

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

SARA FERNANDES BAGATINI

**O ESTADO COMO REGULADOR DAS FALHAS DE MERCADO: O PROBLEMA
DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Porto Alegre

2012

SARA FERNANDES BAGATINI

**O ESTADO COMO REGULADOR DAS FALHAS DE MERCADO: O PROBLEMA
DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Trabalho de conclusão submetido ao Curso de Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Ernani Lima

Porto Alegre

2012

SARA FERNANDES BAGATINI

**O ESTADO COMO REGULADOR DAS FALHAS DE MERCADO: O PROBLEMA
DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Trabalho de conclusão submetido ao
Curso de Graduação em Economia da
Faculdade de Ciências Econômicas da
UFRGS como requisito parcial para
obtenção do título Bacharel em Ciências
Econômicas.

Aprovado em: Porto Alegre, _____ de _____ de 2012.

Prof. Dr. Antônio Ernani Lima - orientador
UFRGS

Prof. Me. Ario Zimmermann

Prof. Dr. Leonardo Xavier da Silva

RESUMO

O presente trabalho analisa a necessidade de um Estado interventor em uma economia capitalista, composta, entre outras coisas, por falhas de mercado. A tributação é abordada como a principal fonte de renda do Estado, sendo necessária para que ele possa cumprir as suas funções em busca do bem-estar social. Devido à existência de práticas tidas como ilegais, como a sonegação fiscal, a necessidade da regulamentação fiscal é exposta para evitar perdas na receita governamental. A questão dos preços de transferência é amplamente discutida, pois quando ele, sendo o preço utilizado entre empresas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições tributárias, for praticado fora dos padrões legais da legislação brasileira, é considerado um tipo de sonegação fiscal. Esta sonegação ocorre através da redução ilegal da base do lucro tributável de uma empresa. Através da prática de preços artificiais com vinculadas, uma empresa pode ampliar seus custos ou reduzir receitas, por exemplo. Além disso, esta questão representa uma característica do sistema capitalista globalizado, pois este é composto por agentes que buscam sempre ampliar seus ganhos, e demonstra que o sistema como um todo permanece em constante mutação.

Palavras-chave: Liberalismo. Falhas de Mercado. Intervencionismo. Sonegação Fiscal. Preços de Transferência.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Políticas Explícitas e Interação Implícita.....	24
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Países considerados Paraísos Fiscais ou de Tributação Favorecida.....	38
Quadro 2 - Métodos Brasileiros de Preços de Transferência.....	44

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
1.1 OBJETIVOS	07
1.1.1 Objetivo Geral	07
1.1.2 Objetivo Específico	08
1.2 JUSTIFICATIVA	08
1.3 METODOLOGIA	08
2 O MERCADO CAPITALISTA	10
2.1 A REALIDADE HISTÓRICA	10
2.1.1 A interpretação Liberal	11
2.2 IMPERFEIÇÕES DO SISTEMA DE PREÇOS DE MERCADO	15
2.2.1 Concorrência	16
2.2.2 Falhas de Mercado	18
3 O PAPEL DO ESTADO NA ECONOMIA CONTEMPORÂNEA	23
3.1 AS FUNÇÕES DO ESTADO	23
3.1.1 A Função Alocativa	25
3.1.2 Função Distributiva	25
3.1.3 A Função Estabilizadora	26
3.2 OS RECURSOS DO ESTADO	27
3.2.1 Teoria da Tributação	28
3.3 A PROBLEMÁTICA DA SONEGAÇÃO FISCAL	32
4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	35
4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	35
4.2 SOBRE O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA	36
4.3 CONTROLE FISCAL BRASILEIRO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.....	39
4.4 MÉTODOS DE EQUIVALÊNCIA DE PREÇOS	42
4.4.1 Métodos de Ajuste Fiscal nas Importações	45
4.4.2 Métodos de Ajuste Fiscal nas Exportações	47
5 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

O capitalismo como sistema econômico vigente percorreu a história juntamente com o dilema da intervenção ou não do Estado na economia, ou seja, a opção entre o viés do Liberalismo ou do Intervencionismo. Devido às falhas inerentes a este sistema, a conclusão de que caberia ao Estado a função de regular a economia tornou-se a melhor alternativa. Para isso, ao assumir o papel de “regulador central”, cabe ao Estado auferir fundos para custear a concretização de seus deveres. Em contrapartida, cabe à sociedade o papel de financiar o Estado em suas atividades, norteadas pelo Sistema Tributário Nacional.

A tributação é a principal fonte financeira do Estado. Caso seu fim maior, que é financiar as atividades governamentais em prol do bem-estar social, for prejudicado, a sociedade como um todo pode ser atingida negativamente. Isto porque deixaria de receber recursos essenciais destinados às funções alocativas, distributivas e estabilizadoras.

A fim de impedir que isso ocorra, a fiscalização tributária vem avançando e se modernizando, evitando que atitudes ilícitas, ao exemplo da sonegação e dos preços de transferência, possam interferir negativamente no papel do Estado.

Diante deste cenário, o presente estudo visa responder à seguinte questão: **Como a regulamentação dos preços de transferência pode evitar que a arrecadação governamental, destinada à correção das falhas de mercado, seja prejudicada?**

1.1 OBJETIVOS

- Dado o cenário aqui delimitado e a questão a que se propõe responder com o presente estudo, estabelecem-se os seguintes objetivos.

1.1.1 Objetivo Geral

- Entender a importância de um Estado interventor em uma economia capitalista, composta, entre outras características, por falhas de mercado.

1.1.2 Objetivo Específico

- Demonstrar a pertinência do estudo da questão dos preços de transferência em um sistema capitalista globalizado conduzido por um Estado interventor.

1.2 JUSTIFICATIVA

O debate entre liberalismo e Intervencionismo, embora amplamente explorado pela literatura do campo econômico ao longo dos séculos, merece uma interpretação mais ampliada com a abertura das fronteiras econômicas advindas da Globalização.

Neste cenário, os indivíduos e as empresas, que são naturalmente egoístas, na medida em que sobrepõem seus interesses individuais à manutenção e financiamento dos interesses sociais, encontram novas maneiras de diminuir sua participação na arrecadação. Um dos exemplos deste fato, que será mais amplamente abordado no presente estudo, são os preços de transferência.

Assim, o entendimento de como o Estado busca atuar sobre os preços de transferência a fim de impedir que estes prejudiquem as suas funções essenciais – distributiva, alocativa e estabilizadora – é frutífero na medida em que reitera o papel de Interventor do Estado em um mercado em constante mutação.

Assim como os preços de transferência, novos subterfúgios à arrecadação podem surgir, dada a natureza egoísta dos indivíduos. Desta maneira, a lógica desenvolvida no presente estudo pode servir de base para o entendimento também de futuros fenômenos que venham a se desenvolver com base nela e suscitem a necessidade de intervenção do Estado a fim de lhe assegurar suas funções essenciais e o bem-estar social.

1.3 METODOLOGIA

Este estudo utilizará o método de pesquisa dedutivo. Através de uma pesquisa bibliográfica acerca das características do sistema capitalista, desde a sua formação até a atualidade, buscar-se-á contextualizar a importância da regulamentação dos preços de transferência, inseridos na sociedade globalizada contemporânea.

Além desta introdução, o presente estudo será dividido em outros três capítulos. O segundo, “O Mercado Capitalista”, tem a proposta de promover um contraponto entre Liberalismo e Intervencionismo para demonstrar que o Estado interventor, ao longo de toda a jornada capitalista, se fez, e se faz necessário, devido às falhas de mercado.

O terceiro capítulo, “O Papel do Estado na Economia Contemporânea”, terá como proposta demonstrar que, para cumprir o seu papel de “regulador central”, o Estado necessita de recursos que o financie. A questão do sistema tributário nacional e da existência da sonegação fiscal será abordada para identificar e ilustrar os subterfúgios dos indivíduos ao tentar descumprir seu papel de patrocinador de Estado.

Finalmente, o quarto capítulo, “Preços de Transferência”, será destinado ao estudo dos preços praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico situadas em diferentes países. Esta questão será pertinente, pois demonstrará que, sem o controle por parte do Estado, os preços praticados nessas transações poderiam ser definidos artificialmente, onerando as receitas do Estado destinadas ao bem-estar social, através da redução ilegal da base tributável das empresas.

2 O MERCADO CAPITALISTA

2.1 A REALIDADE HISTÓRICA

A importância de entender o contexto histórico em que se desenvolve a economia reflete a necessidade de interpretar e relacionar dados concretos do presente com a sua origem em dado período da história da humanidade. O passado é o responsável pela linha do tempo construída até os dias de hoje.

Dessa forma, é inegável que cada período histórico marcante da sociedade define a forma como os mercados se desenvolveram e como se construiu a relação do Estado com a economia. Por essa razão, necessária se faz a análise, ainda que breve, de cenários passados, para entender de que forma o Estado e a sociedade dialogam hoje na busca contínua de estabilidade e de crescimento.

Buscando compreender a natureza do sistema econômico atual e a formação dos preços de mercado, é importante iniciarmos com uma breve perspectiva histórica sobre o surgimento do sistema econômico atual, ou seja, o capitalismo. No entanto, faz-se necessário mencionar que, no entendimento de Hunt (1981, p.25), “o capitalismo como sistema econômico, político e social dominante surgiu muito lentamente, num período de vários séculos, primeiro na Europa Ocidental e, depois, em grande parte do mundo”, ou seja, não será possível colocar o momento exato em que o fato ocorreu.

O capitalismo, ou capitalismo industrial, um sistema econômico muito relacionado com a busca incessante de lucros, tem o seu ingresso definitivo como modo de produção juntamente com o despertar da Revolução Industrial, em meados do século XVIII (SILVA, 2010). Sendo assim, podemos dizer que um conjunto de mudanças tecnológicas impactou diretamente no processo produtivo e a propriedade privada dos meios de produção passou a ser uma característica inerente ao sistema.

Segundo Hunt (1981), neste sistema, o mercado seria o condutor da produção, pois os produtos passam a ter valor porque podem ser vendidos em troca de dinheiro, e não mais pela sua utilidade imediata. É nesta fase que o valor de uso das sociedades primitivas é substituído. O indivíduo, a partir de então, depende das forças de compra e venda do mercado para satisfazer as suas necessidades. O

homem já não era autossuficiente em suas trocas, e os possíveis preços monetários de cada bem passam a ser um ponto decisivo no consumo.

Assim, desde os primórdios do capitalismo, questões relativas à formação dos preços, funcionamento e regulamentação dos mercados passam a ser um ponto muito importante na sociedade. Em cada momento histórico, estas questões foram interpretadas sob diferentes óticas. A partir do aprimoramento dos mercados e devido à existência de falhas inerentes ao sistema o entendimento de como este deveria ser conduzido e controlado acabou sofrendo diversas alterações, mantendo o capitalismo em um contínuo desenvolvimento.

2.1.1 A interpretação Liberal

Com a expansão econômica advinda do desenvolvimento do capitalismo como forma de produção, discussões mais amplas sobre qual o papel que o Estado deveria cumprir na sociedade apareceram desde então, principalmente no campo econômico (SILVA, 2010). Como reação ao intervencionismo do Estado Mercantilista, visões de cunho liberal, onde a intervenção estatal seria mínima, foram uma das primeiras a surgir.

Para entendermos como o liberalismo “reduzia a intervenção do Estado na forma de políticas sociais” é necessário o entendimento dos seus principais elementos. Segundo Behring e Boschetti (2008), estes elementos foram embasados nas ideias do predomínio do individualismo, da maximização do bem-estar coletivo a partir do bem-estar individual, do predomínio da liberdade e da competitividade, da miséria como natural para a humanidade, da manutenção de um estado mínimo e de que as políticas sociais estimulariam o ócio e o desperdício e deveriam ser apenas um paliativo.

Segundo estes autores, com o predomínio do individualismo, o Estado liberal reconheceu primeiramente os direitos civis e não os da coletividade; o sujeito de direito era o indivíduo. Para eles, o bem-estar individual maximizaria o bem-estar coletivo. Cada um, individualmente, deveria garantir o seu bem-estar, pois é a venda do trabalho no mercado que proporciona a cada indivíduo, e à sua família, o bem-estar social.

Através da autonomia pessoal e da competitividade a decisão do que é melhor para cada um tornar-se-ia possível. Esta liberdade e competitividade

garantiriam para todos condições e oportunidades semelhantes. A existência da miséria era entendida como um produto da moral humana e não como um resultado do acesso desigual à riqueza produzida. Assim como as ideias malthusianas, as necessidades básicas não deveriam ser supridas totalmente, considerando isto um instrumento eficaz de controle do crescimento populacional e da miséria.

A manutenção de um Estado mínimo, como já citado anteriormente, é um dos princípios mais lembrados quando o assunto é liberalismo. O Estado deveria ter papel “neutro” de legislador e de árbitro, e desenvolver apenas ações complementares ao mercado. O auxílio social era encarado como uma política de reprodução da miséria, permitindo a diminuição do interesse pelo trabalho e estimulando o ócio e o desperdício, gerando um risco para a sociedade de mercado.

Caberia ao Estado apenas garantir assistência mínima às crianças, aos idosos e aos deficientes, pois a miséria era tida como insolúvel e alguns indivíduos não teriam condições de competir no mercado de trabalho. Sendo assim, caberia à caridade privada ações pela busca da redução da pobreza (BEHRING; BOSCHETTI, 2008).

Adam Smith, considerado o principal teórico do liberalismo econômico, baseava suas ideias na livre iniciativa, ou seja, na interpretação da economia sujeita à ordem natural das coisas, onde a intervenção estatal, em muitos aspectos da economia, só pioraria a situação. Mesmo assim, Smith via no Estado, segundo Brue (2004, p.72), um papel significativo, mas limitado.

Especificamente três eram as funções indagadas para tal: (1) proteger a sociedade do ataque estrangeiro, (2) estabelecer a administração e a justiça e (3) elevar e manter os trabalhos e as instituições públicas a fim de que os empresários privados não pudessem obter lucros excessivos. Sendo assim, destacava a necessidade de um corpo de leis e a ação de um Estado que garantisse maior liberdade ao livre mercado.

Para Smith, o livre mercado garantiria a harmonia dos interesses, pois, através da “mão invisível”¹, o individual resultaria em uma ordem social. Isso seria observado através do conceito da competitividade. Segundo Brue (2004), o comerciante busca o lucro, o consumidor o menor preço e o trabalhador o melhor

¹ Em uma sociedade de livre mercado, ou seja, sem regulamentação, as relações econômicas seriam equilibradas através da interação dos indivíduos, como se houvesse uma “mão invisível” que os orientasse.

salário. Quando um mercador tentar obter um maior lucro, terá a sua ação contida por outros produtores que estão tentando ganhar dinheiro. A competitividade reduz o lucro e os preços e, na falta dela, o lucro extraordinário atrairia novos concorrentes.

A formação dos preços, ou do valor, nas interpretações de Smith, será facilmente entendida após a introdução de um assunto muito debatido pelo autor: a divisão do trabalho. Este tema foi introduzido no livro “A riqueza das Nações”, publicado originalmente em 1776, onde Smith coloca a riqueza de uma nação como sendo a quantidade de bens de consumo disponíveis, ou possíveis de serem fabricados.

Brue (2004) assevera que, nas visões de Smith, o aumento da produtividade ocorreria a partir da divisão dos trabalhos, usando três razões para justificar o tal crescimento. A primeira refere-se a habilidades, pois, através de atividades repetitivas, elas iriam ser maximizadas. A segunda refere-se à economia de tempo, pois, na falta de um trabalhador, outra realizaria facilmente a sua função. Já a terceira, por fim, foi a facilidade de desenvolver maquinarias para uma função específica.

Segundo Oliveira (2005), as investigações de Smith ocorreram em um momento de grande desenvolvimento industrial onde a divisão do trabalho estava plenamente estabelecida, impossibilitando ao indivíduo atender as suas necessidades pela sua própria atividade individual. Esta situação tornava necessária a troca de seus excedentes pelos serviços ou mercadorias de que necessitava.

No entanto, é importante ressaltar que em um mercado extremamente reduzido, com um número pequeno de pessoas, a especialização não se determina da mesma forma que ocorre em grandes mercados, pois o trabalhador não conseguiria obter todos os serviços a partir das trocas de seu excedente.

Foi nesse contexto de fragmentação do processo produtivo que a sociedade comercial se estabeleceu. A troca dos excedentes trouxe a necessidade de determinar o valor de troca das mercadorias, ou seja, “o julgamento de quanto vale realmente cada mercadoria em comparação com as demais”. Smith, ao apresentar sua teoria do valor, diferenciou inicialmente o valor de uso e de troca, considerando que, como uma das suas preocupações era a evolução econômica de uma sociedade, o valor de uso não detinha a necessidade de grande preocupação (OLIVEIRA, 2005, p.9).

O valor de troca, no entanto, representaria a medida pela qual um objeto pode ser trocado por outro. Originalmente, o valor de troca representaria a quantidade de trabalho incorporada em cada mercadoria, ou seja, um indivíduo que busca trocar o seu excedente por outra mercadoria diria que o valor do bem que ele detém é igual ao trabalho que ele pode comandar no mercado. Assim, a troca seria efetuada apenas se ambos os produtos trocados tivessem o mesmo trabalho incorporado.

Isto posto, avança-se a análise de Smith para o ponto de que, em se tratando de uma sociedade capitalista com propriedade privada dos meios de produção, a venda de uma mercadoria não serviria somente para remunerar o trabalho imputado em sua produção: uma parte seria apropriada pelo capitalista na forma de lucro, sendo esta a remuneração do seu capital investido. Outro fator que deveria ser observado como componente do valor de troca é a renda da terra, pois, como também a terra era de propriedade privada, deveria ser igualmente remunerada.

A partir dessas considerações aparece então nos estudos de Smith uma nova discussão: a questão dos preços. Popien (2003, p.68) menciona que Smith considerou dois tipos de preços diferentes, o preço natural e o preço de mercado. “O preço natural seria aquele capaz de remunerar os três fatores de produção básicos: a terra, o capital e o trabalho, podendo ser analogamente comparado aos custos. O preço de mercado, por sua vez, resultaria das insuficiências ou excessos de oferta e demanda”. Neste mesmo entendimento Oliveira (2005) caracteriza o preço de mercado como sendo o preço pelo qual uma mercadoria é de fato vendida, dependendo diretamente da interação entre as quantidades colocadas à disposição no mercado e a demanda efetiva dessas mercadorias.

Seguindo a lógica dos mercados liberais, é de fácil entendimento a conclusão de que, quando uma mercadoria é disponibilizada para venda abaixo da demanda efetiva do mercado, ou seja, a oferta não é capaz de suprir a demanda, o preço de mercado tende a se elevar. Dessa forma, a conclusão de Smith é tal que, neste caso, o preço de mercado tenderia a se elevar acima do preço natural (OLIVEIRA, 2005).

Simonsen (1994, p.257) explica a dinâmica da economia de mercado de Smith como um jogo não-cooperativo eficiente, onde cada participante age egoistamente, e como um sistema autorregulável, introduzindo o conceito smithiano de “mão invisível” do mercado.

Em suma, o motor do sistema seriam as diferenças entre preços de mercado e naturais, os movimentos consequentes da oferta tendendo a corrigir estas diferenças. O processo funcionaria desde que se verificassem os postulados da economia de mercado: livre acesso à produção e ao consumo, e não interferência do governo no mecanismo de preços. Esse era o segredo da mão invisível. O livre acesso à concorrência determinava, entre outras coisas, que os bens e serviços fossem oferecidos pelos preços mais baixos possíveis (SIMONSEN 1994, P.257).

Brue (2004), ao concluir que o preço de mercado tenderá a flutuar em torno do preço natural em consequência dos desvios da oferta e da demanda, afirma que, se o preço de mercado estiver acima, mais bens chegarão ao mercado, depreciando os preços e, no contrário, a quantidade fornecida cairá e o preço de mercado aumentará em direção ao preço natural. “Pode-se concluir então com alguma certeza que o preço natural representa o preço de longo prazo e que o preço de mercado se configura como as oscilações de curto prazo deste” (OLIVEIRA, 2005, p.21).

A partir dessas exposições podemos concluir que, nas visões de cunho liberal do então capitalismo industrial, o entendimento sobre formação de preços, funcionamento dos mercados, oferta e demanda está diretamente ligado à busca de maiores ganhos de cada indivíduo juntamente com a questão da competitividade. A liberdade individual e a concorrência seriam as responsáveis por equilibrar os preços de mercado.

No entanto, assim como afirmou Popien (2003, p.71), “devido às imperfeições inerentes ao funcionamento da maioria dos grandes mercados do mundo real, a existência de um sistema econômico automático e auto-regulável permanece apenas como modelo teórico”. Sendo assim, uma análise sobre tais imperfeições se faz necessária para que possamos entender porque esta teoria não se aplica à realidade. Mostraremos que o sistema precisa de algum tipo de controle para garantir a sua sobrevivência. Por ser o lucro o motor deste sistema capitalista, deixá-lo livre seria permitir que ações individuais prejudicassem o social.

2.2 IMPERFEIÇÕES DO SISTEMA DE PREÇOS DE MERCADO

A questão da autorregulação dos mercados, ou então, da não intervenção do Estado na economia, já foi diversas vezes estudada e contestada por vários autores. No decorrer da história, fomos surpreendidos por problemas como inflação,

desemprego e oferta agrícola insuficiente, por exemplo. Alguns desses distúrbios do mercado podem, rapidamente, se autocorrigirem. Contudo, a história nos mostra que, na maioria das vezes, não é isso que acontece.

Bresser (2009, p.5) afirma que o mercado é uma instituição; um mecanismo de coordenação baseado na competição. Entretanto, segundo suas palavras, “essa instituição maravilhosa que é o mercado é imperfeita”. Nesse mesmo entendimento, Popien (2003, p.76) descreveu a interpretação Keynesiana que diz que “o sistema de preços de mercado é sujeito a ineficiência alocativa de toda ordem”.

As imperfeições, ou falhas de mercado, ocorrem porque a alocação dos recursos na produção, a distribuição da renda na sociedade, a dinâmica da concorrência e a disponibilidade das informações não acontecem de forma perfeita, não gerando uma possibilidade de autorregulamentação. Dessa forma, a busca pela maximização da lucratividade individual e a rivalidade dos mercados não são suficientes para a existência de equilíbrio no mercado, como afirmavam os liberais.

2.2.1 Concorrência

Smith entendia que a “mão invisível” atuaria através da concorrência. No entanto, segundo Teixeira (2010), os autores clássicos do liberalismo não se preocuparam em estudar os tipos dessa concorrência. O entendimento que temos hoje é de que ela não é perfeita, sendo este um ponto a dificultar as ideias liberais de Smith. Sem a concorrência pura, ou perfeita, acreditar que a economia tenderia ao equilíbrio, ao agir livremente, não passa de uma ilusão.

Teixeira (2010), ao descrever a interpretação de Marshall sobre quais as condições necessárias para a existência de um mercado em concorrência perfeita, cita as seguintes características como essenciais: (1) o mercado deve ser composto por um grande número de pequenas empresas vendedoras, cuja ação no mercado seja independente, sem que nenhuma possa, isoladamente, afetar o preço de mercado; (2) o produto deve ser homogêneo, a ponto de o preço ser a única forma de diferenciação pelos compradores; (3) todas as informações são perfeitamente conhecidas por todos os agentes; (4) inexistência de barreiras à entrada, ou seja, total liberdade de acesso ao mercado.

Leftwich (1974, p.26), por sua vez, faz uma distinção entre concorrência pura e perfeita. A concorrência pura seria caracterizada pelas condições já citadas

anteriormente por Teixeira, exceto pela condição terceira. A condição de que todas as informações seriam perfeitamente conhecidas por todos os agentes é entendida como uma exigência adicional da concorrência caracterizada como perfeita.

A exigência adicional é que todas as unidades econômicas tenham completo conhecimento da economia. Todas as discrepâncias nos preços dos vendedores serão imediatamente conhecidas e os compradores irão negociar a preços mais baixos. Isso força os vendedores que cobram preços mais altos a reduzi-los imediatamente (LEFTWICH 1974, p.26).

Em condições de concorrência perfeita, as mudanças de oferta e de demanda seriam percebidas instantaneamente, e os ajustes ocorreriam em curtíssimo prazo. Já em condições de concorrência pura, levará tempo para que se verifiquem tais ajustamentos, devido ao conhecimento incompleto, por parte das unidades econômicas. Essas características, por sua vez, são muito utilizadas para descrever um modelo teórico e servem como estudo dos mercados, mas dificilmente seriam observadas no mundo real.

A realidade, muito mais complexa do que os apontamentos acima feitos, mostra-nos facilmente a existência de grandes conglomerados industriais e a liderança de mercado por algumas indústrias. A influência da mídia no consumo de alguns produtos, mesmo sendo semelhante a outros oferecidos no mercado, faz com que não seja apenas o preço que os diferencie. Essas características refletem a não existência de um mercado em concorrência perfeita.

Neste mesmo sentido, Leftwich (1974, p.27) sustenta a ideia de que poucos economistas consideram a existência de concorrência pura em qualquer segmento importante da economia. Sendo assim, afirma que o estudo de um sistema que não é considerado pertencente à economia real torna-se possível através de três pontos: (1) “a suposição de que existe concorrência pura nos fornece simples lógico ponto de partida para a análise econômica”; (2) “existe atualmente considerável concorrência – não a concorrência pura, mas uma que contém vários graus de imperfeição”; (3) “a teoria da concorrência pura proporciona uma “norma” diante da qual é possível aferir e avaliar o comportamento efetivo da economia”.

Isto posto, percebe-se que as condições de perfeições de concorrência são apenas boas linhas de pesquisa para os economistas, não refletindo a realidade dos mercados. Os preços ofertados não são construídos por jogos de oferta e demanda. Um bom exemplo para tal afirmativa é a existência de monopólios.

Em um mercado monopolístico, os preços podem não refletir o valor resultante dos custos alocados em sua produção e de um lucro destinado ao industrial. Isto se deve ao fato de que, ao se depararem com um mercado sem concorrência, os industriais podem ser influenciados pela possibilidade de auferir maiores ganhos ao adicionar uma parcela de lucros exorbitantes sobre os produtos. No entanto, esta atitude pode causar sérios danos para o mercado e para a sociedade.

Um bom exemplo para isso seria o caso hipotético de um monopólio industrial fabricante de produtos essenciais, como remédios e combustíveis. Neste caso, a cobrança de preços absurdos, sem nenhum tipo de restrição, oneraria o agente, extraindo parte de sua renda, pois a necessidade de consumo dificilmente seria alterada. Como o sistema econômico é uma rede interligada, a consequência dessa ação seria percebida em diversos outros setores da economia.

No entanto, nem por concorrência perfeita, nem somente por monopólios, é constituída nossa economia. O mercado é constituído por diversos tipos de empresas, cada qual com uma característica singular. A abertura do comércio internacional possibilitou a concorrência mundial entre as indústrias, surgindo mais um tipo de mercado. Nessa enorme rede de comércio, guiada pelo interesse particular de cada um, regras e restrições torna-se necessárias para servirem como guias aos agentes. Isto porque a ação particular de alguns, como visto, pode prejudicar o bom andamento do mercado como um todo.

Para uma economia poder crescer e se desenvolver, a existência de um mercado atomizado, onde diversas pequenas firmas produtoras seriam incapazes de afetar o preço do mercado, até poderia parecer atraente aos olhos da sociedade. No entanto, esta é uma visão idealizada que nunca será atingida. Diversas outras falhas de mercado também impedem que esta teoria se concretize.

2.2.2 Falhas de Mercado

O desemprego, a desigualdade social, a instabilidade monetária, a incerteza dos agentes e as externalidades são bons exemplos para falhas de mercado. Esses desequilíbrios destacam algumas das dificuldades enfrentadas pelo sistema na busca de equilíbrio e desenvolvimento econômico.

Visto que essas falhas dificultam o processo como um todo, nada mais justo que o seu controle seja perseguido. Entretanto, esta busca, ao se deparar com um sistema que, atuando livremente, demonstra-se inábil para regular este tipo de problema, desperta dúvidas quanto a sua legitimidade.

Sendo assim, ao longo do século XX, episódios da nossa história causaram questionamentos na forma de interpretar o sistema. Froyen (2003, p.38) destaca que na época da depressão mundial da década de 1930, quando “a atividade econômica entrou em um declínio em extensão e gravidade sem precedentes”, acompanhado por altos níveis de desemprego, esse questionamento apareceu. A crise demonstrou a incapacidade do mercado autorregular suas falhas, ao se deparar com uma situação de altos níveis de desemprego e uma grande recessão econômica.

Simonsen (1994, p. 271), ao interpretar este período, também sabiamente discorre sobre a incapacidade da autorregulamentação dos mercados através da seguinte frase:

Numa época em que o desemprego se alastra por toda parte, chegando a atingir 25% da força de trabalho norte-americana em 1933, não havia como sustentar uma teoria que recomendava o *laissez-faire* como a melhor estratégia para assegurar o pleno emprego.

O *laissez – faire* não assegurava a plena ocupação da mão de obra. Assim, ao utilizar a conclusão de Keynes de que a “mão invisível” apenas alocaria eficientemente os recursos escassos, caso a economia tendesse a equilibrar-se a pleno emprego, justificou sua ideia de que a liberdade total do mercado não funciona.

No mesmo entendimento, Fonseca (2010, p.7) também descreve sobre a incapacidade da sociedade garantir um pleno emprego e uma distribuição mais justa de renda e de riqueza, caso o mercado atuasse livremente. Isto porque, para o autor, Keynes “considerava que a proporção tomada pela desigualdade na sociedade moderna teria chegado a níveis intoleráveis”.

Em um momento de crise, como a de 1929, onde altos níveis de desemprego são observados, para que as falhas do mercado fossem reguladas, seria necessário que a mão de obra ociosa conseguisse ser incorporada de alguma forma pelo mercado. A partir do princípio macroeconômico de que todo tipo de trabalho deve ser devidamente remunerado, para que ocorra um aumento de renda na sociedade

e uma diminuição do desemprego, a ampliação dos gastos com produção seria uma ótima saída.

Através de novos investimentos, por exemplo, essa mudança poderia acontecer. No entanto, os investidores, ao se depararem com uma situação de baixo nível de emprego, poderiam recuar por medo de não encontrar mercado para sua produção, por receio da política monetária ou, simplesmente, pelo medo de gastar o seu dinheiro. Sendo assim, a incerteza dos agentes, quanto aos acontecimentos futuros, acaba por influenciá-los a manter a liquidez do seu dinheiro ao invés de investir.

Froyen (2003) descreve que, no entendimento de Keynes, as taxas de juros e as expectativas das firmas quanto à lucratividade futura seriam duas variáveis fundamentais na determinação dos dispêndios com investimentos. A demanda por investimento, diante dessas considerações, mostra-se instável, podendo ser entendida como uma imperfeição do mercado.

A demanda por investimento, por ser dependente da expectativa futura, reflete que a qualidade das informações disponíveis no mercado é de extrema importância para o agente. A questão da incerteza torna-se muito relevante no momento de uma escolha.

Momentos de instabilidade econômica, onde a incerteza dos agentes é dominante, atrasariam o desenvolvimento. Um sistema, cuja todas as informações são conhecidas, facilitaria a decisão do investidor ao saber qual seria a receita capaz de obter com a venda de seus produtos e se suas ofertas encontrariam demandas no mercado.

Contudo, devemos dizer que a certeza absoluta nunca será atingida. O que se pode esperar é a minimização das incertezas. A redução das incertezas torna-se possível se as ações dos mercados ocorrem de forma transparente. Se a população souber qual o poder de compra o seu salário terá nos próximos meses, se os industriais conhecerem as necessidades de oferta e procura, por exemplo, tornar-se-á possível a minimização da incerteza, ou seja, a minimização do medo futuro.

Para Popien (2003), os agentes terão sua incerteza diminuída consideravelmente quando todas as informações relevantes estiverem incorporadas aos preços. Para este autor, a eficiência dos mercados na alocação dos recursos está diretamente ligada com a qualidade dos sinais emitidos pelos preços, sendo

estes os valores econômicos da sociedade, suas necessidades, preferências e expectativas.

Para que esses elementos causadores de incerteza não sejam cada vez mais maximizados, a existência de um agente regulador é de extrema importância para o bom funcionamento do sistema econômico. Segundo Teixeira (2010), eles fundamentam a necessidade do fator Estado na economia, ou seja, refletem a importância de regulamentar o mercado.

Simonsen (1994, p.273) aponta dois fatores capazes de inibir tremendamente o investimento privado, sobre os quais o Estado poderia atuar: “o grau de incerteza sobre as regras de política econômica e a assimetria de informações”. Para ele, a omissão do Estado pode ser entendida como uma das causas da Grande Depressão quando este não realizou um papel fundamental de controle e fiscalização da economia.

Ao explicar rapidamente o ocorrido na década de 1920, Simonsen (1994, p.274) conseguiu demonstrar com clareza como uma informação assimétrica agravaria as incertezas inibindo o investimento privado.

Na década de 20, as empresas norte-americanas vendiam ações ao público sem que este tivesse noção do que havia de ativos reais lastreando estas ações. O público depositava dinheiro em bancos, sem ter nenhuma ideia do que os bancos faziam com o seu dinheiro.

A resposta adequada a um problema deste tipo é, sem dúvida, para Simonsen, a intervenção do Estado no sentido de restaurar a confiança nas instituições. Ao Estado caberia a função de regular a economia, reduzindo incertezas e assimetria de informações.

Além da incerteza dos agentes, da assimetria de informação e da questão do desemprego, Silva (2010) também destaca a importância do Estado controlar as outras falhas de mercado, como as externalidades, por exemplo. As ações dos indivíduos podem afetar direta, ou indiretamente, a vida de outras pessoas. No caso de um impacto negativo, como é o caso da poluição, é necessária a existência de regras e limites, que impeçam que a atividade de um interfira no bem-estar da sociedade como um todo.

Então, percebemos que, a partir das mudanças ocorridas no mundo capitalista no final da década de 1920, além das funções já destinadas ao Estado

pelos liberais da época da Revolução Industrial, também cabe a ele controlar as falhas de mercado, regulando o sistema econômico. Ou seja, não caberia a ele apenas atividades como as de segurança nacional e políticas sociais.

A partir deste panorama histórico do desenrolar do sistema capitalista, percebemos que as mudanças ocorridas desde o seu nascimento, pós era medieval até os dias atuais, são um reflexo das transformações sociais de interpretação do que se considerava certo ou errado para o mercado de cada época. Respondendo a cada situação a partir de um reflexo ocorrido no passado, o homem foi moldando a sociedade em que nos encontramos hoje. A figura do Estado sempre norteou estas transformações, por vezes mais aparente outras mais coadjuvante.

Sendo assim, entendermos como este Estado atua de fato na nossa sociedade é extremamente importante para compreendermos a atual conjuntura econômica. Sabendo que as falhas de mercado são inerentes ao nosso sistema, e que é dever do Estado administrá-las, trataremos agora de caracterizar as funções do Estado na atualidade e quais as suas ferramentas de controle usadas para conter os problemas sociais e econômicos.

Além disso, explicaremos também que cabe ao Estado evitar, ou controlar, o surgimento de novas falhas no desenrolar contínuo da sociedade capitalista. Hoje, em um mercado globalizado, o “preço de transferência” é apresentado como um possível problema que deve ser regulado, pois, através da sua prática, empresas multinacionais, ao não pagarem corretamente os seus impostos, tentam reduzir o seu dever de contribuição com o Estado. Nesta ocasião o Estado teria as suas ferramentas de ajuste prejudicadas, o que será demonstrado nos próximos capítulos.

3 O PAPEL DO ESTADO NA ECONOMIA CONTEMPORÂNEA

Conforme demonstrado, a existência do Estado “é necessária para guiar, corrigir e complementar o sistema de mercado que, sozinho não é capaz de desempenhar todas as funções econômicas” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000 p.29). Na década de 1930, o entendimento de que caberia ao Estado a função de coordenador da economia apareceu. O Estado deveria atuar ativamente através da fiscalização e de políticas macroeconômicas, mantendo, no entanto, os ideais capitalistas referentes à propriedade privada e à livre iniciativa inalterados.

Sendo assim, analisaremos agora as funções que o Estado assume para poder cumprir o seu papel na sociedade e, posteriormente, de que forma ele consegue financiar os seus gastos. Por último, tentaremos entender como, mesmo tendo como destinatário final a sociedade, a população tenta desviar sua necessidade de contribuição com o Estado, sendo este mais um problema do mercado capitalista.

3.1 AS FUNÇÕES DO ESTADO

De acordo com Musgrave (1980), as funções econômicas atribuídas ao Estado são divididas em três categorias. A primeira refere-se às funções destinadas a promover ajustamentos na alocação dos recursos. A segunda, promoção de ajustamentos na distribuição de renda. A terceira, por fim, destaca a questão da manutenção da estabilidade econômica.

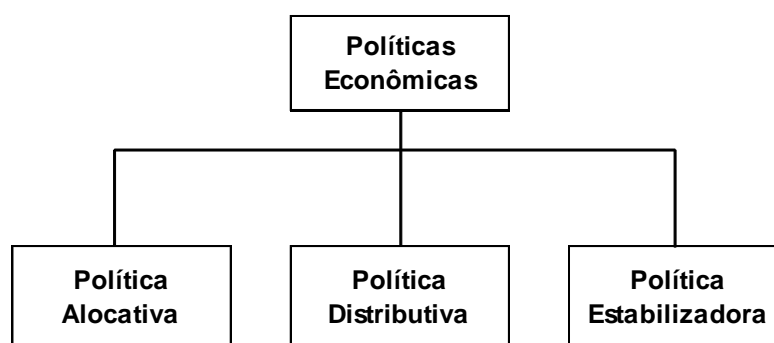
Giambiagi e Além (2008) apontam que tais funções estão atreladas à aplicação governamental de políticas fiscais. Respectivamente a cada categoria supracitada, os autores exemplificaram as atribuições de cada função como segue: fornecimento de bens públicos, ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade e o uso da política econômica visando um alto nível de emprego, estabilidade de preços e obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico.

Estas três funções governamentais são classificadas por Filellini (1994) como medidas explícitas de uma política econômica. O termo “explícito” é adotado pelo

autor, pois, para ele, uma política é escolhida para afetar diretamente ou a alocação dos recursos, ou a distribuição da renda, ou então a estabilidade da economia.

Entretanto, “o tratamento isolado dessas políticas responde a uma mera questão de conveniência expositiva, porquanto em nenhuma circunstância elas podem ser desvinculadas” (FILELLINI, 1994 p.51). A explicação para tal afirmação é que, para o autor, a aplicação de uma política econômica explícita sempre causa efeitos implícitos classificados por outra função. A partir do organograma abaixo, o autor representa a interligação dessas funções.

Figura 1. Políticas Explícitas e Interação Implícita



Fonte: Filellini, 1994, p.51

Esta definição é introduzida para que possamos perceber que cada ação governamental reflete na economia como um todo. Para fundamentar esta afirmação, Filellini (1994, p.52) exemplifica alguns casos onde este reflexo é facilmente observado.

A construção de uma hidrelétrica (alocativa) favorece as indústrias da construção civil e de cimento, afetando salários e lucros nessas áreas (distributiva). Uma política distributiva explícita, por sua vez, redimensiona o perfil de consumo da sociedade, implicando efeitos alocativos, e assim por diante. Repercussões similares ocorrerão quando as metas forem estabilizadoras, o que envolve modificações nos níveis de arrecadação e gastos do Governo (FILELLINI, 1994, p. 52).

Sendo assim, notamos que a atuação do Estado, em busca de um quadro social e econômico cada vez mais justo e desenvolvido, ocorre através da aplicação de políticas econômicas cujos resultados compõem um quadro interativo de repercussões. Agora, faremos uma análise mais detalhada de cada função, de acordo com o entendimento de Giambiagi e Além (2000).

3.1.1 A Função Alocativa

Ao utilizarmos como exemplo a questão da segurança, torna-se fácil o entendimento de que os benefícios gerados pelos bens públicos estão disponíveis para todos os consumidores. Estando disponível à sociedade como um todo, o pagamento dos fornecedores deste bem não ocorreria de forma voluntária, fazendo desaparecer o vínculo entre produtor e consumidor.

Entretanto, o termo “público” não deve ser entendido como se o bem fosse fornecido exclusivamente pelo setor público. Esta nomenclatura não está relacionada à disponibilização pelo setor privado, ou público, mas sim, ao atendimento de uma parte expressiva da população. Utilizando o caso da telefonia e energia elétrica, a não oferta deste tipo de bem seria rapidamente percebida e, mesmo provida pelo setor privado, as reclamações também seriam direcionadas para o Estado.

Sendo assim, a necessidade do Estado intervir e fiscalizar o fornecimento dos bens públicos é indiscutível. A tarefa de determinar o tipo e a quantidade a serem ofertados, e com que nível cada consumidor deverá contribuir, é destinada ao Estado. No caso do bem fornecido pelo setor privado, a fiscalização pública ocorrerá em todos os casos.

Cabendo ao Estado a obrigação de financiar e fiscalizar a produção destes bens, a arrecadação de recursos financeiros é evidente. Neste caso, a obtenção ocorre de forma compulsória através da cobrança dos impostos (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

3.1.2 Função Distributiva

A questão da distribuição da renda na sociedade é de total importância para a economia de um país. Esta distribuição, quando resultante de forças do mercado, pode não ser a desejada pela sociedade. Neste ponto, percebemos que ajustes distributivos feitos pelo Estado se enquadrariam muito bem no desenvolver da economia.

Os subsídios, os impostos e as transferências são os principais instrumentos utilizados pelo Estado na promoção da distribuição de renda. “De fato, esses três

instrumentos estão estreitamente relacionados, havendo várias formas de promover uma redistribuição da renda” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000, p.34).

Através da aplicação tributária em maior medida para indivíduos de renda mais alta, o Estado pode promover uma redistribuição de renda direta, subsidiando os indivíduos de baixa renda, a partir de transferências. Outro bom exemplo seria a imposição de alíquotas de impostos mais altas a bens considerados de “luxo”, e menores para os bens que compõem a cesta básica. Assim, o consumo da população de baixa renda seria facilitado através da possibilidade de subsídios para a produção dos bens pertencentes a sua cesta de consumo.

Tendo em vista que a população de baixa renda desfruta muito mais dos serviços públicos de saúde, por exemplo, o sistema de seguridade social também tem o seu papel atrelado à função do Estado de distribuição de renda. Os recursos aplicados em hospitais, e também os benefícios assistenciais, são provenientes da captação de parcelas da renda dos indivíduos de maior condição social (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

3.1.3 A Função Estabilizadora

Conforme apresentado anteriormente, o sistema de mercado mostra-se incapaz de assegurar sozinho altos níveis de emprego, estabilidade dos preços e altas taxas de crescimento econômico. Sendo assim, instrumentos macroeconômicos passam a ser utilizados pelo Estado como forma de proteger a economia dessas imperfeições. Para isso, políticas fiscais e monetárias caracterizam os principais instrumentos da função estabilizadora.

A política fiscal pode se manifestar através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento e também através da alteração da alíquota de impostos, por exemplo. Através da alteração de taxas de juros, o Estado pode preferir intervir a partir de uma política monetária. Em suma, estes instrumentos, quando aplicados, cada um em uma determinada situação, buscam a estabilização do sistema econômico, diante de quadros como os de alta de inflação, elevado índice de desemprego, redução do nível de investimento e concentração de renda em uma pequena parcela da sociedade (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

3.2 OS RECURSOS DO ESTADO

Pertencendo ao Estado o título de “planejador central”, e necessitando de fundos para a realização de suas metas e deveres, a existência de um sistema cujo objetivo seja arrecadar fundos para patrociná-lo torna-se necessário. No entanto, como qualquer outro agente econômico, estes fundos são limitados, estando o Estado sujeito a uma restrição orçamentária.

Isto significa dizer que os gastos do Estado estariam limitados ao ingresso de dinheiro nos cofres públicos, ou seja, às suas receitas. Este ingresso, segundo Bastos (2002), não pode ser considerado como a soma de todas as receitas do Estado. Isto porque, segundo o autor, existem ingressos que devem ser devolvidos, permanecendo provisoriamente nos cofres públicos, como é o caso dos empréstimos compulsórios.

Contrariando esta ideia, Harada (2011, p.38) assevera que a legislação brasileira “não elege como requisito indispensável à configuração da receita pública o ingresso de dinheiro sem contrapartida no passivo nem o acréscimo patrimonial da entidade política”. Os empréstimos públicos, compulsórios ou voluntários, seriam classificados como receita de capital.

Quanto à origem das receitas, além das receitas de capital, este autor as divide entre receitas originárias e derivadas. A primeira seria caracterizada pela exploração econômica do Estado e a segunda pelo constrangimento legal para a sua arrecadação.

As receitas patrimoniais, também conhecidas como receitas originárias, são assim chamadas por serem oriundas do patrimônio comercial ou industrial do Estado, ou seja, da exploração econômica dos seus bens. Segundo Harada (2011, p.39), “o que fundamentalmente caracteriza a receita originária é a sua percepção pelo Estado, absolutamente despido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob regime de direito privado, como uma empresa particular na busca do lucro”.

Por sua vez, a receita derivada é caracterizada pela tributação. A arrecadação tributária é exposta por Giambiagi e Além (2000) como a principal fonte de receita do setor público. Esta receita é exposta por Bastos (2002) como a forma encontrada pelo Estado de impor aos cidadãos, em virtude da sua autoridade, a participação na cobertura dos encargos públicos, ou seja, auxiliando o Estado a realizar as suas funções.

A ideia de Giambiagi e Além (2000) é a de que, por causar gastos cujo objetivo maior é maximizar o bem-estar social, a partir da tributação, o indivíduo seria ao mesmo tempo contribuinte e beneficiário do gasto público. Contribuinte porque é através de pagamentos de impostos e taxas pela população que o gasto público é patrocinado. Beneficiário porque através dos gastos governamentais em saúde, educação e segurança, por exemplo, o cidadão também é beneficiado.

No caso de gastos em construção de estradas e na manutenção do sistema econômico, por exemplo, por mais que um cidadão acredite não ser beneficiado singularmente pelos gastos do Estado auferidos nestas tarefas, é dado que o reflexo é sentido por todos.

Diante disso, por ser o maior provedor dos fundos necessários para o Estado, poder cumprir o seu papel de regulador de uma economia de mercado, e pela população em geral ser a maior contribuinte para isso, faremos agora uma análise sobre a questão do Sistema Tributário e da importância do controle governamental dos impostos.

3.2.1 Teoria da Tributação

O pagamento de tributos, taxas e impostos pela população não é uma escolha, mas sim uma imposição. Diante desta particularidade, a sociedade espera deste sistema seriedade e propriedades que caracterizem a tentativa de torná-lo o mais “perfeito” possível.

Para que o sistema tributário possa chegar o mais próximo possível do “ideal”, Giambiagi e Além (2000) ressaltam que alguns pré-requisitos devem ser levados em consideração. Estes requisitos são classificados como conceitos que devem ser seguidos, sendo eles os conceitos da equidade, da progressividade, da neutralidade e da simplicidade.

Explicando estes conceitos, primeiramente colocamos que a distribuição do ônus tributário deve ser equitativa, isto quer dizer que a contribuição a ser paga deve ser justa para cada um. Ser justa no sentido de considerar a capacidade de pagamento e a questão do “princípio do benefício”.

A capacidade de pagamento pode ser explicada pelo conceito da progressividade, que menciona que pessoas com maior capacidade de pagamento devem ter uma contribuição maior. A questão do benefício explica “cada indivíduo

deveria contribuir com uma quantia proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000 p.38).

Em segundo lugar, devemos mencionar que a estrutura do sistema tributário deve ser tal que a sua influência na alocação de recursos na economia não seja relevante, ou seja, a interferência deve ser a mínima possível. Assim, o conceito da neutralidade tem como objetivo evitar que o sistema tributário prejudique a eficiência do sistema, na tentativa de tornar o imposto neutro. Por exemplo, a redução da renda pela aplicação do imposto de renda não deve afetar a eficiência nas decisões de alocação de recursos para a produção e o consumo das mercadorias e serviços; a renda dos indivíduos deve ser reduzida homogeneamente não causando nenhum viés em relação ao consumo.

Por último, o conceito da simplicidade menciona que a administração do sistema tributário deve ocorrer de forma que o imposto seja facilmente entendido pelos seus pagadores, e que a sua cobrança, arrecadação e processo de fiscalização não apresentem grandes custos para o Estado. Dessa forma, este conceito caracteriza-se pela facilidade da operacionalização da cobrança do tributo.

Diante destes apontamentos, percebemos que o Sistema Tributário é planejado sobre alicerces embasados em conceitos que procuram aproximá-lo ao máximo do desejo social de um sistema justo. A sociedade, constituída por pessoas físicas e jurídicas, esperam que essas características sejam realidade. Nenhum indivíduo gostaria de ser onerado pela tributação, assim como o Estado não gostaria de ser enganado na tentativa de diminuição ilegal do ônus. No entanto, tentativas de burlar os pagamentos de tributos e impostos e também de repassar a terceiros os custos obtidos com os pagamentos de tributos sempre existiram.

Na análise da tributação, é de total relevância averiguar quem de fato paga os impostos. Nem sempre aquela pessoa sobre a qual o imposto incide é a quem arca com o ônus tributário. E nem sempre o imposto devido é o pago realmente. Além disso, várias críticas são direcionadas sobre a forma como o Sistema Tributário atua na sociedade e, diante disso, propostas de reformas sempre aparecem.

Porém, esta pesquisa não tem como objetivo questionar possíveis pontos a serem melhorados ou transformados, mas, dado o atual sistema como parâmetro, mostrar que cuidados devem ser tomados para que cada indivíduo contribua conforme pré-estabelecido, para que a fraude de um e o repasse não possam onerar o outro.

Um exemplo para a questão do repasse acima mencionado é apresentado por Giambiagi e Além (2000) com o repasse do ônus tributário do produtor para os preços dos produtos. Esta transferência dar-se-ia no aumento dos preços como resultado da incidência de um imposto. Neste caso, tendo como base um mercado competitivo, a elasticidade das curvas de demanda e oferta pelo produto em questão seriam relevantes. Isto se deve ao fato de que a elasticidade-preço da demanda e da oferta é medida através da resposta ao consumo e da oferta de um bem devido à mudança do seu preço.

Caso o consumo de um bem pouco se alterasse com a mudança de seu preço, a transferência do ônus do tributo seria uma ótima opção para o produtor, pois este não teria que arcar com o gasto e também não teria reflexos na sua venda. No caso de um produto com uma grande elasticidade do seu preço, o repasse não aconteceria, ou seria menor, devido ao receio do produtor em perder mercado para os concorrentes, que poderiam não realizar este repasse.

Os exemplos acima citados não se referem a um mercado monopolista ou até mesmo oligopolista, pois nestes casos o produtor teria que se preocupar com um número menor de concorrentes. Neste caso, a análise teria que ser particular para saber com quem ficaria o ônus tributário.

A questão do ônus tributário é relevante e deve ser considerada na hora da aplicação de um tributo. Devido ao fato de fazermos parte de uma sociedade capitalista, com a busca contínua da maximização dos resultados, é, de fato, fácil de concluir que o produtor sempre tentará passar adiante a sua despesa tributária. No entanto, mesmo ocorrendo o repasse total, o tributo está sendo pago. O importante neste ponto é o controle do Estado na questão econômica e social, para poder concluir se o tributo não está prejudicando muito mais a sociedade do que lhe ajudando a concluir suas funções.

Já no caso de uma tentativa de burlar o Sistema Tributário, através de procedimentos tidos como ilegais, como é o caso da sonegação fiscal, a correta tributação passa a ser prejudicada. Neste entendimento, dentro das características do Direito Tributário Brasileiro, Harada (2011, p.622) faz o seguinte comentário:

A infração fiscal é sinônimo de ilícito tributário, que significa ato contrário à lei relacionado com a obrigação tributária principal ou acessória. É espécie do gênero infração, que outra coisa não é senão a violação de uma norma jurídica, o descumprimento de um preceito legal.

O ato de sonegar é considerado uma fraude fiscal, e é caracterizado pela oposição consciente do contribuinte ao pagamento de seus impostos devidos. Siqueira e Ramos (2005) apontam que, como, em geral, os indivíduos não gostam de pagar impostos, utilizaram todas as alternativas possíveis na tentativa de reduzi-los.

Apesar dessa característica presente em alguns agentes econômicos, o Estado acredita em um sistema tributário com a coleta voluntária dos tributos. Este apontamento pode ser relacionado com o conceito da simplicidade, já apresentado anteriormente, que enfatiza um sistema tributário onde os impostos são entendidos por todos e que os custos de uma fiscalização devem ser minimizados.

Considerando esta afirmação como verdadeira, Siqueira e Ramos (2005, p.10) fazem o seguinte apontamento:

Muitos países, entre eles o Brasil, confiam em um sistema tributário baseado na conformidade voluntária. Espera-se que os contribuintes compreendam e cumpram as suas obrigações tributárias. Entretanto, sob tal sistema, é inevitável que alguns contribuintes não o façam. Por exemplo, algumas pessoas podem evadir-se do pagamento do imposto entregando falsas declarações de renda, em que escondem da autoridade tributária parte de suas atividades tributáveis. Outros contribuintes poderão sonegar o imposto involuntariamente, porque não compreendem suas obrigações. Entretanto, ainda que involuntariamente, aqui também se observa a ocorrência da sonegação.

Diante deste apontamento, a fiscalização tributária passa a ser a melhor alternativa na tentativa de coação da ação de sonegar, mesmo que isso incorra em dispêndios de recursos governamentais. Isto porque, segundo Siqueira e Ramos (2005), “a ameaça de detecção e sua punição são certamente os principais fatores que influenciam o desejo de sonegar”. Diante de uma possibilidade de perda, com a aplicação de multas e juros dado um pagamento errado, ou então, um não pagamento, a escolha de sonegar, ou não sonegar, seria influenciada.

Sendo assim, em uma economia de mercado capitalista, a atuação do Estado também deve estar atrelada à fiscalização tributária. Como cada agente busca sempre o seu resultado individual, é direito e dever do Estado verificar se todos estão cumprindo o papel social de patrocinador das atividades do Estado, lembrando sempre que o papel do Estado está relacionado ao bem-estar social.

3.3 A PROBLEMÁTICA DA SONEGAÇÃO FISCAL

O Sistema Tributário é dependente dos contribuintes. Os recursos almejados pelo Estado são angariados na própria sociedade sob a forma de tributos. Sendo assim, a tributação é dependente do pagamento dos contribuintes que, como o nome já esclarece, devem contribuir com a arrecadação.

Entretanto, como já apontado anteriormente, uma característica presente na maioria dos agentes é que, em geral, não gostam de pagar impostos. Esta particularidade é compreendida através do entendimento de que os indivíduos são egoístas ao submeterem-se a atividades ilícitas incitadas pela vontade de diminuir as suas despesas em contraponto com a correta ação de contribuir com a arrecadação nacional.

Apontado anteriormente como uma característica do Liberalismo, o individualismo coloca o indivíduo ante a sociedade e o Estado. A busca pelo bem-estar pessoal atingiria positivamente toda a sociedade. No entanto, como vimos, esta prática não se concretiza, pois a atividade individual, guiada por um sistema capitalista movido pelo lucro, apresenta características que podem transformar ações individuais em problemas para a sociedade. A sonegação fiscal é uma dessas atividades.

Ao sonegar um imposto, o indivíduo está optando por um ganho particular em troca de um ganho social. Contudo, segundo Siqueira e Ramos (2005, p.2), “sem questionar a relevância de motivações éticas e sociológicas, a análise econômica da obediência tributária focou-se principalmente em como a sonegação pode ser dissuadida pela detecção e pela aplicação de sanções”, ou seja, como a fiscalização deve atuar buscando minimizar a sonegação.

Desta forma, os autores esclarecem que, a partir de um sistema de coerção através da aplicação de multas e juros, a decisão do ato de sonegar ou não seria impactada. Esclarecendo esta afirmação, Siqueira e Ramos (2005, p.2) apresentam o seguinte apontamento:

A tese adotada é a de que o comportamento do contribuinte pode ser visto como o resultado de um cálculo racional, de uma avaliação cuidadosa dos custos e dos benefícios da sonegação. Como mesmo nos sistemas mais simples de imposição tributária os incentivos para cumprimento fiel das

obrigações tributárias não são óbvios, esta perspectiva econômica oferece preciosas conclusões, que podem ser usadas para derivar medidas apropriadas de políticas públicas.

Sendo a decisão de sonegar resultado de um cálculo racional, o Estado tende a aumentar a fiscalização, objetivando ampliar as possibilidades de encontrar falhas na arrecadação. No entanto, segundo estes autores, em termos econômicos, as dificuldades de uma correta fiscalização originam-se do fato de que as variáveis que compõem a base tributária, como a renda, as vendas, os custos e os pagamentos não são frequentemente observáveis. Assim, a entrega de documentos que comprovem os resultados das empresas e das pessoas físicas à Receita Federal se faz necessária para comprovar os valores apresentados ao Estado.

Além das dificuldades de fiscalização comumente observadas, com o desenvolver dos mercados, e a partir da globalização mundial, o Estado teve que se adequar aos novos processos do sistema capitalista. A expansão do comércio internacional trouxe consigo uma preocupação a mais para as autoridades tributárias.

Segundo Barbosa (2011, p.9), a partir da globalização “os recursos disponíveis passaram a não ter pátria e ganharam uma incrível dinâmica com os avanços tecnológicos para cruzar fronteiras. Nos dias atuais, empresas de um mesmo grupo econômico compartilham recursos e dividem lucros e/ou prejuízos”. Este compartilhamento de recursos e lucros pode dificultar o cálculo da arrecadação dos países participantes de uma transação internacional. Para um grupo econômico o importante é resultado final das contas da empresa, sendo indiferente em qual país o lucro será contabilizado. No entanto, para as contas da nação, este impacto é de total relevância.

Ao observar esta tendência do comércio mundial, e também ao perceber que suas contas poderiam estar sendo prejudicadas por transações efetuadas entre empresas multinacionais, o Estado brasileiro incorporou ao direito tributário nacional regras específicas para regular os preços pactuados em transações internacionais entre empresas vinculadas.

Neste ponto, os então “preços de transferência” passaram a ter um novo foco da fiscalização do Sistema Tributário Nacional, quando em 1996 o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 9.340, com dispositivos específicos para tratar dos chamados “Preços de Transferência”.

Este será o tema abordado no próximo capítulo. Esta escolha foi feita porque esta prática pode vir a prejudicar a economia quando representar um tipo de sonegação fiscal e por ser um tema ainda pouco abordado em pesquisas da área de economia. Dessa forma, usaremos deste exemplo para, mais uma vez, demonstrar a necessidade da regulamentação governamental de uma economia capitalista que continua executando atividades egoístas e prejudiciais ao sistema como um todo.

4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

4.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A crescente globalização do comércio capitalista mundial provocou o surgimento de transações de mercado entre empresas de um mesmo grupo econômico, situadas em diferentes jurisdições tributárias. Com a abertura do comércio internacional, a procura por lugares estratégicos para fixar a produção pode atravessar as fronteiras de um país.

A produção de grandes empresas, cada vez mais fragmentada, acaba por proporcionar às indústrias a possibilidade de fixar cada processo da sua produção em diferentes lugares. Mão de obra barata, disponibilidade de matéria-prima, logística e benefícios fiscais e governamentais sempre foram pontos atrativos na hora dessa decisão. Sendo assim, as empresas multinacionais foram crescendo e espalhando filiais e empresas vinculadas por todo o mundo.

No entanto, segundo Ribeiro e Kimmelmeier (2005), percebeu-se que os preços utilizados por empresas de um mesmo grupo, quando situados em diferentes países, nem sempre se pautavam por condições normais de mercado, e esta prática tem como objetivo a redução ilegal do dever fiscal.

A flexibilidade geográfica pode ensejar em algum grau a “arbitragem” entre sistemas tributários nacionais, punindo a produção em áreas nas quais a tributação exceda certos limites. Mediante super-faturamento de compras e sub-faturamento de vendas (os “preços de transferência”), as empresas podem tentar deslocar contabilmente o lucro para outros pontos no sistema internacional, sem a necessidade de alterar a produção local. Na ausência de coordenação entre políticas tributárias e fiscais, no caso de países ou de regiões dentro deles, aumenta a capacidade das empresas para extrair ganhos mediante barganha com governos às voltas com “guerras fiscais”, (CANUTO 2000, p. 16).

Preços de transferência é uma expressão que, segundo Schoueri (1999, p.12), designa “o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, à empresa a ela relacionada”. Neste mesmo entendimento, Xavier (2004, p.362) explica que a questão dos preços de transferência “consiste na política de preços que vigora nas relações internas de

empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de mercado”.

Esta prática artificial de preço interfere no cálculo da riqueza gerada dentro de um país, pois o valor final do bem comercializado não seria o real de mercado. Contudo, pela parte do industrial, esta prática não acarretaria em problemas de resultado. Caso uma filial fosse onerada com a compra de um produto muito acima do valor de mercado, este seria compensado com o ganho do grupo como um todo. A estratégia das empresas é a de maximizar o lucro global.

Com a prática ilegal dos preços de transferência, ou seja, através da compra e venda de bens e serviços cujo valor difere do valor de mercado, as empresas estariam buscando reduzir a base das receitas tributadas no país de maior carga fiscal, com o objetivo final de obter um ganho fiscal. Segundo Higuchi et. al. (2011), esta atividade é possível através do subfaturamento das exportações (diminuindo receitas) ou do superfaturamento das importações (aumentando custos) de uma empresa para outra do mesmo grupo, alocando lucros maiores na empresa sediada em uma jurisdição mais conveniente.

Tal acontecimento despertou a necessidade da introdução de métodos governamentais de controle como forma de salvaguarda de seus interesses fiscais. Através da Lei nº 9.430/96, a legislação do imposto de renda regulou pela primeira vez a questão dos preços de transferência no Brasil.

A regulação dos preços de transferência é de suma importância para evitar que ocorra uma falha no mercado internacional, ocasionado pela tentativa de sonegação de um imposto devido, resultado da real receita gerada pelo grupo em determinado país. Assim, esta questão demonstra mais uma vez que o sistema capitalista é composto por falhas que, sem controle, prejudicariam todo o sistema.

4.2 SOBRE O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Diante da possibilidade das contas de uma país serem prejudicadas pela prática ilegal de preços de transferência, a Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), organismo internacional que tem como um de seus objetivos apoiar o crescimento econômico duradouro de seus países membros, estabeleceu uma série de diretrizes para estabelecer a parcela justa de remuneração dos fatores de produção nas transações internacionais realizadas

entre empresas vinculadas. A base dessas diretrizes é o princípio de valor de mercado, o chamado "*Arm's Length Principle*". Este princípio, nas palavras de Barbosa (2011, p.10), considera que:

o vínculo entre estas empresas não deve afetar os termos das transações e, para tanto, estabelece que as condições pactuadas em transações entre partes relacionadas devem ser as mesmas que teriam sido acordadas em transações da mesma natureza entre empresas não relacionadas, em circunstâncias semelhantes.

Para este entendimento, Higuchi et al. (2011) definem pessoas vinculadas como sendo aquela pessoa física ou jurídica que está sobre controle societário comum ou administrativo comum à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior. Considera, ainda, como vinculadas, consórcio ou condomínio e também o companheiro, parente ou afim até terceiro grau, residente no exterior, de qualquer dos diretores, sócios ou acionistas controladores.

Os autores também expõem que, nos termos da lei, a aplicação dos preços de transferência ainda está destinada às operações realizadas entre pessoas não vinculadas, quando essa relação inclui um paraíso fiscal, sendo assim denominados os territórios conhecidos por garantirem sigilo bancário absoluto dos proprietários do dinheiro aplicado e por serem áreas de tributação favorecida. Isto posto, "qualquer operação feita entre pessoa jurídica residente no Brasil e pessoa física ou jurídica, vinculada ou não, residente em paraíso fiscal está sujeita às regras de preços de transferência".

A Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa RFB 1.037/10 listando, segundo Barbosa (2011), os países considerados paraísos fiscais ou que oponham sigilo quanto à participação societária. Abaixo o quadro detalhado das jurisdições referenciadas pela instrução normativa referida.

Quadro 1. Países considerados Paraísos Fiscais ou de Tributação Favorecida

1. Andorra;	23. Gibraltar;	45. Ilha Queshm;
2. Anguilla;	24. Granada;	46. Samoa Americana;
3. Antígua e Barbuda;	25. Hong Kong;	47. Samoa Ocidental;
4. Antilhas Holandesas;	26. Kiribati;	48. San Marino;
5. Aruba;	27. Lebuau;	49. Ilhas de Santa Helena;
6. Ilhas Ascensão;	28. Líbano;	50. Santa Lúcia;
7. Comunidade das Bahamas;	29. Libéria;	51. Federação de São Cristóvão e Nevis;
8. Bahrein;	30. Liechtenstein;	52. Ilha de São Pedro e Miguelão;
9. Barbados;	31. Macau;	53. São Vicente e Granadinas;
10. Belize;	32. Ilha da Madeira;	54. Seychelles;
11. Ilhas Bermudas;	33. Maldivas;	55. Ilhas Solomon;
12. Brunei;	34. Ilha de Man;	56. St Kitts e Nevis;
13. Campione D'Italia;	35. Ilhas Marshall;	57. Suazilândia;
14. Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark);	36. Ilhas Maurício;	58. Suíça *;
15. Ilhas Cayman;	37. Mônaco;	59. Sultanato de Omã;
16. Chipre;	38. Ilhas Montserrat;	60. Tonga;
17. Cingapura;	39. Nauru;	61. Tristão da Cunha;
18. Ilhas Cook;	40. Ilha Niue;	62. Ilhas Turks e Caicos;
19. República da Costa Rica;	41. Ilha Norfolk;	63. Vanuatu;
20. Djibouti;	42. Panamá;	64. Ilhas Virgens Americanas;
21. Dominica;	43. Ilha Pitcairn;	65. Ilhas Virgens Britânicas
22. Emirados Árabes Unidos;	44. Polinésia Francesa;	

*Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010

Fonte: IN RFB 1.037/10

Tôrres (2001) utiliza a nomenclatura de “países de tributação favorecida” para referir os intitulados “paraísos fiscais”, pois, sendo esta a denominação dada aos países de tributação favorecida, apresenta assim maior fidedignidade ao preciso alcance do vocábulo.

Quando estas empresas interdependentes, chamadas “vinculadas”, localizarem-se em diversos estados, como é o caso das multinacionais, ou em um dos países de tributação favorecida citados acima, “a possibilidade de introduzir distorções artificiais nos preços das suas operações pode conduzir à atrofia dos lucros tributáveis num dos Estados em presença e a correlativa hipertrofia dos lucros tributáveis noutro ou noutros”, explica Xavier (2004, p. 364).

Tal evento ocorre através do superfaturamento das importações ou do subfaturamento das exportações. Nesta última, através da redução da receita do

país exportador, reduz-se também o lucro tributável, concentrando o lucro no país importador de baixa tributação. Ou então esta redução é ocasionada para mascarar a remessa de lucro à matriz, pois é considerado mais fácil praticar a importação de bens e serviços do que registrar remessas de lucros, principalmente nas hipóteses de que não há lucros a serem distribuídos.

Porém, mesmo não sendo o foco desta pesquisa, é de relevante colocação esclarecer que as formas de transferências de lucros entre empresas não estão resumidas às práticas de fixação de preços artificiais. Conforme assevera Xavier (2004, p. 364):

(...) eventuais “deslocações” de lucros nas relações internacionais não obedecem necessariamente a motivos fiscais, podendo ser influenciados por outros fatores, como a existência num dos territórios em presença de incentivos financeiros, restrições cambiais, acionistas minoritários, pressões salariais, exigência de crédito, que podem conduzir a que na estratégia empresarial do conjunto se prefira a alocação de lucros num do que noutra dos territórios em causa. E também não pode ignorar-se que outras ordens de motivação, que não fiscais, se contrapõem as práticas de deslocamento artificial de lucros, por via de preços, tais como as relacionadas com a “performance” da unidade em causa, em que são interessados os administradores e os acionistas minoritários.

Nesta linha, segundo Schoueri (1999), os preços praticados entre partes vinculadas abrangem resumidamente dois fenômenos: o da distorção na valoração aduaneira e, conseqüentemente, no imposto aduaneiro e o das distorções no lucro líquido do contribuinte que repercutirão na base de cálculo do imposto de renda. É através desta segunda hipótese que a perspectiva dos preços de transferência costuma ser analisada pelo direito tributário.

4.3 CONTROLE FISCAL BRASILEIRO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

No Brasil o IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) são os tributos incidentes sobre a renda, e o impacto do controle fiscal dos preços de transferência se dá em ambos os tributos. De acordo com as normas vigentes, a apuração de ambos os impostos é dada a partir do levantamento de bases de cálculo, cujos resultados são bastante semelhantes. Assim sendo, trataremos de explicar brevemente a legislação do IRPJ.

Em conformidade com a atual legislação, faz-se necessário, para que ocorra incidência tributária sobre a renda da pessoa jurídica, a apuração de um lucro fiscal.

O conceito de lucro fiscal, ou lucro tributável, diferencia-se do entendimento comum da palavra lucro, que é considerado um retorno positivo sobre um investimento após a exclusão dos custos e despesas da receita gerada no negócio. De certa forma, podemos relacionar estas definições ao lucro contábil, pois este é classificado como sendo o valor obtido como resultado positivo líquido da pessoa jurídica, apurado com base em registros contábeis, com observância às leis comerciais e princípios contábeis. O lucro fiscal, por sua vez, tem sua apuração diferenciada e deve ser feita com base nas leis do IRPJ, afirmam Higuchi et al (2011).

O lucro tributável corresponde à base de cálculo sobre a qual incidirá a taxa prevista para cálculo do imposto de renda. Ele é definido por Coelho (2002) como sendo o acréscimo patrimonial em cada exercício social do patrimônio líquido da sociedade, além do capital social. Atualmente a apuração desta base pode ser efetivada através de três modalidades de tributação do IRPJ: Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado. O Simples Nacional também é uma forma de tributação do IRPJ, mas esta forma simplificada é destinada às microempresas e empresas de pequeno porte.

Dentre essas três opções, o Lucro Real é destacado por Oliveira (2009) como sendo a forma mais complexa de tributação, pois este envolve critérios mais rígidos de escrituração. A Receita Federal define que, de acordo com o art. 247 do RIR (Regulamento do Imposto de Renda) de 1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A opção da apuração da base pelo lucro real está disponível para todas as pessoas jurídicas; no entanto, para aquelas que se enquadram em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei nº 9.718/98², a escolha torna-se obrigatória.

² Prevê o art. 14 da Lei nº 9.718/98: “Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas: I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio”.

O Lucro Presumido, por sua vez, é destinado àquelas pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, ao lucro real, sendo uma forma de tributação simplificada para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Este regime está restrito às empresas não financeiras com faturamento anual de até R\$ 48 milhões. Neste caso, é feita uma estimativa do lucro (trimestralmente), de acordo com as atividades exercidas pelas companhias (comércio, indústria ou serviços), conforme Oliveira (2009, p. 5).

Já o Lucro Arbitrado “é uma forma de tributação excepcional que se aplica quando a pessoa jurídica não tem condições de apurar seu Lucro Real ou Presumido”. Esta apuração, na maioria das vezes, resulta de punição do órgão fiscal quando a escrituração não está em conformidade com as leis fiscais e comerciais ou então pela opção indevida do lucro presumido (OLIVEIRA, 2009, p.46). Tanto no caso do lucro presumido quanto no lucro arbitrado a base de cálculo apurada pelo lucro real é substituída por uma presumida ou arbitrada, como respectivamente os nomes sugerem.

A apuração do IRPJ e da CSLL a ser paga é computada através da aplicação de uma taxa sobre a base de cálculo encontrada. Na ocorrência de adulteração dos valores resultantes na base, o valor de imposto recolhido se dará de forma fraudulenta. Assim sendo, preços praticados artificialmente resultam em inverídicas receitas e despesas, sendo necessário o seu controle fiscal.

Como observado anteriormente, tanto as operações de importação quanto as de exportação brasileiras entre empresas vinculadas ou entre residentes de paraísos fiscais estão sujeitas a práticas de preços manipulados, ou seja, divergentes do preço em condições normais de mercado – preço com base no princípio *arm's length*. Tal manipulação, na maioria das vezes, visa a redução da base de cálculo do imposto de renda. Diante disso, torna-se aceitável a justificativa da Receita Federal para a aplicação de regulamentação fiscal sobre os preços de transferência, pois este se impõe em função da necessidade de se evitar a perda de receitas fiscais.

O controle fiscal sobre os preços de transferência é, em linhas gerais, um ajuste a ser realizado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, permitindo que os tributos incidam sobre a parcela da base omitida por operações contabilizadas artificialmente. No caso das importações, as empresas tributadas como base no lucro presumido ou arbitrado não precisam observar a legislação dos preços de transferência, ficando restrita às pessoas jurídicas que apuram a base através do

lucro real, isto porque somente neste método de apuração importam os valores de despesas e de custos passíveis de serem deduzidos da base de cálculo do imposto.

Já nas operações de exportação, quando a fraude encontrada é do lado das receitas, a diferença excede ao valor registrado e deve, neste caso, ser adicionado ao lucro líquido, sendo essa a nova base para computar o lucro real, o lucro presumido ou o arbitrado.

4.4 MÉTODOS DE EQUIVALÊNCIA DE PREÇOS

A fiscalização precisa de meios que lhe confirmem a certeza de que os preços praticados por empresas de um mesmo grupo econômico não estão divergindo dos preços que seriam praticados em situação de livre concorrência. A partir de métodos de equivalências de preços, a fiscalização comprovará se o preço praticado é igual, ou semelhante, ao esperado em relações de livre mercado.

Caso seja percebida alguma divergência, um ajuste na base de cálculo do imposto deverá ser efetuado. Sendo assim, Carvalho (2004, p. 548) assevera que:

O preço de transferência é exatamente a forma encontrada para, verificando-se ter sido efetuada a transação entre partes vinculadas, mediante a fixação de preço diverso do de mercado, substituir o preço maculado pela influência das partes por aquele, independente do vínculo, impedindo com isso a distribuição disfarçada de lucro e, assim, permitindo-se aferir o real montante de renda auferida, sujeita à tributação em consonância com o princípio *arm's length*.

Os métodos de equivalência de preços para ajustes das bases de cálculo seguem o princípio do *arm's length*. Este princípio rege toda a legislação dos preços de transferência e, segundo as diretrizes da OCDE, deve buscar a prática do livre comércio. Como já mencionado anteriormente, o preço *arm's length* seria aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas condições ou em condições similares ocorridas no mercado aberto. Sendo assim, é através da equiparação dos preços calculados com métodos considerados *at arm's length* com os praticados no mercado entre empresas vinculadas que a fiscalização regula os chamados preços de transferência.

A OCDE possui modelos de regras de preços de transferência desde 1979. Desde lá, alterações foram registradas em 1995, 1997 e 1998, além de serem publicadas revisões periódicas denominadas "*Transfer Pricing Guidelines for*

Multinational Enterprises and Tax Administration”, ou ainda, “*Diretrizes das Regras de Preços de Transferência para Multinacionais e Administrações Fiscais*. Para atingir o princípio *arm’s length*, a OCDE sugeriu diretrizes basilares tidas como norteadoras das regras de Preços de Transferência para os países membros.

Barbosa (2011, p.14-15) coloca que, segundo a OCDE, as empresas possuem liberdade para a adoção de outros métodos que não os por ela indicados, desde que os preços obtidos satisfaçam as suas diretrizes basilares, ou seja, estejam enquadradas no princípio *arm’s length*. Já no Brasil, país não membro da OCDE, os métodos são pré-estipulados, não podendo haver escolha entre outros, mesmo que estes obedeçam às diretrizes basilares.

As diretrizes basilares no Brasil, assim como as da OCDE, são tais que: os preços praticados em operações internacionais entre empresas vinculadas devem observar metodologias de cálculo para estabelecer os custos máximos dedutíveis nas importações de bens, serviços ou direitos e para estabelecer a receita mínima nas exportações de bens, serviços e direitos, para limitar pagamento de juros para o exterior e para exigir cobrança mínima de juros do exterior.

Barbosa (2011, p.14) adiciona que, no Brasil, todas as empresas que apresentarem algum tipo de comércio exterior com vinculadas devem apresentar um dos cálculos definidos pela legislação.

Segundo os princípios de Preços de Transferência, os preços praticados entre empresas de um mesmo grupo econômico sempre estarão influenciados por fatores que não necessariamente se verificam no mercado aberto e, portanto, deverão ser submetidos aos métodos previstos na legislação pertinente.

Os métodos previstos na legislação brasileira, apresentados pela lei nº 9.430/96, para apuração de preços parâmetro (base para comparação com o preço que foi efetivamente praticado pela empresa), estão divididos por Xavier (2004) em dois grupos: métodos para exportação e para importação. Resumidamente, os métodos podem ser sumarizados conforme tabela abaixo (BARBOSA, 2011, p.15).

Quadro 2. Métodos Brasileiros de Preços de Transferência

Métodos		Brasil	
		Importação	Exportação
Transacionais	Preços Independentes	PIC	PVEx
	Preço de Revenda	PRL	PVA/PVV
	Custo de Produção	CPL	CAP

Fonte: Barbosa (2011, p.15)

Como margem de divergência na comparação dos valores, ainda para efeito de cálculo do ajuste fiscal, a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, artigo 38 da Receita Federal, estabelece, dentre outras coisas, que será considerada satisfatória a comprovação, nas operações com empresas vinculadas, quando o preço ajustado, a ser utilizado como parâmetro, diverja, em até 5%, para mais ou para menos, daquele constante dos documentos de importação e exportação.

Nesta hipótese, nenhum ajuste será exigido da empresa na apuração do imposto de renda, e na base de cálculo da CSLL. Ou seja, quando a divergência encontrada entre o preço praticado e o preço parâmetro for de até 5%, o preço praticado se sobressairá, sendo aceito como preço de transferência legalmente realizado.

Barbosa (2011) acrescenta que a comparação dos preços praticados com os preços encontrados com um dos métodos acima estipulados são obrigatoriamente feitos operação a operação e produto a produto. No entanto, a empresa é livre para escolher qual o método será utilizado em cada produto, ou seja, poderá escolher aquele que resulte no menor ajuste fiscal.

Apenas a título de conhecimento far-se-á agora um breve detalhamento sobre os métodos de cálculos estipulados pela legislação brasileira. Contudo, é salientado que no dia 03 de abril deste ano a Medida Provisória nº 563 alterou pela primeira vez a legislação dos preços de transferência no Brasil. Mesmo não adotando neste trabalho esta mudança, pois apenas entrará em vigor no próximo ano, vale ressaltar que, segundo Sigg e Gordilho (2012), deve ser vista como um desdobramento dos planos de incentivos ao setor produtivo elaborado pelo Governo Federal.

Por ser uma fiscalização sobre as empresas multinacionais localizadas em solo brasileiro, a mudança busca incentivar os industriais. Isto porque foi entendido que a cobrança é necessária e deve permanecer, mas a alteração de alguns cálculos foi estabelecida para estimular a indústria brasileira. Esta questão exemplifica o fato de que o sistema capitalista está em constante mudança e deve se adequar às condições de necessidades de cada época.

4.4.1 Métodos de Ajuste Fiscal nas Importações

Nas operações comerciais de importação os preços praticados correspondem, segundo a Lei 9430/96, artigo 18, “aos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada”. Estes preços somente serão dedutíveis na determinação do lucro real para o IRPJ e para a CSLL até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos: PIC - Preços Independentes Comparados; PRL - Preço de Revenda menos Lucro; e CPL – Custo de Produção mais Lucro.

A comparação dos preços diagnostica se a importação realizada foi efetivada com preços considerados *at arm's length*, ou seja, com os preços resultantes dos métodos supramencionados. Efetuada a comparação, qualquer divergência constatada entre os preços apurados pelos métodos e aquele efetivamente praticado será considerada como custo ou despesa indedutível sobre a renda, surgindo uma obrigação de pagamento dos tributos sobre o lucro, tendo por base o valor de diferença encontrado.

- **Métodos dos Preços Independentes Comparados – PIC:** o preço de comparação determinado por esse método corresponde à média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes (art. 8º da IN nº. 243/02). No preço apurado como parâmetro são permitidos alguns critérios de ajuste, pois, como este método é totalmente dependente de critérios de comparabilidade, as operações utilizadas possuem singularidades que podem influenciar o resultado da média. Os

valores de bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados. Estes efeitos podem ser exemplificados por diferentes prazos para pagamentos, quantidades negociadas, garantias estipuladas, seguros e fretes. É importante mencionar que, não sendo possível identificar operações de compra e venda no mesmo período a que se referirem os preços sob investigação, “a comparação poderá ser feita com preços praticados em operações efetuadas em períodos anteriores ou posteriores, desde que ajustados por eventuais variações nas taxas de câmbio das moedas de referência, ocorridas entre a data de uma e de outra operação” (HIGUCHI et al., 2011, p.156).

- **Método do Preço de Revenda Menos o Lucro – PRL:** o preço de comparação determinado por esse método é definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuído dos descontos incondicionais concedidos; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pegadas e da margem de lucro de 60% (quando o cálculo se dá sobre os bens importados aplicados à produção ou na hipótese de preço de revenda depois de deduzidos os valores referenciados anteriormente e do valor agregado no país) ou de 20% (quando o preço calculado se dá sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses), (BARBOSA 2011).
- **Método do custo de Produção mais Lucros – CPL:** o preço de comparação determinado por esse método corresponde ao custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido produzidos, sendo então acrescidos de impostos e taxas cobradas pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20%, calculada sobre o custo apurado (art.13 da IN nº 243/02). É importante ressaltar que, geralmente, os países não cobram impostos na exportação de produtos e que este método é pouco usado na apuração do preço de comparação porque as empresas no exterior não abrem os custos de produção de bens.

4.4.2 Métodos de Ajuste Fiscal nas Exportações

Segundo Barbosa (2011), no que concerne às operações de exportação, haverá arbitramento das receitas quando o preço médio da venda dos bens, serviços e direitos for inferior a 90% do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.

Caso seja constatado que o preço de venda praticado for inferior ao limite de 90% acima mencionado é considerado que a condição de não arbitramento não foi atingida. Neste caso, a receita mínima exigida nestas operações será determinada segundo um dos quatro métodos disponíveis: PVEx - Preço de Vendas nas Exportações; PVA - Preço de Venda por Atacado no País de Destino, diminuído do lucro; PVV - Preço de Venda no Varejo no País de Destino, diminuído do lucro; e CAP - Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro.

- **Método dos Preços de Vendas nas Exportações – PVEx:** A partir deste método, a receita de venda nas exportações será comparada com o preço definido através da média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamentos semelhantes (BARBOSA, 2011).
- **Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA:** Neste modelo, o cálculo será definido a partir da média aritmética dos preços de vendas dos bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado (BARBOSA, 2011).
- **Método do Preço Venda no Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro - PVV:** Neste modelo, o cálculo será definido a partir da média aritmética dos preços de vendas dos bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço,

cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no atacado (BARBOSA, 2011).

- **Método do Custo de Aquisição ou de produção mais tributos e Lucro**
– **CAP:** Este método é definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre mais impostos e contribuições. Por depender apenas de informações internas já exigidas pelo Fisco Brasileiro, esta metodologia é aplicável a todas as operações de exportação para pessoas vinculadas e tem sido a mais utilizada pelos contribuintes (BARBOSA, 2011).

5 CONCLUSÃO

Este estudo evidenciou a necessidade de um estado regulador em uma economia capitalista composta, entre outras coisas, por falhas de mercado. Além disso, buscou-se esclarecer de que forma a sociedade, através do pagamento de tributos, assumiria o papel de patrocinadora e beneficiária das atividades governamentais.

No decorrer deste estudo foi possível perceber que, ao agir livremente, sem qualquer intervenção estatal, a economia poderia ser surpreendida por períodos de crise, mostrando-se, efetivamente, incapaz de autorregular-se. Sendo assim, a figura do Estado foi posta como essencial para o bom andamento do sistema capitalista. Para tornar verídica esta precípua conclusão, constata-se, exemplificadamente, que um dos motivos da depressão ocorrida na década de 30 foi a ausência de controle e fiscalização por parte do Estado.

Percebe-se, então, que a figura de um regulador central é de total importância na busca de um sistema mais efetivo. O Estado, assumindo o papel de regulador, torna-se responsável pelas funções alocativa, distributiva e estabilizadora, tentando desenvolver economicamente determinado espaço territorial, mas sem descuidar dos direitos sociais conquistados.

Como qualquer outro agente econômico, para efetuar as suas atividades, o Estado está limitado a uma restrição orçamentária. A tributação, como exposta no trabalho, é a maior provedora de fundos governamentais, e é por intermédio do montante arrecadado na tributação que o Estado consegue trabalhar em prol do bem-estar social.

No entanto, através de práticas ilícitas, como a sonegação fiscal, o orçamento do Estado é atingido negativamente. A partir do entendimento de que os indivíduos são egoístas, ao escolher um maior ganho pessoal em detrimento de um ganho social, é percebida a necessidade do Estado assumir também o papel de fiscalizador do sistema tributário nacional.

Esta prática, assumida pelo Estado, de fiscalizar a arrecadação deve acompanhar o desenvolvimento da sociedade. A abertura do comércio internacional, advinda da globalização, por exemplo, trouxe consigo um novo cenário e uma nova possibilidade de sonegação, criando precedentes para o desenvolvimento dos

preços de transferência. Assim, por sua contemporaneidade e possíveis impactos orçamentários e sociais, como exposto no trabalho, os preços de transferência passam a ser um tema de total relevância para estudos econômicos.

A partir da prática de preços artificiais entre empresas vinculadas, situadas em diferentes jurisdições tributárias, a arrecadação do sistema tributário nacional pode ser negativamente atingida. Reduzindo a base tributável, ou até mesmo remetendo lucros ao exterior através do subfaturamento das exportações, ou do sobrefaturamento das importações, as empresas estariam se beneficiando ilegalmente de ganhos tributários.

Um impacto negativo na arrecadação do país representa um problema social, pois, diminuindo a receita do Estado, diminui-se também a quantia destinada à correção de falhas de mercado, penalizando indiretamente a sociedade. Estando o sistema capitalista em constante mutação, a questão dos preços de transferência evidencia a necessidade da regulamentação econômica do Estado e, também, a necessidade desta se adequar às novas mudanças.

Assim, este estudo pode evidenciar como a regulamentação dos preços de transferência pode evitar que a arrecadação governamental, destinada à correção de falhas de mercado, seja prejudicada e a sociedade acabe sendo penalizada, mesmo que indiretamente. Além disso, o estudo demonstrou que o desenrolar da economia capitalista em nada alterou a função do Estado de regulador central. Pelo contrário, a atualidade demonstra que novas regras de regulação tiveram que surgir para acompanhar o sistema.

REFERÊNCIAS

- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9.ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002
- BARBOSA, Demétrio Gomes. **Preços de Transferência no Brasil: uma abordagem prática**. São Paulo: FISCOsoft, 2011
- BEHRING, Elaine Rossetti; BOSCHETTI, Ivanete. **Política Social: fundamentos e história**. 5. ed. São Paulo: Cortez, 2008.
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Assalto ao Estado e ao mercado, neoliberalismo e teoria econômica. **Estudos Avançados**. 2009 Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ea/v23n66/a02v2366.pdf>. Acesso em: 18 Abril 2012.
- BRUE, Stanley L. **História do pensamento econômico**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2005.
- CANUTO, Otaviano. **Globalização e Eficiência judiciária: uma perspectiva econômica**. Texto para discussão. IE/UNICAMP n.95, 2000
- CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coord.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Curitiba: Juruá, 2004, p. 547-563
- COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2002
- FILELLINI, Alfredo. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1994
- FONSECA, Pedro C. D. Keynes: o liberalismo econômico como mito. **Economia e Sociedade**, Campinas, 2010 Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/ecos/v19n3/01.pdf> Acesso em: 15 Abril 2012
- FROYEN, Richard T. **Macroeconomia**. São Paulo: Saraviva, 2003
- GIAMBIAGI, F.; ALEM, C. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 36.ed. São Paulo: IR Publicações, 2011
- HUNT, E. K. **História do pensamento econômico**. Rio de Janeiro: Campus, 1981.

LEFTWICH, R. H. **O sistema de preços e a alocação de recursos**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1974.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Finaças Públicas: teoria e prática**. São Paulo: Campus, 1980

OLIVEIRA, Guilherme Eduardo Bosquetti de. **A teoria do valor em Smith, Ricardo, Marx e Menger: ascensão e queda do valor-trabalho**. Trabalho de conclusão – UFRGS, 2005

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A Importância da Contabilidade no Processo de Decisão Entre o Lucro Real e o Lucro Presumido**. Dissertação de Mestrado - USP 2009

POPIEN, Ricardo Pacheco. **A influência da liberdade econômica sobre a coordenação e a renda da economia**. Mestrado profissional – UFRGS, 2003

RIBEIRO, Maria de Fátima; KEMMELMEIER, Carolina Spack . **Preços de Transferência e Preservação da Base Tributária para o Desenvolvimento Econômico e Social**. In: XV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 2005. **Anais** Disponível em <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/Anais/Maria%20de%20Fatima%20Ribeiro%20e%20Carolina%20Spack%20Kemmelmeier.pdf> Acesso em: 19 mar 2012

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1999.

SIGG, Allan; GORDILHO, Michele Viegas. **MP 563/2012 e as mudanças no preço de transferência**. **Notícias Fiscais**, 2012 Disponível em <http://www.noticiasfiscais.com.br/2012/04/16/563precotransferencia/> <consultado dia 05 de Junho de 2012>

SILVA, Leonardo Xavier da. **Estado e Políticas Públicas**. Porto Alegre: UFRGS, 2010.

SIMONSEN, Mario Henrique. **Ensaio analítico**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1994. 460p.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri e RAMOS, Francisco S. **A Economia da Sonegação: teorias e evidências empíricas**. **Revista de Economia Contemporânea**, 2005 Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04.pdf> Acesso em: 12 maio 2012

TEIXEIRA, Aloísio 2001. **Mercado e imperfeições de mercado: o caso da assistência suplementar**. **Cadernos de Saúde Suplementar: 20 Ciclo de Oficinas**. Rio de Janeiro, Agência Nacional de Saúde Suplementar, pp. 4-22.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**. Planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 75

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004