



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16561.000180/2008-70  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.833 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de maio de 2017  
**Matéria** PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO  
**Recorrente** COINBRA-FRUTESP S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. FALTA DE ELEIÇÃO DO MÉTODO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. EMPREGO PELA FISCALIZAÇÃO DE QUALQUER MÉTODO PREVISTO EM LEI.

Havendo o sujeito passivo deixado de informar à fiscalização, apesar de intimado para tanto, o método de cálculo dos preços de transferência por ele empregado nas exportações de produtos a pessoas ligadas, caberá à autoridade tributária calcular os referidos preços de acordo com qualquer outro método previsto em lei, em relação ao qual disponha das informações necessárias para realizar o cálculo. Incabível, na hipótese, exigir-se que a fiscalização calcule os preços de transferência por todos os métodos previstos em lei para, só então, realizar o lançamento empregando o método mais benéfico ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinatura digital)  
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinatura digital)

Rafael Vidal de Araújo.- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## Relatório

Trata-se, em brevíssima síntese, de recurso especial interposto pela empresa **COINBRA-FRUTESP S.A.** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão nº 1301-001.363 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (doravante “**Turma a quo**”).

Está em discussão a escolha do método para o cálculo de ajustes de transferência em operações de exportação. A autoridade fiscal adotou o Método do Custo de Aquisição ou Produção (“**CAP**”) para o cálculo dos ajustes de preço de transferência da exportação de Suco de Laranja Concentrado e Congelado, Suco de Laranja Natura, Suco de Laranja de Limão/Lima, Óleo Essencial de Laranja, Óleo Essencial de Lima Ácida, Terpeno e Líquido Aromático Fase Aquosa.

Ao julgar o recurso voluntário do contribuinte, a Turma *a quo* prolatou o acórdão n. 1301-001.363, assim ementado (**e-fls. 2660 e seg.**):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA  
IRPJ**

Ano-calendário: 2002

RECURSO DE OFÍCIO. EXPORTAÇÃO. MÉTODO CAP. EXONERAÇÃO PARCIAL VÁLIDA.

Restando perfeitamente verificado nos autos que a análise promovida pelas doulas autoridades julgadoras de primeira instância fundaram-se na específica e regular aplicação da respectiva legislação de regência, perfeitamente válida se verifica a exoneração parcial efetivada.

PREJUÍZOS FISCAIS. AJUSTE DECORRENTE DE DECISÃO EM OUTRO PROCESSO. REGULARIDADE.

Tendo a r. decisão de primeira instância promovido os respectivos ajustes na apuração promovida pelos agentes da fiscalização, tomando como fundamento a decisão exarada por este egrégio Conselho nos autos do PAF n. 16327.000864/200411, especificamente no que diz respeito à composição do saldo de prejuízos fiscais, perfeitamente regular se apresenta o ajuste realizado.

EXPORTAÇÃO DE COMMODITIES. MÉTODO CAP.

Não tendo a contribuinte atendido às específicas intimações realizadas pelos agentes da fiscalização, e, não havendo óbice algum para a aplicação do método CAP na apuração dos montantes por ela devidos, legítima se apresenta a ação fiscal.

A adoção de quaisquer dos métodos apontados pelas disposições do mencionado art. 40 da então IN SRF 243/2002, no presente caso, é imposição legal decorrente da ausência de demonstração, a tempo e modo devidos, dos

documentos respectivos que comprovassem a regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte quando solicitados pelos agentes da fiscalização, não cabendo a insurgência agora por ela apresentada.

A recorrente interpôs embargos de declaração (**e-fls. 2685 e seg.**), os quais não foram acolhidos (**e-fls. 2726 e seg.**).

A contribuinte interpôs, então, recurso especial suscitando a divergência quanto ao ônus da fiscalização de demonstrar a adoção do método de preços de transferência menos oneroso, bem como quanto à possibilidade de juntada de provas no curso do processo administrativo (**e-fls. 2737 e seg.**). O referido recurso teve a sua admissibilidade integralmente reconhecida pelo despacho. (**e-fls. 2860 e seg.**).

Em apertada síntese, alega o contribuinte suscita que, em face dos produtos em questão, incluindo commodities, permitiria a adoção de métodos variados, como PVEx, PVA, CAP. Os métodos mais favoráveis teriam sido apresentados pelo contribuinte em sede de impugnação

A PFN não interpôs recurso especial em face do acórdão *a quo* (**e-fl. 2672**), mas apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte (**e-fls. 2865 e seg.**), no qual alega, em apertada síntese, que o contribuinte que não apresentar documentos, ou apresentá-los de forma insuficiente, terá seu preço parâmetro determinado pelo Fisco, art. 19-B, § 1º, da Lei 9.430/96. Sem a apresentação de documentos, caberia ao fiscal determinar o método que lhe parecer mais pertinente. A lei possibilitaria ao contribuinte escolher o método que lhe parecesse mais favorável, mas não criaria o mesmo dever para o fisco. Os documentos apresentados em fase recursal são intempestivos, além de serem insuficientes para se caracterizarem como provas.

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto Vencido

Em seu recurso especial, o contribuinte apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da divergência jurisprudencial arguida, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos de admissibilidade, não merecendo reparos.

Cumpra observar que a recorrente indica, em item apartado de sua peça recursal, o argumento quanto à "impossibilidade de incidência de SELIC sobre multa de ofício". No entanto, tal matéria não foi suscitada em seu tópico "Da divergência jurisprudencial". Tal matéria, para a qual não foi realizado o cotejo analítico de paradigma de divergência hábil, não será, portanto, objeto de análise, tal como não o foi em sede de despacho de admissibilidade.

### 1. Premissas fundamentais para o julgamento do caso concreto.

O caso sob julgamento envolve a cobrança de tributos pela glosa de custos ou despesas considerados indedutíveis pela fiscalização, com suposto fundamento na legislação de preços de transferência.

O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado.

Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do IRPJ e da CSLL, com destaque às regras de preços de transferência.

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Tais normas se voltam exclusivamente às operações realizadas com empresas vinculadas e que, por meio de ajuste de preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação.

O legislador estabeleceu como premissa que as regras brasileiras de preços de transferência apenas serão aplicáveis quando estiver presente um *binômio essencial*: (i) *vinculação entre as partes contratantes* e; (ii) *negócio jurídico internacional, com destaque, no presente caso, às importações*.

As referidas normas encontram fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um preço que seria praticado por *partes independentes* ("preço parâmetro" ou "*preço arm's length*"), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas* que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*. Nesse ponto, é relevante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUERI, *in verbis*:

"1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.

1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.

1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.

1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.

1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades 'reais de grupo', empresas independentes têm seus resultados expressos em 'reais de mercado'.

1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas 'converter' valores expressos em 'reais de grupo' para 'reais de mercado', possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas 'converte' para uma mesma unidade de referência ('reais de mercado') a mesma realidade expressa noutra unidade.

1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm's length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada."

É fundamental para a matéria em análise compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Assim, por exemplo, se em uma operação de importação entre partes vinculadas o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo *preço parâmetro* seja de \$10,00, a legislação dos preços de transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL, de forma a se adicionar a parcela excedente (\$15,00) e, assim, acrescer a base tributável e conseqüentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico *não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade*, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua *capacidade contributiva tributada de forma equivalente*.

Dessa forma, embora a legislação de preços de transferência possam aparentar *exceções* à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua *confirmação*. As regras de preços de transferência procuram garantir que tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (*exceção à regra geral*) ou outra (*confirmação à regra geral*), a

legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a norma do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

## 2. Método mais favorável ao contribuinte

Como já é sabido, por meio do controle dos *preços de transferência*, o legislador não procura tributar em um nível mais elevado as empresas brasileiras que realizem operações de importação ou exportação com partes relacionadas. Longe de tributar de forma excepcionalmente mais gravosa tal situação, tais normas apenas procuram garantir que todos os contribuintes sejam tributados de forma isonômica, conforme o princípio *arm's length*: independente de relações societárias ou negociais mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua *capacidade contributiva tributada de forma equivalente*. Um dos pilares dessa diretriz da legislação brasileira dos métodos de preços de transferência consiste justamente na *regra do método menos oneroso ao contribuinte*.

O art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96, aplicável ao caso concreto, possui a seguinte redação:

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Note-se que, ao utilizar o termo “será” (e não “poderá ser”, por exemplo), o legislador não prescreveu uma alternativa, mas uma norma mandatória que vincula a administração fiscal. O legislador determina que “será considerado dedutível o maior valor apurado”, evidenciando que a adoção, pela fiscalização, de método que em comparação com outro se mostre mais oneroso ao contribuinte, incorrerá em arbitrariedade e ilegalidade. Naturalmente, trata-se de norma de cumprimento espontâneo e natural pelo contribuinte.

A experiência demonstra, contudo, que ao menos três diferentes indagações podem surgir desse enunciado prescritivo:

(i) se, durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte demonstrar à fiscalização qual método lhe seria mais favorável, o agente fiscal está vinculado à adoção deste, tornando viciada a atuação em termos diversos?

(ii) se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, o agente fiscal assume o ônus de averiguar quais dos métodos previstos em lei conduzem à menor autuação, incidindo vício formal sobre a AIIM que não explicitar essa aferição?

(iii) se nenhuma demonstração vier a ser apresentada pelo contribuinte durante o procedimento fiscalizatório, mas a impugnação administrativa evidenciar a existência de método mais benéfico e diverso daquele utilizado na lavratura do AIIM, torna-se mandatório o cancelamento da autuação?

O presente caso exige a análise dessa segunda indagação em face do art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96. O acórdão recorrido explicita:

“Alega a impugnante, com relação ao suco de laranja concentrado congelado (BRIX 66), que, por se tratar de uma commodity, o CAP não é o melhor método para o cálculo do preçoparâmetro. Com relação ao suco de laranja natural, alega que, aplicandose o método PVA, inexistente ajuste a ser efetuado. Ocorre que, intimada em 02/03/2007 (fls. 05/06) e reintimada em 08/05/2007 (fl. 11) a apresentar os cálculos dos preços praticados, preços parâmetro e valores de ajustes espontâneos por código de item, assim, como o método adotado para a determinação do preçoparâmetro, a contribuinte não logrou fazê-lo.

Dessa forma, é legítima a opção da fiscalização pela apuração de qualquer um dos métodos previstos na legislação para o cálculo dos preços de transferência (no caso, o CAP), nos termos do artigo 40, § único, da IN SRF no 243/2002, in verbis:

(...)

Inexistindo, no caso em tela, impedimento legal para a adoção do método CAP para o cálculo dos ajustes relativos aos produtos supracitados, há que se considerar improcedentes as alegações da impugnante e se desconsiderar os cálculos dos ajustes pelo método PVA por ela apresentados com relação ao suco de laranja natural (Conjunto Documental 11, fl. 1153/1154).”

Em face desse contexto, então, concluiu o acórdão recorrido:

“Nesse ponto, verifica-se que o trecho destacado da ementa do julgado, e aqui considerado pela contribuinte como sendo o argumento fundamental para a desconstituição do julgado proferido (que era a afirmação a respeito da inexistência de impedimento legal para a adoção do método CAP), deve aqui ser compreendido nos contornos próprios em que efetivamente apresentados, sobretudo porque a ausência de impedimento legal – por si só não é o fundamento para a adoção dessa metodologia, mas sim o fato de que, apesar de intimada e reintimada, conforme apontado nos autos, não teria a contribuinte se desincumbido de um ônus que lhe era próprio, abrindo caminho, assim, para a aplicação de quaisquer dos métodos disponíveis pela legislação de regência para a apuração do apontado preço-parâmetro, nos termos então efetivados pelos agentes da fiscalização.

O fundamento para a aplicação do método CAP no presente caso, definitivamente, em nada absolutamente nada, se relacionada com o preço praticado no mercado pela contribuinte, mas sim o fato de que, não atendendo à determinação da fiscalização, atrai assim a possibilidade de adoção de quaisquer dos métodos, sendo, portanto, completamente infundadas as considerações ali então apresentadas em seu recurso voluntário.

A adoção de um método (quaisquer deles) pelos agentes da fiscalização, conforme apontado pelas disposições do mencionado art. 40 da então IN SRF 243/2002, no presente caso, é imposição legal decorrente da ausência de demonstração, a tempo e modo devidos, dos documentos respectivos que comprovassem a regularidade dos procedimentos adotados pela contribuinte quando solicitados pelos agentes da fiscalização, nos termos, inclusive, expressamente determinados pelas específicas normas de regência.

(...)

A questão, então, não se trata de identificar a natureza própria das mercadorias exportadas, ou ainda, no caso, o método que melhor se adequasse à apuração dos montantes respectivos, mas apenas, e tão somente, a verificação do descumprimento, pela contribuinte, da obrigação de prestação de regular

informação aos agentes da fiscalização, tendo que arcar, portanto, com as consequências daí decorrentes.

Em face dessas considerações, entendo, no presente caso, completamente despiciendas as considerações apresentadas pela recorrente, sobretudo porque, conforme se verifica, a solução da questão amoldase a tema diverso daquele por ela sustentado, estando afeto, sim, à questão da produção probatório e, no caso, as consequências decorrentes da ausência do atendimento das intimações apresentadas pelos agentes da fiscalização”.

No presente caso, então, o contribuinte não ofereceu aos agentes fiscais, durante a fiscalização e antes da lavratura do AIIM, a demonstração de que outros métodos lhes seriam mais favorável, inclusive em comparação com o método CAP que acabou sendo o adotado pela fiscalização. No entanto, ao ensejo da impugnação administrativa foram apresentados planilhas e documentos que evidenciariam a adoção de método diverso do adotado pela fiscalização para a lavratura do auto de infração e que conduziria ao aludido resultado mais benefício ao contribuinte.

É preciso, nesse cenário, decidir se, como alega a PFN, a não apresentação de elementos de prova durante o procedimento fiscalizatório outorgaria discricionariedade atribuída à fiscalização e lhe desincumbiria de justificaticar a escolha do método mais benéfico ao contribuinte ou se, como alega o recorrente, à administração fiscal incumbiria o ônus de demonstrar a adoção do método mais benéfico ao contribuinte.

Como consequência da inexistência de discricionariedade, é igualmente necessário reconhecer o ônus primário atribuído à fiscalização: fundamentar o método adotado para a apuração dos preços de transferência, com a demonstração da adoção do método mais favorável ao contribuinte entre aqueles cuja adoção seria possível.

No caso concreto, a fiscalização não se desincumbiu de tal ônus, pois não realizou a verificação que lhe incumbiria, e nem o acórdão *a quo* considerou as supostas evidências suscitadas pelo contribuinte de que o método mais favorável ao contribuinte de fato não foi efetivamente adotado.

Nesse seguir, mostra-se arbitrária e ofensiva ao art. 18, § 4, da Lei n. 9.430/96, a desconsideração pela autoridade fiscal dos demais métodos apresentados pelo contribuinte para demonstrar não ser cabível nenhum ajuste com base na legislação dos preços de transferência. Como o método apresentados pelo contribuinte tem o potencial de demonstrar que não há manipulação de preços entre as partes relacionadas que conduza à realocação de lucros tributáveis, o ato administrativo de lançamento padece de vício, tornando-se ilegítimo o ajuste levado a termo no AIIM.

Nesse cenário, voto pelo PROVIMENTO do recurso especial.

(assinatura digital)  
Luís Flávio Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator Designado

Em que pesem as razões expostas pelo Relator, peço licença para delas divergir.

Trata-se aqui de saber se a fiscalização tem, ou não, o dever de adotar no cálculo dos preços de transferência o método mais benéfico ao sujeito passivo nos casos em que este, apesar de intimado, não informa os referidos preços de transferência e/ou o método eleito para calculá-los.

No caso dos presentes autos foi exatamente isso que se verificou, pois, ao longo da auditoria fiscal a ora recorrente, apesar de intimada e reintimada para tanto, deixou de informar à autoridade tributária o método por ela eleito bem como os respectivos preços de transferência referentes a alguns produtos exportados a pessoas ligadas nos anos de 2003, 2004 e 2005, conforme noticiado no acórdão recorrido (e não contestado pela recorrente), *in verbis* (e-fls. 2667/2668):

*A esse respeito, relevantes se mostram as disposições contidas na r. decisão de primeira instância, especificamente quando aponta o seguinte:*

*Alega a impugnante, com relação ao suco de laranja concentrado congelado (BRIX 66), que, por se tratar de uma commodity, o CAP não é o melhor método para o cálculo do preço-parâmetro.*

*Com relação ao suco de laranja natural, alega que, aplicando-se o método PVA, inexistente ajuste a ser efetuado.*

*Ocorre que, intimada em 02/03/2007 (fls. 05/06) e reintimada em 08/05/2007 (fl. 11) a apresentar os cálculos dos preços praticados, preços-parâmetro e valores de ajustes espontâneos por código de item, assim, como o método adotado para a determinação do preço-parâmetro, a contribuinte não logrou fazê-lo. (g.n.)*

(...)

Alega a recorrente que o Fisco tem o dever de, em casos assim, calcular os preços de transferência pelo método mais benéfico ao sujeito passivo, haja vista o disposto no art. 19, §5º, da Lei nº 9.430/96, que assim estabelece:

*Art. 19. As receitas auferidas nas operações efetuadas com pessoa vinculada ficam sujeitas a arbitramento quando o preço médio de venda dos bens, serviços ou direitos, nas exportações efetuadas durante o respectivo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda, for inferior a noventa por cento do preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou*

*direitos, no mercado brasileiro, durante o mesmo período, em condições de pagamento semelhantes.*

(...)

*§3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:*

(...)

*§5º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado o menor dos valores apurados, observado o disposto no parágrafo subsequente. (g.n.)*

(...)

Ocorre que, ao contrário do afirmado pela recorrente, o mencionado art. 19, §5º, da Lei nº 9.430/96 não impõe à fiscalização o dever de calcular os preços de transferência pelo método mais benéfico ao sujeito passivo.

De fato, o referido dispositivo legal é claro como a luz do dia em outorgar ao sujeito passivo a faculdade de escolher, dentre todos os métodos de cálculo dos preços de transferência estabelecidos na lei, aquele que resulte em menor tributação.

Mas não há nada naquele dispositivo que autorize a interpretação defendida pela recorrente, até porque tal dispositivo não trata da hipótese em que o sujeito passivo, apesar de intimado, deixa de informar à autoridade tributária o método por ele eleito bem como os preços de transferência assim calculados.

Noutros termos, enquanto a norma trata da hipótese em que mais de um método é empregado pelo sujeito passivo, o caso sob exame trata de hipótese diversa, qual seja, aquela em que o sujeito passivo não optou método algum.

Em casos assim, de silêncio da lei, pode a legislação tributária estabelecer a conduta da fiscalização. E foi exatamente isso o que foi feito pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002, cujo art. 40 assim prescreve:

*Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:*

*I - a indicação do método por ela adotado;*

*II - a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.*

*Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.*

(...)

No caso, foi exatamente isso que fez o autor da ação fiscal, pois, uma vez que o sujeito passivo, apesar de intimado, não lhe informou nem o método empregado nem os preços de transferência, calculou os preços de transferência com base nos documentos de que dispunha.

Por fim, é de se dizer que esta 1ª Turma já se pronunciou sobre o assunto no âmbito do acórdão 9101-002.524, que, embora trate de preços de transferência na importação, em tudo se assemelha ao caso dos presentes autos, conforme se verifica no seguinte trecho de seu voto vencedor:

***1) Da Alegada Obrigatoriedade de Adoção do Método Mais Benéfico ao Sujeito Passivo***

*Alega a recorrente que o auditor-fiscal, ao desconsiderar o método CPL, deveria obrigatoriamente adotar o método a ela mais benéfico, nos termos do art. 18, §4º, da Lei nº 9.430/96, ao invés de empregar diretamente o método PRL, que lhe era mais conveniente.*

*Sobre o assunto o referido art. 18, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.430/96 assim estabelece:*

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

(...)

*§4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.*

(...)

*Não há dúvida de que a norma sob exame (§4º) é destinada aos contribuintes, atribuindo-lhes a faculdade de empregar, dentre os três métodos de cálculo do preço-parâmetro (PIC, PRL e CPL), aquele que resulte em maior dedução (menor tributação).*

*Mas não há nada nessa norma que autorize a interpretação defendida pela recorrente segundo à qual a fiscalização tem o dever de realizar o lançamento mediante o emprego do método mais benéfico ao sujeito passivo. Tal interpretação, definitivamente, não encontra amparo no texto legal.*

*No caso, o sujeito passivo, apesar de intimado e por diversas vezes reintimado pela fiscalização a apresentar as memórias de cálculo que demonstrassem o rateio dos custos indiretos relativamente aos produtos submetidos ao método CPL, deixou de fazê-lo, razão pela qual não restou outra alternativa à autoridade fiscal senão apurar o preço-parâmetro utilizando as informações de que dispunha, quais sejam, o preço de revenda dos produtos, daí porque empregou o método PRL.*

*Seria portanto absurdo imaginar que, nessa hipótese em que o sujeito passivo deixa de cumprir o seu dever de demonstrar o preço-praticado pelo método por ele próprio eleito, o art. 18, §4º, da Lei nº 9.430/96 viesse atribuir à autoridade fiscal o dever de calcular o preço-parâmetro por todos os três métodos para, só então, verificando dentre eles qual é o mais benéfico ao sujeito passivo, realizar, se for o caso, o lançamento.*

*Não é preciso dizer que, se assim fosse, a auditoria fiscal dos preços de transferência encontraria severas dificuldades, ou mesmo seria impossível em certos casos.*

*Ocorre que o procedimento adotado pela autoridade tributária encontra previsão no a seguir transcrito art. 40, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 243/2002, que nada mais faz do que reproduzir o que já haviam estabelecido as Instruções Normativas nos 32/2001 e 38/1997:*

#### PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

*Art. 40. A empresa submetida a procedimentos de fiscalização deverá fornecer aos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF), encarregados da verificação:*

*I - a indicação do método por ela adotado;*

*II a documentação por ela utilizada como suporte para determinação do preço praticado e as respectivas memórias de cálculo para apuração do preço parâmetro e, inclusive, para as dispensas de comprovação, de que tratam os arts. 35 e 36.*

*Parágrafo único. Não sendo indicado o método, nem apresentados os documentos a que se refere o inciso II, ou, se apresentados, forem insuficientes ou imprestáveis para formar a convicção quanto ao preço, os AFRF encarregados da verificação poderão determiná-lo com base em outros documentos de que dispuserem, aplicando um dos métodos referidos nesta Instrução Normativa.*

*Em assim sendo, correto o procedimento adotado pela fiscalização no caso sob exame, ao promover o lançamento com base nas informações de que dispunha.*

*(...)*

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16561.000180/2008-70  
Acórdão n.º **9101-002.833**

**CSRF-T1**  
Fl. 8

---

Rafael Vidal de Araujo