Oliveira (2002) define o desenvolvimento econômico como:

[...] Desenvolvimento nada mais é que o crescimento – incrementos positivos no produto e na renda – transformado para satisfazer as mais diversificadas necessidades do ser humano, tais como: saúde, educação, habitação, transporte, alimentação, lazer, dentre outras. (Oliveira, 2002, p.40)

Além disso, Varsano (2002) coloca como pontos principais de uma reforma ideal, a diminuição dos efeitos do tributo dentro do sistema produtivo, que o tributo não seja regressivo, que consiga manter a arrecadação num nível que o Estado seja financiado, a simplificação tributária e promover mudanças na distribuição de recursos entre os entes federados. Afirma, ainda, que uma reforma ampla sempre atende a todos esses pontos. Além desses pontos, Bird (2010) cita a necessidade de um modelo verificável, pois uma eventual reforma tem de ser vendida, em outras palavras, deve ser clara quanto aos seus benefícios e custos para ser aceita.

Segundo Luz Neto (2020) as propostas atuais brasileiras falham em modelos verificáveis e dados concretos. Um modelo verificável de reforma tributária é um modelo que foi testado e aplicado por terceiros, e que tenha seus dados e resultados explicitados (Luz Neto, 2020). Ding, McQuoid e Karalcyn (2019) demonstraram, por meio de análises estatísticas, a relação das medidas da reforma tributária chinesa com o desenvolvimento econômico. Essa reforma possui elementos da reforma ideal proposta por autores brasileiros e, ao ser testada e aplicada pela China com sucesso, e ter dados e resultados explicitados por Ding, McQuoid e Karalcyn, a torna um modelo verificável.

É possível ainda perceber o sucesso econômico da reforma chinesa comparando o PIB médio entre o período do regime tributário atual e o período da reforma chinesa. Enquanto a China, após uma reforma em 1994 teve um aumento médio de mais de 9% até 2019 no PIB, o Brasil, depois de 1988 teve um aumento médio de 1,99% no PIB até 2019 (OCDE, 2021). Apesar de nem todo esse crescimento ser explicado pelo sistema tributário, ele influencia relevantemente (Coelho, 2011).

Wang e Liang (2012) citam que a descentralização fiscal foi um ponto muito importante na reforma fiscal chinesa. Citam que a China é o modelo ideal para a análise das causas e consequências da descentralização fiscal. A descentralização fiscal se refere a transferência de autonomia fiscal do governo central aos governos locais (Bird e Vaillancourt, 1998). Essa descentralização foi posta em prática usando diversas ferramentas, como um comitê administrativo central, que controla os repasses, e comitês regionais para controles locais (Brondolo; Zhang, 2017). Segundo Jin, Qian e Weingast (2005) as províncias detêm a maior parte da arrecadação, mantendo os recursos localmente. Outra ferramenta segundo Wingender (2018) foi a desfragmentação da tributação entre os entes federados, trazendo grande parte dos impostos de consumo para o governo central e levando o de patrimônio para os governos locais, além de fundir e substituir impostos indiretos com a criação de um imposto não-cumulativo agregado de consumo (Wingender, 2018). Outros aspectos citados por Wang (1997) são o fim de benefícios fiscais e o controle de repasses pelo governo central.

Pode-se perceber uma similaridade entre os pontos criticados por Varsano (2002), Oliveira (2018), Martins (2016), Rezende (1996) e Luz Neto (2020) com as medidas tomadas na reforma chinesa, apresentadas por Wingender (2018). Faltando-lhes em suas respostas o foco na descentralização fiscal. Fato prejudicial, já que Wingender (2018) chega ao resultado de que muita descentralização teve consequência direta no desenvolvimento econômico chinês. Wang e Liang (2012) reafirmam que a descentralização fiscal foi um passo importantíssimo para o processo econômico chinês.

Apesar disso, não existe fórmula tributária ou atalho que daria certo em qualquer lugar do mundo, pois existem vários fatores locais e complexos (Zugman, 2016). Uma alternativa

funcional para contornar esses fatores seria adotar instituições já funcionais em locais do mundo e replicá-las em consideração com o contexto local (Zugman, 2016). Ao analisar e criticar as atuais propostas está se levando em consideração o contexto local e o modelo já funcional, unindo ambos se cria uma alternativa viável.

Existem diversos trabalhos relacionando a descentralização fiscal ao desenvolvimento econômico, como aplicá-la a este fim, mostrando a coerência do modelo chinês em teorias fundamentadas, podendo citar como exemplo os estudos de Wang e Liang (2012), Martinez-Vazques, Lago-Peñas e Sacchi (2015) e Hayek (1945). Wang e Liang (2012) citam que a descentralização fiscal ajudou a diminuir as disparidades regionais da China. Citam que:

Transferências fiscais são um meio comum para mitigar as disparidades regionais, mas seu efeito depende da extensão da descentralização fiscal. Uma análise das províncias chinesas mostrou que as transferências interregionais minimizou os gastos provinciais. (Wang; Liang, 2012, p.9, tradução nossa).

Martinez-Vazques, Peñas e Sacchi (2015, p.12) asseveram que “Certamente, as responsabilidades e poderes de tributar dentro de diferentes níveis de governo encoraja uma competição vertical e horizontal dos governos locais, trazendo transparência na carga tributária e na entrega dos serviços públicos”. Ao corroborar com o ponto da descentralização como ponto de eficiência, Hayek (1945, p.525) cita: “os governos locais, por estarem mais próximos da população local, são detentores das informações mais precisas a respeito das preferências locais, e, portanto, podem tomar as melhores decisões”. Assim, os governos locais ao obterem mais poder para gerir e alocar recursos, aumentaram a eficiência do sistema tributário em prol do desenvolvimento econômico.

Com isso, para se entender como se daria uma reforma ideal é importante usar dados e modelos verificáveis. A reforma tributária chinesa, ao ser aplicada e testada matematicamente e estatisticamente se torna um modelo verificável. E ao analisar as propostas atuais, unindo-as com a teoria e dados já consolidados, consegue-se um modelo que respeite o contexto local e que busque clareza quanto seus benefícios e custos e, também, levando-o ao caminho do desenvolvimento econômico.

### **3. Procedimentos Metodológicos**

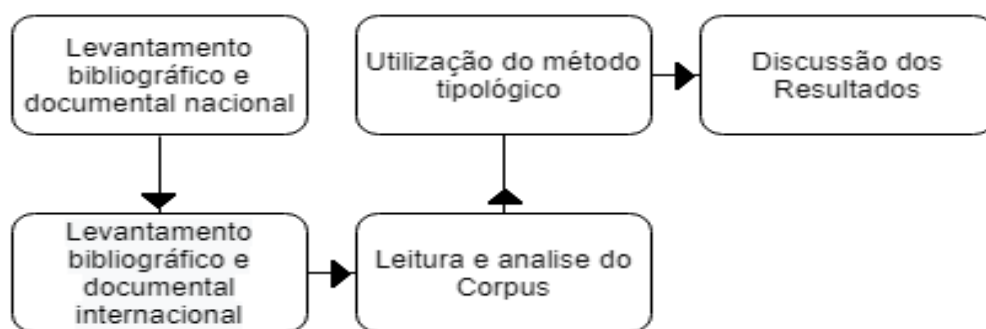
A presente pesquisa enquadra-se como qualitativa, por realizar uma análise que busca descrever a complexidade de um tema com profundidade e a interação de suas variáveis entre si e com o todo (Oliveira, 2011). A metodologia usada é bibliográfica e documental. Uma pesquisa bibliográfica é um estudo e análise de documentos científicos, tais como livros, periódicos, ensaios críticos e artigos científicos (Oliveira, 2007). É também documental, pois se utiliza de fonte primárias como, por exemplo, PECs e projetos de lei.

A primeira parte do estudo, dentro da análise e interpretação do material bibliográfico, foi feita em duas etapas: uma externa e outra interna (Lakatos; Marconi, 2019). A primeira, externa, foi observado o contexto, a confiabilidade, autenticidade dos materiais (Cellard, 2008). A segunda, interna, foi a crítica de interpretação, também conhecida como hermenêutica e a de valor interno de conteúdo. Na primeira busca-se o entendimento do texto, averiguando o sentido exato que o autor buscou dar a ele. Na segunda, ao analisar a obra, forma-se um juízo de valor sobre o valor que o trabalho e suas ideias representam, além da autoridade do autor (Lakatos; Marconi, 2019).

Para a análise do material documental, dentro da primeira fase, foi feita também em dois momentos: a primeiro externo, em que se buscou o contexto, confiabilidade e autenticidade dos materiais; o segundo, interno, em que se utilizou da interpretação hermenêutica, averiguando de forma exata, o sentido empregado no texto por seus autores (Lakatos; Marconi, 2019).

Na segunda fase, foi feita a classificação dos elementos essenciais dos documentos e material bibliográfico e, na terceira, a consolidação desses elementos via nova pesquisa bibliográfica, buscando sua legitimação no quesito das ideias. Na quarta, foi feita a associação das ideias contidas nos textos, utilizando-se do método tipológico, que consiste na criação, por parte do autor, de modelo ideal, construído a partir da análise de características essenciais de um determinado fenômeno, ou de um modelo já existente (Lakatos; Marconi 2019).

A Figura 1 ilustra o processo de pesquisa, com destaque aos procedimentos metodológicos, empreendido para atingir o objetivo principal do estudo. O levantamento bibliográfico e documental ocorreu, primeiro, no contexto brasileiro, para depois ser concentrado nas publicações internacionais. Após organizado o *corpus* do estudo procedeu-se a leitura e análise do material, com o emprego do método tipológico, já conceituado na parte inicial deste capítulo de metodologia, para então apresentar e discutir os resultados.



**Figura 1** - Representatividade via fluxograma das etapas.

É relevante destacar que para o levantamento de dados bibliográficos nacionais foram utilizadas as ferramentas *Google Academics*, *Scopus*, *SciElo* e o *Periódicos Capes*. Já os internacionais foram utilizados os buscadores da *International Monetary Fund*, *OECD* e o *IDEAS RePEc*. Para o levantamento dos dados documentais, de fontes primárias, o buscador da Câmara dos Deputados; para certificar a autenticidade e qualidade dos trabalhos, foi utilizado a busca pelo autor e seus trabalhos pelo buscador *Google*.

#### 4. Apresentação e Discussão dos Resultados

Os resultados desta pesquisa estão separados em três seções. A primeira traz o STB, com destaque aos seus atuais problemas e soluções teóricas propostas. A segunda é dedicada ao modelo chinês (com fundamentação teórica), suas particularidades em relação ao STB e seus resultados. Por fim, a terceira, dedicada a apresentação das atuais propostas de reforma tributária, com ênfase aos pontos em comum e divergentes do modelo verificável para se traçar pontos a serem mudados, em aplicação do método tipológico.

##### 4.1 Sistema Tributário Brasileiro

Ainda que a constituição de 1988 tivesse uma pretensão descentralizadora e desenvolvimentista, seus resultados foram na direção contrária (Oliveira, 2018). Sua fórmula antifederalista surge da distribuição dos impostos privativos aos entes federados e da forma que é feita, que vem de antes da constituição.

[...] distribuiu-se, desde a reforma de 1966, em três impostos exclusivos de cada ente federativo: o IPI, da União; o atual ICMS, dos estados; e o ISS, dos municípios, o último sendo de caráter cumulativo. Tanto o ICMS como o ISS são manejados como instrumentos de política econômica, desencadeando guerras fiscais e conflitos federativos, dos quais essas unidades não abrem mão sem a garantia de que não



perderão recursos e sem uma solução para a preservação de sua autonomia. (Oliveira, 2018, p.17.)

Entende-se que ao manter esses tributos como reguladores econômicos, eles se tornam vetores de uma guerra fiscal, que além de acentuar diferenças fiscais entre os estados, os descaracteriza como membros da União. A autonomia aos entes da União é imprescindível, mas não pode ser colocada a cargo de guerras fiscais. Oliveira (2018) ainda cita que regimes de tributação como o Simples Nacional e Lucro Presumido transformam vários impostos em cumulativos, distorcendo assim os preços relativos, o que ocorre também com as contribuições sociais sobre a receita bruta e os salários.

Além do antifederalismo, surge sua forma antidesenvolvimentista. Oliveira (2018) atribui essa característica a predominância de tributos sobre o consumo, que afetam fortemente a competitividade nacional e criam barreiras ao consumo dos mais pobres. Martins (2016) coloca parte dessa culpa na acumulação de incidências e na complexidade tributária. A quantidade de impostos em cada esfera, a possível superposição de incidências, como no caso do IPI, cria uma dificuldade de se cumprir as obrigações tributárias e colocam o Brasil atrás de outros países que se utilizam de um IVA federal. Para enfrentar tal cenário, legislações mais claras e simplificadas se fazem necessárias.

Martins (2016) ainda cita que existe uma grande dificuldade de o Brasil concorrer, por exemplo, com a China, já que a carga tributária desta última é quase metade da do Brasil, assim, a carga altíssima contribui fortemente para a ação contra o desenvolvimento econômico. Para a correção desse problema é necessário um plano de redução da carga tributária brasileira. Martins (2016) inclusive cita um plano seu, acompanhado de outros 12 especialistas, apresentado ao Senado, mas que nem sequer foi a plenário, faltando em seu trabalho exemplos da praticabilidade.

Outro ponto é o da centralização fiscal no Brasil. Essa tem fonte do quanto é gasto nos entes federados e o quanto é gasto localmente e não necessariamente no poder político dos entes federados. A Constituição Federal de 1988 dispõe das repartições das receitas tributárias, em que a União detém mais de 60% de toda a receita tributária, ficando cerca de 20% aos Estados e Municípios, ou seja, se mantêm uma certa concentração de arrecadação à União.

É possível então perceber o anticrescimento e antifederalismo tendo como fonte os impostos privativos estaduais, que fomentam uma guerra fiscal que segrega os entes federados, além de agir de forma cumulativa e onerando fortemente o mercado nacional, acompanhado de sua grande carga tributária, que afetam a decisão dos agentes do mercado. Apesar de as propostas de soluções serem esparsas, tem um ponto em comum, a necessidade clara de uma reforma tributária.

Segundo Bird e Vaillancourt (1998), para que uma reforma tributária seja funcional e bem-aceita pela sociedade, ela deve explicitar seus benefícios e custos, ou seja, precisa ser verificável. Para isso, são necessárias experiências prévias do modelo ou forma. Ao contribuir com essa visão, Luz Neto (2020) advoga que:

[...] em um debate sério, amplo e com real intenção de propor solução satisfatória para o problema do sistema tributário brasileiro, pesquisadores deveriam insistir na divulgação mais ampla possível de tais dados para reforçar os seus argumentos de defesa do modelo proposto de reforma tributária. (Luz Neto, 2020, p.299.)

Diante do exposto, fica claro então a necessidade de se observar um modelo como forma de validação e aceitação para uma reforma tributária.

#### 4.2 O Modelo Verificável

Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) demonstraram a relação entre a reforma tributária na China e seu expressivo crescimento econômico, além de também mostrarem seus

resultados no campo das exportações, arrecadação local e total, PIB, gastos locais e gerais, tornando bem claro a verificabilidade deste modelo já testado. Além deles, Wang e Liang (2012) e Wingender (2018) demonstraram uma relação positiva entre a reforma tributária com o crescimento econômico chinês.

A China, em 1994, implementou totalmente um novo modelo tributário chamado de Sistema de Partilha de Impostos ou *Tax-Sharing System* – TSS. Esse modelo foi responsável por alterar a dinâmica dos impostos entre os governos subnacionais, ou entes federados no Brasil, e o governo central. Tinha o objetivo de diminuir a discrepância entre a arrecadação central e os governos subnacionais, garantindo mais recursos para o último. Além disso, na China, as províncias historicamente já possuem alto nível de autonomia, apesar de a China ser um país unitário, que segundo Wingender (2018) vem de seu tamanho geográfico e sua complexidade política.

Fica claro que o TSS foi uma reforma de descentralização fiscal. Bird e Vaillancourt (1998) a caracterizam como a transferência da responsabilidade fiscal do governo central para as autoridades locais. A grande transformação da China ao longo do tempo foi baseada na transferência do poder central para as autoridades locais e setores da sociedade (Wang; Liang, 2012). Além disso, Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) constataram uma relação positiva entre a descentralização fiscal e o crescimento da China.

Para além do TSS, a descentralização fiscal já está presente em teorias e outros países. Sobel et al. (2013) apuraram uma relação positiva entre a descentralização fiscal a nível regional nos Estados Unidos e o crescimento rápido de empresas. Assim, é nítida, a relação entre descentralização e crescimento econômico. Oates (1972) em seu teorema prediz que a descentralização fiscal traz consigo uma melhoria na entrega de serviços e uma alocação mais eficiente de recursos, pois é mais simples do ente local entender melhor as necessidades de seus contribuintes.

Porém, há também pontos negativos e obtusos nessa sistemática. O principal é o nível a ser implementado. Martinez-Vazques, Lago-Peñas e Sacchi (2015) citam que determinados instrumentos podem tornar os efeitos da descentralização nulos, ou seja, é preciso analisar o contexto do país e suas instituições para então ter o nível certo. É necessário o entendimento do nível dessa descentralização e como foi sua implementação. Uma forma de mensurar a descentralização fiscal é pelo tamanho, em termos relativos das autoridades locais e o recolhimento da arrecadação local para o governo central e, também, pelo compartilhamento por parte do governo central da arrecadação e gastos com os governos locais (Wang; Liang, 2012). Wingender (2018), ao utilizar do indicador de compartilhamento da arrecadação do governo central aos governos locais, apurou que a China é o país mais descentralizado do mundo. Isso porque os governos locais são responsáveis por 85% do orçamento central. Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) afirmam que o TSS é um modelo de alto nível de descentralização.

O nível de centralização fiscal apropriado varia de acordo com o contexto de cada país (Smoke, 2001). Para que ele seja bem-visto, é necessário que o país detenha uma divisão clara e determinada, que o governo local seja capaz de administrar. Assim, de acordo com o nível destes quesitos, tem-se o nível possível de descentralização fiscal. Destarte, é possível avançar na questão de como pode ser feita uma reforma tributária com essas características.

No Brasil, as instituições possuem certa semelhança com a China. As instituições subnacionais já possuem certa autonomia territorial e política como disposto nos artigos 18 ao 42 da Constituição Federal. Em suma, se dispõe de eleições diretas em cada ente, seu próprio orçamento, arrecadação e instituição de impostos e prestação de serviços. Isso demonstra a já observância dos quesitos de Smoke para a descentralização fiscal, e certa proficiência para um alto nível de descentralização.

Segundo Wang e Liang (2012) a forma com que a China, graças a seu sistema político unitário, capta recursos é bem diferente da maioria dos países ocidentais. A arrecadação tributária, em sua maior parte, auferida pelo governo local não é usada localmente, mas sim enviada ao governo central. Já no Brasil, os tributos, em sua maior parcela, já são administrados pela União, que reparte percentuais com os estados e municípios. Isso mostra, com clareza, que a arrecadação brasileira está concentrada por si só (Machado, 2020).

Foram três ferramentas essenciais para a descentralização fiscal chinesa: um imposto de valor agregado central, que substituiu diversos impostos indiretos, a distribuição da arrecadação centralizada e a criação da Administração Estatal Tributária (Wingender, 2018). Em 2014, ocorreu a última grande alteração do modelo tributário chinês, com a adição de uma nova lei orçamentaria, a qual possibilitou aos governos provinciais criarem seus próprios títulos de dívida.

Com uma simplificação tributária, saindo de um número de 32 para 18, o fim da sobretaxa, a diminuição do imposto sobre a receita das empresas e a unificação de todas as empresas no mesmo regime tributário, segundo o governo chinês, os governos locais passaram a deter 60% de toda a arrecadação de tributos (Wingender, 2018). Além desses pontos, criou-se um IVA, com o controle do Governo Central, e um Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), porém, com distribuição para os governos locais de 30% do IVA e de 50% para o IRPJ. Também, há de se frisar sobre os impostos locais direcionados à propriedade e à seguridade social (Wingender, 2018).

Foi feito, em sequência, a criação de um sistema nacional para recolher impostos de nível central e um sistema local para coletar impostos locais, facilitando a distribuição tributária. O mecanismo de distribuição é chamado de *shui shou fan huan* (repagamento de impostos), esse mecanismo, mesmo que também se utilize de transferências de impostos centrais, também permite que os governos locais permaneçam com parte dos tributos, como, por exemplo, Imposto de Renda da Pessoa Física, em que uma parcela vai para o governo central e parte fica localmente (Ding, McQuoid e Karayalcin, 2019).

Já no sistema tributário brasileiro, os impostos são recolhidos localmente pelos contribuintes se utilizando, muitas vezes, da contabilidade; existem três principais tipos de regime de tributação, sendo eles o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, adotados segundo diferentes graus de faturamento. Também, há grande concentração de impostos na cadeia produtiva, em sua maioria cumulativos, que afetam várias etapas da comercialização.

#### 4.3 Análise das Atuais Propostas

##### 4.3.1 PEC 45/2019

A primeira proposta é a PEC 45/2019. Essa traz mudanças expressivas nos tributos e nas competências dos entes federados. Seu aspecto principal é a fusão do ISS, IPI, ICMS, PIS e Cofins num único tributo federal, o IBS, e a criação de um tributo extrafiscal, o imposto seletivo. Tal medida centraliza ainda mais a arrecadação, mas permite que a alíquota do IBS seja fixada tanto pela União, como pelos estados e municípios, sendo então a soma destas, sem a redução direta da carga tributária. Para que essa arrecadação e distribuição aconteçam, há a previsão da criação de um comitê gestor, além de caber ao Tribunal de Contas indicar alíquotas de exemplo, um tipo de modelo que pode ou não ser seguido pelos entes federados, estipulando ao todo, uma alíquota de 20% a 25%.

Essa alíquota ainda apresenta um aumento de tributos, ao ser uniforme a todos os bens e serviços e atingir segmentos antes não sujeitos ao IPI e ao ICMS (Harada et al., 2019). A China se utiliza de um imposto de consumo central de aproximadamente 13%, enquanto o

Brasil o teria na casa de 25%. As Alíquotas, portanto, são completamente opostas, uma já visava diminuição a curto prazo na arrecadação, para que a longo prazo ocorresse um aumento da carga tributária, e que de fato ocorreu (Ding, McQuoid e Karayalcin, 2019); enquanto a outra, sem nenhuma análise estatística e pautada em estudos, em específico o do Centro de Cidadania Fiscal – CciF, sem explicação da metodologia empregada, dificulta uma análise real dos impactos econômicos (Luz Neto, 2020).

O IBS seria um imposto sem caráter extrafiscal, com uma base ampla de bens, serviços, direitos e quaisquer utilidades de consumo, inclusive sobre bens seletivos de ICMS e IPI, não cumulativo e de alíquota única. Para aplicar tudo isso, haveria um período de transição de 10 anos e outro de 50 anos para a consolidação da nova arrecadação. Este tempo de transição faria com que os contribuintes convivessem com dois modelos paralelos, além de que outros 50 anos para consolidação desta nova arrecadação, os estados e municípios seriam reparados de suas perdas com o atual sistema, fato que culminaria com maior carga tributária (Harada et al., 2019). A China, por ser um país politicamente unitário, teve uma transição e aplicação mais rápida, fato impossível ao Brasil, que precisa que uma PEC, aprovada em dois turnos pela maioria das duas casas legislativas. Para isso é necessário então um período de transição, mas que este fosse menor, ou contivesse uma explicação plausível do tempo.

De início, já se percebe a centralização para União. Ao colocar o tributo como federal, sua arrecadação e distribuição ficará a cargo apenas da União. De acordo com o próprio texto da PEC, a maioria da atual arrecadação municipal e estadual passaria a ser controlada pela União que, segundo Harada et al. (2019), além de deteriorar funções constitucionais dos entes, como instituir e arrecadar tributos, enfraqueceria a autonomia financeira destes, indo contra o pacto federativo.

Ao comparar esse possível Comitê com a Administração Estatal Tributária, percebem-se importantes diferenças. A Administração Estatal Tributária tem em sua função a distribuição da arrecadação, e conta com comitês locais para o controle dos repasses e arrecadação local (Wingender, 2018). Já o comitê proposto pela PEC 45/2019 concentra as funções de arrecadação, controle e repasse somente em um ente. Assim, além de retirar poderes institucionais dos entes federados, os centralizam ainda mais. Também, não permite que os governos locais retenham parte da arrecadação, ficando a cargo deles partes da alíquota total, fixadas por eles próprios, o que torna o modelo complexo.

Outro aspecto problemático da PEC 45/2019 é o Imposto Seletivo, que visa, em caráter extrafiscal, o desestímulo do consumo de bens seletivos. Esse tipo de imposto não existiu na reforma chinesa, porém, existem tributos locais sobre cigarro, a fim de controlar seu consumo. Harada et al. (2019) cita que a PEC, ao não definir quais bens seriam seletivos, abre uma margem gigante para excessos, além de duplicidade acompanhado do IBS, aumentando a tributação.

Um ponto semelhante entre os dois é sobre benefícios fiscais. A PEC 45/2019 não permite que os entes federados concedam benefícios fiscais, para tentar evitar a guerra fiscal entre eles, coisa que a China em 1994 também fez, que teve o resultado de controle orçamentário e o fim das extrapoladas fiscais que ocorriam na China (Wang, 1997).

É possível notar então grandes disparidades entre o modelo chinês e a PEC 45/2019. Uma tendência centralizadora, um possível aumento de arrecadação, falta de estudos coesos sobre os resultados culminam por si só em um custoso modelo tributário, mas ao compará-lo com o modelo verificável se mostra ainda mais deficitário. A descentralização de recursos é um aspecto fundamental da reforma chinesa (Wang e Liang, 2012). Esta é um aspecto indispensável para corrigir disparidades regionais, bem como obter evolução da arrecadação e crescimento econômico (Martinez-Vazques; Lago-Peñas; Sacchi, 2015).

Há também a probabilidade de se aumentar a carga tributária, outra problemática por si só. A alíquota abrange todos os impostos substituídos, o que num momento inicial, visando

manter a atual arrecadação dos entes não melhora em nada o já atual modelo, e acaba por onerar as empresas de serviços (Harada 2019). Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) demonstraram que a diminuição do imposto foi importante para o crescimento econômico, que, por sua vez no longo prazo aumentou a arrecadação chinesa.

#### 4.3.2 PEC 110/2019

A outra proposta é a PEC 110/2019 que, diferentemente da PEC 45/2019, propõe substituir nove tributos (PIS, IOF, IPI, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS) por um IBS estadual e um imposto seletivo federal, arrecadatório, já com os bens tributados bem definidos. A proposta também acaba centralizando a arrecadação, mas de uma forma diferente. Existe nela a ideia de um comitê, um Superfisco, órgão colegiado, representado por auditores de diversos estados e municípios, criando assim uma carreira pública. Esse órgão seria responsável pela fiscalização e não se intromete com a distribuição, que ficaria parecida com a atual, com porcentagens fixadas na Constituição para cada ente.

Vê-se novamente um comitê gestor centralizado que, de forma parecida da Administração Estatal Tributária-AET, concentra um certo controle. O tal Superfisco brasileiro mesmo existindo permitiria que os municípios tenham suas administrações tributárias para o controle dos repasses e lançamento e fiscalização de seus tributos. Brondolo e Zhang (2017) citam que a China concentrou muita arrecadação central com sua AET, com controles locais de repasses e arrecadação, bem semelhante ao comitê da PEC 110/2019. A divergência, entretanto, está nos repasses. Enquanto na China houve um aumento na transferência da arrecadação central, inclusive tendo as transferências alcançando em 1997 60% de toda a arrecadação (Wang, 1997), pela PEC 110/2019 se fala em partilhar o quanto foi contribuído em cada um dos tributos substituídos, num período transitório de 15 anos. Ao ter em sua maioria impostos federais, se mantém praticamente a mesma partilha anterior, não aumentando os recursos aos governos locais.

Ainda sobre a questão dos recursos aos governos locais, Jin, Qian e Weingast (2005) constataram que em média as províncias chinesas retinham cerca de 89% da arrecadação, e cerca de 68% das províncias retinham 100% da arrecadação em 2005. E esse ponto, de acordo com Ding, McQuoid e Karayalcin (2019), foi importante para a adesão das províncias locais tanto quanto seu crescimento econômico. Já no Brasil, de acordo com a Constituição Federal, mais de 60% da arrecadação fica com a união, estando cerca de 20% com os estados e municípios cada. Caso se mantenha como vem proposto pela PEC 110, a concentração de recurso continuaria na mão da União.

A alíquota novamente se apresenta com um possível vetor de aumento na carga tributária brasileira. A PEC deixa a alíquota do IBS a ser fixada por lei complementar *a posteriori*, mas que esta será de uma forma a manter a carga tributária dos tributos substituídos. Diferentemente do modelo chinês, em que houve uma redução na carga tributária dos impostos de consumo e unificação do tributo sobre a renda de pessoa jurídica, balanceando, mas que mesmo assim diminuiu a carga tributária do país.

Outro ponto importante da PEC é o Imposto Seletivo. Diferente do IS da PEC 45/2019, possui os bens tributados bem definidos. Estes são:

VIII- operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, exceto a proveniente de fontes solar, eólica ou biomassa, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos; (Senado, 2019, ART. 153.)

Já se percebe que são operações fundamentais na economia. A PEC cita tal imposto com característica arrecadatória, ou seja, não pretende regular a economia. Apesar da

importância dos bens tributados e do possível imposto não é dada alíquota possível para ele, o que deixa ainda mais problemas, uma vez que, a depender da alíquota aplicada, toda a cadeia produtiva será afetada.

O período de transição na PEC 110 é de 6 anos. Para o primeiro ano, o IBS teria uma alíquota teste de 1%, a qual seria aumentada durante os outros cinco anos em um quinto por ano. Há a figura da convivência com dois modelos tributários, esse aspecto de período de transição se apresenta na PEC como ferramenta para manter as arrecadações por um período em que os entes se organizem para a nova dinâmica. Sua importância é baseada na oneração eventual dos entes federados, o que, já anteriormente afirmado, contrária o modelo verificável.

Outro aspecto comum entre a PEC 45 e a PEC 110 é a não cumulatividade do IBS. Os dois IBS preveem débitos e créditos aos contribuintes, além de acabar com os dois impostos indiretos no Brasil, IPI e ICMS. Ponto importante e necessário para o desenvolvimento econômico apontado por Erero (2021) que encontrou uma relação positiva entre um imposto de valor agregado e o crescimento econômico de um país, e Wingender (2018), que colocou essa característica como fundamental na reforma chinesa.

#### 4.3.3 Projeto de Lei 3.887/2020

Por último, a proposta de lei 3.887/2020, a mais simples para ser aprovada, já que se trata de uma lei ordinária. A proposta consiste na fusão do PIS e da Cofins em um tributo de valor agregado, o CBS. Em seu texto, o PL acaba com os dois regimes de tributação do PIS e Cofins e os unifica em um CBS não cumulativo com alíquota de 12%. O PIS e a Cofins atualmente existem em dois regimes, o cumulativo, com alíquotas de 0,65% - PIS e 3%-Cofins, e o não cumulativo com 1,65%- PIS e 7,6%- Cofins. No regime não cumulativo atual os dois tributos somam 9,25%, enquanto a mudança prevê 12%, num claro aumento tributário.

A justificativa para tal proposta seria a simplificação tributária, fato que seu texto marca contradição. Ao tentar simplificar, o texto do projeto de Lei 3.887/2020, em seus mais de 100 artigos, evoca em grande parte outras leis e dispositivos, que além de deixar a leitura complexa, abre grande escopo de judicializações. Esse ponto também contraria os resultados de Ding, McQuoid e Karayalcin (2019) que citam que a simplificação tributária chinesa, em unificação de regimes de empresas, diminuição de impostos e legislações mais completas, foram pontos importantes para o desenvolvimento econômico.

A CBS é um tributo não cumulativo, creditando-se o valor cobrado na etapa anterior. Assim como as outras propostas, esse é um ponto alinhado ao TSS. Porém, a CBS tendo o fato gerador de bens e serviços, e uma alíquota de 12% global, além do já mencionado aumento generalizado, representa um aumento ainda maior para o setor de serviços, pois este tem normalmente menos créditos a recuperar. A CBS ao ter como base de cálculo o faturamento, onera justamente em escala todos os produtos e serviços. Outro ponto se destaca na base de cálculo, o faturamento, diferentemente do TSS em que existe um só imposto sobre renda de pessoa jurídica, e com a base de cálculo justamente sobre o Lucro.

Percebe-se que o projeto de lei é menor que as outras propostas e tem poucas mudanças, mas as que têm são também desalinhadas. A alíquota que acresce carga tributária e uma simplificação que aumenta a complexidade tributária tornam o Projeto de Lei altamente contrário, por exemplo, ao modelo TSS.

## 5. Aspectos Conclusivos

A pesquisa teve como objetivo analisar criticamente as propostas de reforma tributária brasileira à luz do modelo chinês (TSS), com foco no desenvolvimento econômico. Para alcançar essa resposta foi realizada uma pesquisa bibliográfica e documental, com o emprego

do método tipológico. Para isso, utilizou-se o TSS, a reforma chinesa de 1994, como modelo padrão. Este, é um modelo analisado internacionalmente, com diversos estudos demonstrando seus resultados, ferramentas e modo de implementação.

A análise consistiu em comparar os elementos essenciais das três propostas atuais, a PEC 45/2019, PEC 110/2019 e PL 3.887/2020 com o modelo chinês. Seus principais aspectos contrariam diretamente o modelo padrão empregado nesta pesquisa. As três propostas têm conexão com a centralização fiscal, aumento de arrecadação, por via da manutenção da carga tributária atual, extenso período de transição, que aumenta a complexidade, já que se convive com dois modelos tributários simultaneamente. Foram encontrados apenas dois aspectos positivos: A PEC 45/2019 com a extinção dos benefícios fiscais, que possivelmente eliminará as denominadas guerras fiscais e disparidades econômicas entre regiões, e, a não cumulatividade dos impostos nas três propostas. Portanto, o estudo contribuiu para a discussão da qualidade das propostas e seus possíveis resultados.

O resultado, ao indicar o desalinhamento dos textos das propostas de reforma do STB com o modelo previsto para o estudo, corrobora com a inverificabilidade citada por Luz Neto (2020) e o potencial centralizador observado por Harada et al. (2019). O método tipológico aplicado na análise acaba por trazer elementos para um modelo alternativo, destacando os pontos que podem ser discutidos e alterados. Assim, deixa claro que uma reforma tributária é de suma importância ao Brasil para o seu desenvolvimento econômico, mas que são necessários debates mais profundos sobre as características das propostas existentes, sobretudo para deixar transparentes seus impactos.

## Referências

- Bird, R. (2010). Taxation and Development. *Economic Premise*, (34), 2010. Recuperado de: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/10150/569440BRI0Econ10Box353751B01PUBLIC1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Bird, R. M & Vaillancout, F. (1998). Fiscal Decentralization in Developing Countries: An Overview. In Fiscal Decentralization in Developing Countries. *Cambridge University Press*, Cambridge.
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1998)*. Recuperado de: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- Projeto de Lei nº 3.887, de 2020*. Altera a legislação tributária federal, para instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS. Recuperado de: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914962&fileame=PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&fileame=PL+3887/2020).
- Brondolo, J. & Zhang Z. (2017). Strengthening Tax Administration, in Modernizing China: Investing in Soft Infrastructure. In. Lam, W. R., Rodlauer, M. & Schipke, A. *Modernizing China: Investing in Soft Infrastructure*. (pp. 75-117). Washington, DC: International Monetary Fund.
- Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 3 de abril de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Recuperado de: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&fileame=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&fileame=PEC+45/2019).

*Proposta de Emenda Constitucional nº 110 de 10 de julho de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Recuperado de:*  
<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>.

Cellard, A. (2008). *A análise documental. A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis, Vozes.

*Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. (2019)*. Brasília. Recuperado de: [http://www.ccif.com.br/wpcontent/uploads/2019/08/NT-IBS-v2\\_2.pdf](http://www.ccif.com.br/wpcontent/uploads/2019/08/NT-IBS-v2_2.pdf).

Coelho, I. (2011). *Tributação e crescimento econômico. Tributação e desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin.

Ding, Y, McQuoid, A. & Karayalcin, C. (2019). Fiscal decentralization, fiscal reform, and economic growth in china. *China Economic Review*, 53. Beijing.

Erero, J. L. (2021). Contribution of VAT to economic growth: A dynamic CGE analysis. *Journal of Economics & Management*, 43. Katowice.

Gremaud, A. P. (2001). *Descentralização na América Latina: benefícios, armadilhas e requisitos. Cadernos de Finanças Públicas, 1*. Brasília.

Harada, K. (2019) et al. Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Revista Jus Navigandi*. Teresina.

Hayek, F. A. (1945). The use of knowledge in society. *American Economic Review*, 35.

Horvath, E. (2019). A questão do "incentivo com o chapéu alheio" entre União e Estados. *Federalismo(s) em juízo, 1*. São Paulo: Noeses.

Jin, H, Qian, Y & Weingast, B. (2005). Regional decentralization and fiscal incentives: Federalism, Chinese style, *Journal of Public Economics*. 89.

Liziero, L. B. da S. & Carvalho, F. (2018). Federalismo e Centralização no Brasil: contrastes na construção da federação brasileira. *Revista de Direito da Cidade, 10(3)*. Rio de Janeiro.

Luz Neto, L. G. (2020). Reforma Tributária e a Contribuição da Teoria da Tributação Ótima. *Revista Direito Tributário Atual, 45*. São Paulo.

Machado, H. de B. (2020). *Curso De Direito Tributário*. (41a ed.) Fortaleza: Juspodivm.

Marconi, M. de A. & Lakatos, E. M. (2019). *Fundamentos de metodologia científica*. (8a ed.) São Paulo: Atlas.

Martinez-Vazques, J, Lago-penas, S. & Sacchi A. (2015). The Impact of Fiscal Decentralization: A Survey. *Società Italiana di Economia Pubblica*, 29. Itália.

Martins, I. G. da S. (2016). O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. *Revista dos Tribunais, 105*, (969ª ed.). São Paulo.



- Mora, M. & Varsano, R. (2001). *Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: some Facts of the Nineties*. (Texto para discussão interna, n.854). Rio de Janeiro, RJ: IPEA.
- Oates, W. E. (1972). *Fiscal federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *Gross domestic product (GDP) (indicator)*. Recuperado em: <https://doi.org/10.1787/dc2f7aec-en>.
- Oliveira, A. B. S. (2011). *Métodos da Pesquisa Contábil*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, F. A. (2018). A reforma tributária necessária: uma introdução geral. *A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas*. (1a. ed). Brasília.
- Oliveira, G. B. (2002). Uma discussão sobre o conceito de desenvolvimento. *Revista da FAE*, 5. Curitiba.
- Oliveira, M. M. (2007). *Como fazer pesquisa qualitativa*. Petrópolis, Vozes.
- Pacheco, L. B. (2013). *Como se fazem as leis*. (3a. ed.). Brasília: Edições Câmara.
- Rezende, F. (1996). *O processo da reforma tributária*. (Texto para discussão n. 396). Brasília, DF: IPEA.
- Ribeiro, R. K. (2007). O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, 18. Porto Alegre.
- Smoke, P. J. (2001). Fiscal decentralization in developing countries: a review of current concepts and practice. *UN Research Institute for Social Development*. Genebra.
- Sobel, R.S, Dutta, N. & Roy, S. (2013). Does fiscal decentralization result in a better business climate? *Applied Economics Letters* 20(1), 84-91.
- Varsano, R. (2002). In: Castro, A. C. (Org.). Sistema tributário para o desenvolvimento. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2, Mauad,
- Wang, S. (1997). China's 1994 Fiscal Reform: An Initial Assessment. *Asian Survey*, 37(9): University of California Press. California.
- Wang, X. (2012). *Economic growth over the past twenty years*. Twenty Years of Economic Reform: ANU Press. Canberra.
- Wang, Z. & Liang, M. (2012). New Development of Fiscal Decentralization in China. (MPRA Paper n.36918). *University Library of Munich*. Munique.
- Wingender, P. (2018). Intergovernmental Fiscal Reform in China. (International Monetary Fund: IMF Working Papers n. 2018-88). Washington, D.C.

Zugman, D. L. (2016). Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. *Rev. Direito GV*,12(3).