



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 10880/028.149/91-22

SESSÃO DE: 28 de julho de 1993

ACÓRDÃO Nº: 101-85.392

RECURSO: 105.566 - IRPJ - EXS. 1986 e 1991

RECORRENTE: TICKET SERVIÇOS COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO LTDA

RECORRIDA: DRF EM SÃO PAULO/SP

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Se o pressuposto para o lançamento fiscal de que a empresa é administradora de bens de terceiros não de confirma pe las provas carreadas ao processo, a exigência estabelecida na peça vesti**bul**ar não pode prosperar.

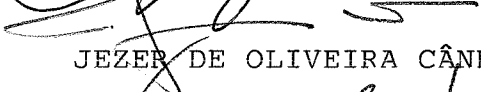
Vistos, relatados e Discutidos os presentes au
tos de recurso interposto por TICKET SERVIÇOS COMÉRCIO E ADMI-
NISTRAÇÃO LTDA.

ACORDAM OS Membros da Primeira Câmara do Pri-
meiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, aco
lher a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 28 de julho de 1993

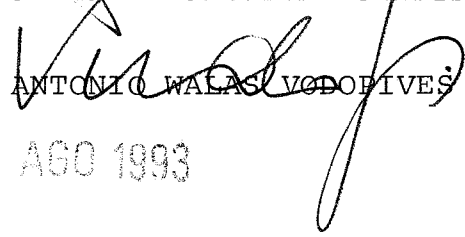

MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO

- RELATOR

VISTO EM


ANTÔNIO WALAS VODORIVES

- PROCURADOR DA

SESSÃO DE:

FAZENDA NACIONAL

26 AGO 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse-
heiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRAN
DA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, RAIMUNDO SOARES DE CARVA
LHO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 10880/028149/91-22

Recurso nº 105566

Acórdão nº 101-85.392

R E L A T Ó R I O

TICKET SERVIÇOS COMÉRCIO E ADMINISTRAÇÃO LTDA., qualificada nos autos, recorre para este Conselho contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo-SP. que julgou procedente lançamento fiscal consubstanciado no Auto de Infração de fls. 549/550 que, apoiado no " Termo nº 08 - Constatação (que consolida termos de nºs. 01 a 07), descreve os seguintes fatos:

1. a recorrente foi constituída para a exploração da atividade de " prestação de serviços, como intermediária, na distribuição de refeições, entre empresas e outras associações e bares, restaurantes, motéis e hotéis", alterada para, dentre outras, a de " prestação de serviços de estudos, organização, implantação e administração, por conta própria ou de terceiros de sistemas e/ou convênios de qualquer natureza especialmente relativos a refeições, transportes, creches, férias, lazer, entretenimento, promoções e outros, inclusive por meio de emissão e fornecimento de vales, cartões ou cupons", atividade exercida até a pre-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10880/028.149/91-22

Acórdão nº 101-85.392

sente data em todo o território nacional;

2. a recorrente opera com as seguintes espécies de Ticket: Lanche, Alimentação, Cesta e Refeição, sendo que somente esta última está contemplada com os benefícios do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6321/76;

3. consta do Plano de Contas (anos de 1986 a 1990), no Ativo, Grupo " Circulante " somente a indicação nominal de " Clientes " devedores por aquisição de Tickets, sem contudo fazer qualquer referência à espécie de ticket comercializado, sendo que, igualmente, consta, no Passivo, Grupo " Circulante ", as rubricas contábeis "TR S A PAGAR" ou "TR S EM CIRCULAÇÃO ", que servem para registrar, englobadamente, todas as espécies de Tickets comercializados, apenas fazendo a separação por ANO DE EMISSÃO, conforme pode ser corroborado através cópias xerográficas do Livro Diário eletrônico, do ano de 1986, retidas, por amostragem;

4. todas as espécies de Tickets comercializados são impressos por Thomas De La Rue S/A, sendo que as Notas Fiscais de Serviços emitidas em decorrência da prestação de serviços de impressão não discriminam nem identificam tais espécies;

5. os Contratos de Prestação de Serviços firmados com pessoas físicas e jurídicas têm por objetivo:

a) recolhimento dos Tickets na rede de restauran-



Acórdão nº 101-85.392

tes;

b) filiação/credenciamento de novos restaurantes;

c) verificação das normas de utilização dos Tickets-Restaurante.

6. a receita bruta da empresa é proveniente da Prestação de Serviços de Estudos, Organização, Implantação e Administração, por Conta Própria ou de Terceiros de Sistemas e/ou Convênios de Qualquer Natureza especialmente relativos a refeições convênio, por meio da emissão e fornecimento de vales, cartões ou cupons, como, também, de rendimentos de aplicações financeiras proveniente da aplicação dos haveres do cliente até ulterior resgate dos tickets em circulação;

7. a empresa informou à fiscalização que:

a) a rede de fornecedores credenciados administrada pela Divisão Ticket Restaurante é integrada por estabelecimentos fornecedores de refeições(ticket restaurante), lanches (ticket lanche), gêneros alimentícios(ticket alimentação) e misto(refeições e/ou lanches e/ou alimentos), todos habilitados nas condições ajustadas;

b) a atividade de credenciamento dos estabelecimentos para os convênios Ticket Restaurante, Ticket Lanche, Ticket Alimentação, é exercida mediante celebração de um Contrato Padrão;



Acórdão nº: 101-85.392

c) a Divisão Ticket Restaurante exerce permanente fiscalização junto aos conveniados com vistas a assegurar a plena observância das condições aplicáveis ao sistema;

d) a Divisão mantém um Cadastro Único de clientes e de todos os estabelecimentos credenciados nos convênios Ticket Restaurante, Lanche e Alimentação;

e) o registro contábil dos tickets fornecidos aos Clientes é realizado mediante débito à conta CLIENTES e crédito à conta EMISSÃO;

f) a conta emissão, em que são registrados todos os tickets emitidos, não identifica a espécie de ticket emitido, nem tampouco o cliente a quem foi fornecido, tendo em vista que tais elementos se encontram registrados na conta CLIENTE com a referência à Nota Fiscal, sendo que tais elementos ou informações (nome do Cliente, espécie de ticket e valor) não apresentam qualquer interesse ou utilidade prática;

g) o reembolso de tickets efetuado aos estabelecimentos credenciados é realizado mediante a entrega dos Tickets e do Recibo Próprio, não havendo a identificação da espécie de ticket reembolsado, ante a inexistência de qualquer interesse ou utilidade prática;

8. os documentos apresentados pela empresa evidenciam que:



Acórdão nº : 101-85.392

a) os tickets Restaurante, Lanche e Alimentação, impressos por Thomas De La Rue não são identificados nas Notas Fiscais de Prestação de Serviços, estando perfeitamente individualizados para fins de circulação e, as inserções nelas feitas servem para garantir a sua inviolabilidade e, sobretudo proporcionar maior segurança e meios de controle de sua circulação;

b) os contratos firmados com Clientes e Fornecedores guardam conformidade com as determinações constantes das Portarias MT 3030/85 e 3284/89;

c) as Notas Fiscais - Fatura de Serviços (faturamento da venda de tickets a Clientes), não identificam a espécie de ticket vendido;

d) as Notas Fiscais de Serviços (faturamento do reembolso de Tickets a Fornecedores) e as Guias de Entrega de Tickets, também não identificam a espécie de Ticket reembolsado;

e) as Notificações de Cancelamento de Contratos de Fornecedores (descredenciamento) do Contrato de Adesão ao Sistema de Ticket Restaurante, acontecem sempre por infração ao item 8.1, alínea "b", ou seja, quando não houve mais interesse de uma das partes em mantê-lo;

9. a empresa informou que os tickets devolvidos e cancelados, após a leitura e processamento com os conse-



Acórdão nº 101-85.392

quentes registros contábeis, são destruídos por segurança, para evitar-se indevido manuseio, bem como que o cadastramento de estabelecimentos credenciados é realizado mediante a celebração de instrumento padrão e que o cadastramento de clientes junto ao PAT é da exclusiva responsabilidade do mesmo, exibindo, no ato do cadastramento e nas posteriores renovações, o projeto do PAT;

10. quanto ao Termo de Esclarecimentos, datado de 21.11.90, depreendeu o fisco que:

a) o Posto de Atendimento localizado à Av. Vieira de Carvalho, 132, 12 andar, centro, São Paulo, é responsável pelo acolhimento dos Tickets dos estabelecimentos localizados na área delimitada pela empresa;

b) os tickets acolhidos são das espécies: Alimentação, Restaurante e Lanche;

c) a espécie de ticket apresentada pelo credenciado não está necessariamente vinculada à atividade do estabelecimento, ou seja, o estabelecimento credenciado/cadastrado como restaurante que recebe em pagamento da refeição ticket lanche ou ticket restaurante, tem acolhidas as duas espécies de tickets, sendo o reembolso feito englobadamente, sendo que, igualmente, o estabelecimento credenciado/cadastrado como lanchonete que recebe em pagamento do Lanche ticket lanche ou ticket restaurante, tem acolhidas



Acórdão nº 101-85.392

as duas espécies de ticket, sendo o reembolso feito englobadamente;

d) a guia de entrega apresentada pelo credenciado para reembolso, apenas relaciona a quantidade de tickets entregues e o valor total em cruzeiros, sendo certo que, anteriormente, os tickets eram agrupados por valor facial, quantidade e valor total em cruzeiros;

e) os tickets acompanhados da Guia de Entrega são encaminhados para o Centro de Processamento para leitura e, em seguida, à Tesouraria para emissão de cheque ou ordem de pagamento;

11. quanto ao Termo nº 05, aduz o fisco que:

a) as Notas Fiscais de Serviços, série " A " (demonstrativo de pagamento) e Guias de Entrega, não discriminam e tampouco identificam as espécies de tickets reembolsados;

b) todos os estabelecimentos credenciados constantes das Notas Fiscais de Serviços - série A, foram cadastrados como restaurantes, num total de treze, sendo que no Departamento da Receita Federal as atividades desenvolvidas são variadas, tais como Hotéis, Motéis, Comércio Atacadista de Papel, bares, churrascarias, pizzarias, comércio varejista de mercadorias em geral, varejista de produtos veterinários, etc.



Acórdão nº 101-85.392

12. quanto ao Termo nº 06, esclarece a fiscalização que " à vista das relações dos 25(vinte e cinco) maiores fornecedores cadastrados/credenciados e reembolsados(no Estado de São Paulo), nos anos de 1987, 1988 e 1989, foram confrontados os correspondentes cadastramentos das empresas com o CGC do Departamento da Receita Federal, tendo sido constatado que todos, indistintamente, estão credenciados/cadastrados na empresa como restaurante e na Receita Federal apresentam atividades diversas, tais como comércio varejista de mercadorias em geral, restaurante, churrascaria, pizzaria, cantina, lanchonete, pastelaria, confeitaria, casas de chá, doces, bares, cafés, sorveterias, leiterias, entidades desportivas e recreativas, supermercados, etc. " e que " das oito fichas de Cadastro de Restaurantes(consulta), emitidas eletronicamente pela fiscalização, correspondentes a estabelecimentos restaurantes, infere-se das mesmas as seguintes atividades: doceria e lanchonete, padarias, supermercados e sorveteria".

13. Tendo em vista todo o exposto nos itens anteriores, assim concluiu a fiscalização:

" ISTO POSTO e, tendo em vista:

8.1. o alto sentido social desse benefício, cuja utilização se refletirá, inequivocamente, no aumento da produtividade da mão-de-obra do operariado nacional(Portaria MF nº 376-B,



Acórdão nº 101-85.392

de 28.09.76);

8.2. o regular credenciamento da empresa, feito pela Comissão Especial através da expedição de certidão de credenciamento (Portaria MI nº 651, de 22.12.76 e Portaria MI nº 3.282, de 27.09.89);

8.3. que os contratos celebrados com as pessoas jurídicas beneficiárias e com os restaurantes credenciados, estão conforme (Portaria MI nº 3.030, de 13.02.85 e Portaria MI nº 3.284, de 27.09.89);

8.4. que é responsabilidade exclusiva da empresa especializada em refeições-convênio o pagamento aos RESTAURANTES-CREDENCIADOS, do valor indicado nos documentos de representação de REFEIÇÕES-CONVENIO apresentados (Portaria MI nº 3.030, de 13.02.85);

8.5. que os documentos de representação das refeições-convênio SERÃO UTILIZADOS PARA O CONSUMO DE REFEIÇÕES em restaurantes, lanchonetes ou similares, cabendo às empresas especializadas em refeições-convênio fiscalizar os estabelecimentos credenciados, exigindo-lhes o fiel cumprimento das determinações legais, sob pena de seu descredenciamento do PAT (Portaria MI 3.030, de 13.02.85 e Portaria MI nº 3.284, de 27.09.89);

8.6. a existência de proibição expressa do uso de documento de representação para aquisição de produtos ou



Acórdão nº 101-85.392

serviços (Portaria MT nº 3.030, de 13.02.85 e Portaria MT nº 3.284, de 27.09.89);

8.7. a limitação da utilidade do documento de representação da refeição-convênio para o consumo de uma refeição de teor nutricional compatível com as exigências contidas no parágrafo 12 do artigo 42 da Portaria MT nº 3.282, de 27.09.89 e com o valor monetário nele inscrito, sendo expressamente proibido o fracionamento desse valor e o seu uso na aquisição de produtos ou serviços diversos (Portaria MT nº 3.284, de 27.09.89);

8.8. que o almoço, jantar, ceia, desejum ou merenda deverão conter as calorias e ND^oCal dentro dos quantitativos fixados (Portaria MT nº 652, de 22.12.76 e Portaria MT nº 3.282, de 27.09.89);

8.9. que as empresas especializadas em refeições-convênio deverão manter em arquivo atualizado o CADASTRO DOS RESTAURANTES CREDENCIADOS que compõem a sua rede, inclusive a relação dos que foram descredenciados (Portaria MT nº 3.284, de 27.09.89);

8.10. que as Notas Fiscais de Serviços, Faturas e Romaneios, não identificam a espécie de serviço prestado nem tampouco o tipo ou espécie de Ticket impresso (Termo nº 01 - Retenção de Documentos);

8.11. que as Notas Fiscais - Faturas de Serviços (faturamen-



Acórdão nº 101-85.392

to da venda de Tickets a Clientes), não identifica o tipo ou a espécie de ticket vendido(Termo nº 03 - Recepção de Documentos);

B.12. que as Notas Fiscais de Serviços - Série A(demonstrativo de pagamento) e respectivas Guias de Entrega, não identificam o tipo ou a espécie de ticket reembolsado(Termo nº 05 - Verificação e Retenção de Documentos e Termo de Esclarecimentos de 27.11.90);

B.13. que os Tickets devolvidos e cancelados, após a leitura e processamento com os respectivos registros contábeis são destruídos, não dispondo a empresa de nenhum meio probante acerca dessa documentação(Termo nº 04 - Recepção de Documentos);

B.14. que idêntico procedimento(subitem B.13 retro) é adotado pela empresa em relação aos tickets reembolsados, segundo ficou constatado pela verificações procedidas por esta fiscalização;

B.15. que os Planos de Contas utilizados para os registros contábeis da empresa não permitem identificar a movimentação isolada das espécies de Tickets(Lanche, Cesta, Alimentação e Refeição) e tampouco para qual estabelecimento fornecedor cadastrado/credenciado foram reembolsados(Termo nº 01 - Retenção de Documentos e Termo nº 03 - Recepção de Documentos);



Acórdão nº 101-85.392

B.16. que a precariedade dos serviços de cadastramento dos estabelecimentos conveniados, indistintamente cadastrados como RESTAURANTES, o que não corresponde à realidade, fato que poderá ser perfeitamente identificado através da simples comparação da Ficha de Cadastro Restaurante(Consulta) dos arquivos da empresa com a Ficha de Cadastro - CGC do Departamento da Receita Federal, impossibilita, de plano, a verificação fiscal da regularidade dos reembolsos efetuados, aliado ao fato de que os documentos que registram os reembolsos não identificam o tipo ou a espécie de ticket resgatado(Termo nº 04 - Recepção de Documentos; Termo de Esclarecimentos de 21.11.90; Termo nº 05-Verificação e Retenção de Documentos e Termo nº 06 - Verificação e Retenção de Documentos);

B.17. que a empresa procede ao reembolso de Ticket Restaurante a estabelecimentos que não operam no ramo de restaurante ou similar, segundo ficou fartamente comprovado pelas verificações procedidas, termos lavrados e documentação juntada por amostragem;

B.18. que assim procedendo(subitem B.17), a empresa está propiciando a utilização do documento de representação para aquisição de produtos ou serviços diversos, agindo em estreita conivência com o estabelecimento cadastrado/credenciado para o desvirtuamento da utilização do documento(TIC-



Acórdão nº 101-85.392

KET RESTAURANTE);

8.19. que o fato dos registros contábeis não identificar a espécie de ticket emitido e a espécie de ticket reembolsado por não apresentar qualquer interesse ou utilidade prática não se presta para justificar e muito menos para atestar a veracidade ou autenticidade dos registros praticados;

8.20. que a empresa vem, ostensivamente, contrariando determinação legal emanada de autoridade superior que é no sentido de MANUTENÇÃO EM ARQUIVO ATUALIZADO O CADASTRO DOS RESTAURANTES CREDENCIADOS QUE COMPÕEM A SUA REDE, utilizando-se do artifício doloso, mediante o reembolso de ticket da espécie RESTAURANTE, indiscriminadamente, a estabelecimentos credenciados/cadastrados como RESTAURANTE, quando na realidade estão incluídas nesta atividade as mais variadas delas, tais como: hotéis e motéis, bares e botequins, cafés, produtos hortigrangeiros e açougues, culminando no absurdo cadastramento como RESTAURANTE de empresa do comércio atacadista de papel;

8.21. a forma com que se revestem as Notas Fiscais de aquisição (impressão), de fornecimento a Clientes, de reembolso a fornecedores dos documentos de representação da refeição-convênio, seu arquivamento e guarda em arquivo à disposição do Fisco, a precariedade do cadastro de fornecedores, configurando o desvio ou desvirtuamento da finalidade e ob-



Acórdão nº 101-85.392

jetivos do PAT e que a escrituração contábil é o meio material concreto de comprovar e conferir à operação, eficácia, segurança e inviolabilidade e que se insuficientemente executada, impossibilita a apuração direta da base tributável e, que assim positivado, legitima o seu arbitramento pela autoridade.

9. ANTE O EXPOSTO, a fiscalizada, como administradora de bens de terceiros, responde solidariamente com os contribuintes beneficiários do incentivo fiscal obtido através da redução do imposto devido, em todos os atos em que foi interveniente, inclusive pela omissão de que foi responsável, advindas do irregular gerenciamento dos tickets da espécie "RESTAURANTE", segundo o disposto no Contrato Padrão, denominado " CONTRATO CLIENTE ", em seu item 3. " OBRIGAÇÕES DA T S " e seus subitens III, VII e VIII, face à impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal desses mesmos contribuintes, segundo dispõe o artigo 143, inciso I, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, observado o disposto no seu parágrafo 1º, combinado com o artigo 436 do mesmo diploma legal, cuja base tributável encontra-se descrita nos demonstrativos anexos ao TERMO Nº 07 - Recepção de Documentos, observados os percentuais de base máxima estabelecidos para cada refeição, na conformidade do previsto nos atos legais e admi-



Acórdão nº 101-85.392

nistrativos que disciplinam a matéria c/c o disposto no artigo 148 da Lei nº 5.172/66 (CIN)."

Inconformada com o lançamento fiscal, a empresa, tempestivamente, impugnou a exigência através do petitório de fls. 563 a 669, acompanhado dos documentos de fls. 579 a 786, discorrendo sobre o perfil da empresa, fazendo um longo relato sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador e argumentando, em síntese, que:

a) o emissor do ticket não é mandatário da empresa uma vez que atua em nome próprio nas suas relações com os restaurantes, assumindo perante estes a obrigação de reembolsar uma dívida própria e não uma dívida alheia e, paralelamente, os recursos provenientes da cessão de direitos materializados nos " tickets " são também recursos próprios e não recursos das empresas de que o emissor seria mero depositário ou administrador;

b) " a relação contratual entre emissor e empresa reveste um duplo caráter: de um lado, traduz-se numa cessão onerosa de direitos; de outro lado, numa prestação de serviços, que consiste em colocar à disposição dos trabalhadores uma rede de restaurantes credenciados que estes poderão utilizar, contra a apresentação dos " tickets ";

c) a violação dos deveres das empresas beneficiárias do PAT têm como consequência uma sanção fiscal, con-



Acórdão nº 101-85.392

sistente na perda do incentivo, enquanto a violação dos deveres das empresas especializadas em refeições-convênio têm como consequência uma sanção administrativa e consistente na cassação do registro, sendo abasolutamente impossível aplicar a sanção fiscal de perda de incentivo a atos praticados pelas empresas emissoras de "tickets";

d) " a lei refere-se à execução inadequada ou ao desvio ou desvirtuamento das finalidades do programa por atos da própria pessoa jurídica beneficiária, pois só assim se explica que a tais atos corresponda uma sanção fiscal, consistente na perda do incentivo fiscal ";

e) sem que tenha provado uma só sequer infração por parte das empresas beneficiárias, o Auto de Infração concluiu pela perda do incentivo que lhes é próprio, alegando execução inadequada dos programas de alimentação do trabalhador ou desvio ou desvirtuamento de suas finalidades por atos que imputa a terceiro - a empresa especializada em refeições-convênio;

f) quanto às pretensas infrações a deveres de discriminação documental:

f.1) "nem a lei, nem qualquer ato administrativo regulador da matéria impõe às empresas especializadas em refeições-convênio a obrigação de discriminar que lhes é exigida pelo fisco, pelo que a sua exigência viola o prin-



Acórdão nº 101-85.392

cípio da legalidade; f.2) " obrigação de discriminar existe sim para as pessoas jurídicas beneficiárias do incentivo, imposta pelo art. 11 do Decreto nº 78.676";

f.3) as empresas especializadas em refeições-convênio têm apenas a obrigação de entregar às suas clientes os " tickets" que estas solicitarem, sem que porém tenham qualquer ingerência quanto ao uso que estas venham a dar a tais documentos para efeitos fiscais, uso esse que é da exclusiva responsabilidade das empresas beneficiárias;

f.4) " é precisamente porque a natureza e espécie dos títulos emitidos e reembolsados não se repercute na sua própria obrigação tributária (que deriva de receitas e despesas globais, independentemente de qualquer classificação), que as empresas especializadas em refeições-convênio não são obrigadas por lei a proceder a quaisquer discriminações nem na sua contabilidade, nem nas notas fiscais relativas a serviços de impressão, nem nas notas de venda aos clientes, nem nas notas de reembolso. Tais obrigações - repita-se - só podem ser relevantes para a obrigação tributária das pessoas jurídicas beneficiárias, pelo que apenas a elas competem os deveres de controle e apenas a elas pode o Fisco exigir tais discriminações e comprovações";

f.5) " embora a tanto não obrigada por lei, ao contrário do que afirma o auto de infração, procede efeti-



Acórdão nº 101-85.392

vamente à discriminação dos "tickets" vendidos, nas respectivas notas fiscais, indicando, além da quantidade, a série, numeração, valor facial, total facial, bem como a espécie de ticket, identificada pelas siglas L(Lanche), A(Alimentação) e R(Restaurante)", como prova deste fato anexa documentos de fls. 726 a 780;

f.6)" dispõe de elementos que(caso solicitados pelo Fisco - e o não foram) permitiriam a este controlar o correto uso do incentivo pelas empresas-beneficiárias, suas clientes";

g) quanto às pretensas infrações a deveres de conservação e guarda de documentos:g.1) "nem a lei nem os atos normativos reguladores da matéria impõem às empresas especializadas em refeições-convênio o dever acessório de conservação e guarda dos documentos de representação devolvidos, cancelados e reembolsados, pelo que a sua exigência ofende o princípio constitucional da legalidade", não podendo a impugnante assumir ônus que a lei não impõe;

h) quanto às pretensas infrações a deveres de cadastramento e fiscalização dos estabelecimentos fornecedores:

h.1) "trata-se de um sistema de auto-credenciamento, pelo qual compete ao próprio interessado assumir a responsabilidade pela veracidade das declarações que pres-



Acórdão nº 101-85.392

tar, de tal modo que a fiscalização pela empresa especializada é, via de regra, a **posteriori**, através de visitas em que se verifica se o estabelecimento tem instalações adequadas, condições de higiene e saúde e se serve efetivamente refeições ou comercializa gêneros alimentícios " in natura ";

h.2) para assegurar a efetividade de sua fiscalização dispõe de 79 assessores técnicos;

h.3) se constatada infração contratual ou de outra natureza e se, após carta de advertência, a infração não for sanada, os serviços de fiscalização procedem ao descredenciamento;

h.4) " não pode, é certo, evitar erros de cadastramento nem o cometimento de infrações ";

h.5) "são distintos os critérios de classificação de uma empresa ou estabelecimento para fins de inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes e para fins de credenciamento no sistema de refeições-convênio", enquanto que para o primeiro prevalece o principal objetivo social ou a atividade econômica responsável pelo maior [^] percentual de movimento econômico, para o segundo prevalece como único critério o do fornecimento efetivo de refeições:

h.6) " assim, pode perfeitamente uma entidade estar classificada no CGC como hotel e contudo nele funcionar



Acórdão nº 101-85.392

um ou mais restaurantes, habilitados a receber documentos de representação de refeições-convênio";

h.7) dos casos arrolados pelo fisco todos foram corretamente credenciados;

h.8)"que de um universo constituído de 180.000 estabelecimentos credenciados, o Fisco examinou 13 estabelecimentos, ou seja, 0,0072%(setenta e dois décimos de milésimos por centos) e ainda assim se constata que em nenhum deles ocorreu erro de credenciamento;

i) quanto às pretensas infrações a deveres de reembolso a estabelecimentos corretamente credenciados:

i.1)" o equívoco essencial destes itens do auto de infração consiste em ignorar o conceito amplo de restaurante, o qual ^oenloba, além dos restaurantes em sentido estrito, todos os estabelecimentos fornecedores de refeições a eles similares, que tanto podem servir refeições mais substanciais, como simples lanches";

i.2)" o auto de infração alega que a impugnante está propiciando a utilização de documento de representação para aquisição de produtos ou serviços diversos, mas não faz a prova de um só caso de uso indevido, limitando-se a suposições";

i.3)" o auto de infração alega " estreita conveniência ", mas não faz a prova de nenhum ato ou indício de



Acórdão nº 101-85.392

conivência";

i.4) " o auto de infração alega " artifício doloroso", mas não faz a prova de nenhum artifício, nem do dolo, atribuindo à impugnante gravíssimas imputações sem prova, atitude denotadora de falta de serenidade e de objetividade, que deveriam sempre pautar as práticas de Auditores do Tesouro Nacional;

j) " que a impugnante faz tudo ao seu alcance para impedir o desvio ou desvirtuamento do sistema ", seja desenvolvendo esclarecimento do funcionamento do sistema, seja na busca da correta utilização do sistema, através de boletins, cartas-promoção, "painel de restaurantes, revistas, etc.";

l) no presente caso, " não é aplicável o art. 148 do Código Tributário Nacional, que rege exclusivamente a determinação do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. Na hipótese contemplada no auto de infração não está em causa qualquer discussão sobre um preço, que seja a base de cálculo do tributo. Está em causa a determinação do valor do incentivo, que as empresas beneficiárias teriam perdido em virtude de pretensão desvirtuamento ou desvio do programa de alimentação do trabalhador";

m) " o abandono da prova direta e o recurso à presunção só se tornam legítimos se o Fisco tiver elemento



Acórdão nº 101-85.392

seguro de prova ou indício veemente da falsidade ou inexatidão" (cita artigo 149 do CTN e transcreve artigo 575 e 678 do RIR/80) e " assim, sem que o Fisco tenha previamente exercido, na sua plenitude, o seu dever de investigação da verdade material, designadamente provando ativamente a inexatidão dos esclarecimentos e declarações do contribuinte, não pode recorrer à prova indiciária, de caráter marcadamente excepcional";

n) " a verdade é que o Fisco, no caso concreto, não fez o menor esforço para proceder à determinação do valor dos incentivos perdidos, nem tão pouco para produzir elemento de prova ou indício veemente de falsidade de declarações do contribuinte";

o) " o arbitramento(nos casos em que caiba) deverá sempre fazer-se de forma individualizada, em relação a cada contribuinte, sendo inadmissível a monstruosa figura de um arbitramento coletivo, atingindo indistintamente todo um universo de contribuintes, as empresas clientes da IMPUGNANTE " e " o Fisco nem sequer investigou primariamente sobre a possibilidade de fazer a prova direta junto de cada contribuinte(as empresas clientes), examinando a sua escrituração e os lançamentos que dão suporte à correta utilização do benefício fiscal. Limitou-se, isso sim, a fiscalizar um pretenso terceiro responsável(a IMPUGNANTE), quando a



Acoórdão nº 101-85.392

lei é terminante ao relacionar a figura do arbitramento, por lançamento de ofício, com os deveres acessórios do contribuinte";

p) "ainda que tivessem sido provadas as pretendidas infrações imputadas à impugnante (não discriminação documental, não conservação de documentos, erros de credenciamento, não discriminação de reembolsos) tais infrações não conduziriam necessariamente à impossibilidade absoluta da prova direta, pela singela razão de que os contribuintes podiam ter calculado e provado corretamente o seu direito ao incentivo, mesmo no caso de referidas irregularidades terem sido praticadas";

q) o método indiciário utilizado pelo fisco não é apenas ilegal, mas é também irracional, ilógico e incongruente, constituindo-se em um mistério matemático;

r) "de harmonia com o sistema legal, o Fisco deveria individualizadamente exigir de cada um dos contribuintes (as empresas beneficiárias) os impostos por elas eventualmente devidos e ainda que estes tivessem sido lançados por arbitramento. Face a casos concretos de inadimplemento, deveria então promover a execução forçada, também individualizada de seus créditos. E só face à comprovada impossibilidade de satisfação, total ou parcial, dos seus créditos por um ou alguns dos contribuintes, poderia exigir



Acórdão nº 101-85.392

do responsável as importâncias não satisfeitas, na precisa medida em que o não foram";

s) " as empresas especializadas em refeições-convenio não revestem a natureza de administradores de bens de terceiros ", uma vez que " não têm poderes de administração de patrimônios de terceiros(nem das empresas beneficiárias, suas clientes, nem dos restaurantes), limitando-se a prestar serviços de intermediação e outros em nome e por conta própria, através de duas relações contratuais autônomas e distintas - uma que as liga às empresa beneficiárias, outra que as prende aos restaurantes. Em parte alguma(nem na lei, nem nos atos administrativos disciplinadores de matéria, nem nos contratos celebrados entre as partes) são conferidas a tais empresas poderes para praticar atos que se repercutam na esfera jurídica de terceiros, notadamente nas empresas beneficiárias";

t) não existe na hipótese qualquer ⁿnexo causal entre o ato no qual o terceiro ⁿinteveio ou a omissão de que é responsável e a situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária do devedor principal.

Informando o processo, os fiscais autuantes esclarecem que:

a) " As notas fiscais - fatura de serviços, onde a impugnante alega discriminar a espécie de "ticket" vendi-



Acórdão nº 101-85.392

do, não identificam o tipo, nem a espécie de "ticket" que por ela são emitidos e vendidos, como pode ser observado pelos documentos anexados às fls. 372 a 375;

b) " a impugnante afirma ser obrigação de seus clientes o dever de guarda dos "tickets" devolvidos, cancelados e reembolsados, porém como poderiam as suas empresas clientes cumprir tal dever se ela mesma declara destruir tais documentos após as leituras e os seus processamentos e, desse modo, não possuir meio algum que comprove a existência dos referidos documentos. Vale ressaltar que tal declaração foi feita pela própria impugnante e juntada ao processo às fls.390";

c) o serviço de cadastramento - de responsabilidade da impugnante - é falho e precário, pois a impugnante admite indistintamente em seu cadastro restaurantes e diversos outros estabelecimentos que não operam com o fornecimento de refeições;d) a impugnante se contradiz ao afirmar que possui meios capazes de garantir o fiel cumprimento das condições estabelecidas no PAT e, ao mesmo tempo, dizer que não pode evitar alguns erros e o cometimento de infrações no sistema de auto-credenciamento;

e) ao contrário do que afirma a impugnante, os documentos de fls. 377, 378, 457, 498 e 509 não ratificam a alegação de que o cometimento de infrações tem de pronto o



Acórdão nº 101-85.392

descredenciamento do infrator, pois além de efetuar o reembolso a estabelecimentos que claramente não satisfazem às condições estabelecidas no PAT e às condições estabelecidas no item II de seu contrato de adesão anexado às fls. 371 do Auto de Infração, não efetua de pronto o descredenciamento de tais estabelecimentos;

f) os estabelecimentos englobados no conceito amplo de restaurante não cumprem a condição de fornecer refeições equilibradas e com teor nutricional compatível com as exigências e condições estabelecidas no parágrafo 1º do art. 4º da Portaria MT 3282 de 27.09.89;

g) "nos sistemas de refeições-convênio, a principal, senão a única figura capaz de fiscalizar e controlar a correta e adequada utilização dos documentos de representação - "tickets" é a impugnante, tendo para isso dois momentos: o da solicitação de credenciamento e o da solicitação de reembolso;

h) "quanto ao arbitramento do valor tributável efetuado pelo Fisco, entendo que foi o único meio encontrado para que fosse determinado o valor do crédito tributário, uma vez que a impugnante não dispunha nem forneceu outros meios para que fosse determinado o referido crédito;

i) "a impugnante é administradora de bens de terceiros, pois ao cobrar o serviço pela administração dos



Acórdão nº 101-85.392

"tickets" assume as responsabilidades pela sua correta utilização dentro das determinações do PAT.

A Autoridade Julgadora de Primeiro Grau julgou o lançamento procedente, apoiando-se nos seguintes considerandos:

"Considerando que as notas fiscais - fatura de serviços, onde a impugnante alega discriminar a espécie de "ticket" vendido, não identificam o tipo, nem a espécie de "ticket" que por ela são emitidos e vendidos, como pode ser observado através do exame dos documentos juntados ao Processo pela fiscalização às fls. 372 a 375;

Considerando que o fato da impugnante não discriminar a espécie de "ticket" por ela emitido e vendido impossibilitou ao Fisco a determinação da quantidade e do valor dos "TICKETS RESTAURANTES" (único documento de representação que goza dos benefícios concedidos pelo Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT), uma vez que a autuada também comercializa outras espécies de documento de representação;

Considerando que embora a impugnante afirme ser obrigação de seus representados o dever de guarda dos "tickets" devolvidos, cancelados e reembolsados, seus clientes, de modo algum, poderiam cumprir, mesmo que quisessem, uma vez que a própria autuada declara às fls. 390 destruir tais



Acórdão nº 101-85.392

documentos após as suas leituras e os seus processamentos e, desse modo, não possuir meio algum que comprove a existência dos mesmos;

Considerando que, dessa forma, tal alegação é totalmente insubsistente por si só, visto que a declaração feita pela autuada às fls. 390 contradiz inteiramente a sua alegação;

Considerando que a fiscalização constatou, através do confronto das fichas cadastrais mantidas nos arquivos da autuada e informações obtidas através das consultas ao C.G.C. do M.F. dos estabelecimentos por ela credenciados, a precariedade do serviço de cadastramento de responsabilidade da autuada, conforme sua declaração às fls. 251, e por ela executado;

Considerando que a impugnante utiliza como justificativa para a irregularidade acima descrita o fato do sistema utilizado para credenciamento de estabelecimentos fornecedores de refeições ser de auto-credenciamento e que não pode evitar alguns erros, nem cometimento de infrações;

Considerando que tal justificativa não condiz, novamente, com sua própria declaração, quando afirma possuir meios capazes de garantir o fiel cumprimento das condições estabelecidas pelo Programa de Alimentação ao Trabalhador e a correta utilização dos documentos de representa-



Acórdão nº 101-85.392

ção - os "tickets";

Considerando que a impugnante alega descredenciar de imediato os estabelecimentos descumpridores das condições impostas pelo PAT sempre que constata o cometimento de infrações, sendo que os documentos de fls. 457, 458 e 509, juntamente com os documentos de fls. 377 e 378 não confirmam tal alegação;

Considerando que, através do exame dos referidos documentos, constatou-se exatamente o oposto, ou seja, que a impugnante, além de efetuar o reembolso a estabelecimentos que claramente não satisfazem às condições estabelecidas pelo Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT e às condições estabelecidas no item II de seu contrato de adesão anexado às fls. 371 do Processo, não efetuou um só descredenciamento por descumprimento das condições determinadas pelo PAT, ficando claro que a impugnante não desenvolve qualquer esforço no sentido de evitar o cometimento de infrações;

Considerando que a autuada não adotou os procedimentos de praxe, no sentido de apurar a veracidade das informações prestadas pelos estabelecimentos credenciados, principalmente no que tange às atividades por eles desenvolvidas, condição essencial para a fruição do benefício fiscal, mantendo em seu cadastro e reembolsando estabeleci-



Acórdão nº 101-85.392

mentos que não operam com fornecimento de refeições, incidindo, pois, na culpa "in vigilando";

Considerando, ainda, que a autuada não dispõe de meios para fiscalizar e controlar a correta aplicação do PAT, ou se dispõe de tais meios, ficou evidente, que não os colocou em operação a fim de que fosse evitado ou, pelo menos, inibido o desvio ou desvirtuamento do PAT. Assim, novamente, cai por terra a alegação da impugnante, não encontrando alicerce documental capaz de suportá-la, deixando, ainda, muitas dúvidas quanto a alegação de que tem sido "diligente" e "eficiente" no seu dever de fiscalização;

Considerando que as infrações descritas estão comprovadas pelos documentos de fls. 430 a 455, que mostram claramente o credenciamento pela impugnante de estabelecimentos que não operam com o fornecimento de refeições, pois dentre tais estabelecimentos podemos citar, dentre outros: Hotéis e Motéis, Comércio Atacadista de Papel, Bares, Botiquins e Cafés, Avícolas, Comércio Varejista de Carnes e Peixes, Comércio Varejista de Produtos Veterinários e Químicos para uso na Agropecuária, Açougues, Supermercados, etc;

Considerando que os documentos de fls. 457, 498 e 509 juntados ao Processo demonstram que a impugnante efetuou o reembolso irregular de "tickets" a estabelecimentos



Acórdão Nº 101-85.392

que legalmente não poderiam por ela estar cadastrados por não preencherem os requisitos exigidos pelo PAI;

Considerando que os estabelecimentos que fornecem simples lanches, embora possam até estar abrangidos pelo conceito amplo de restaurante, quando vistos sob a ótica comercial, não existe, entretanto, qualquer comprovação de que os lanches por eles fornecidos preenchem os padrões exigidos pelo PAI, principalmente com relação às calorias contidas em cada refeição, com infringência, pois, às normas reguladoras do referido programa;

Considerando que esses estabelecimentos que a impugnante afirma estarem englobados no conceito amplo de restaurante não fornecem refeições equilibradas e com teor nutricional compatível com as exigências e condições estabelecidas pelo parágrafo 12 do artigo 42 da Portaria MT 3282 de 27.09.89, pois, como a própria impugnante alega, esses estabelecimentos fornecem simples lanches que certamente não são refeições equilibradas e tampouco possuem teor nutricional compatível com as exigências da referida Portaria;

Considerando que a impugnante não trouxe documento ou elemento algum que pudesse contestar a presunção de que os referidos lanches são refeições equilibradas e que contêm teor nutricional compatível com as exigências e con-



Acórdão nº 101-85.392

dições estabelecidas pela Portaria MT 3282 de 27.09.89;

Considerando que nos sistemas de refeições-convênio, a principal, senão a única figura capaz de fiscalizar e controlar a correta e adequada utilização dos documentos de representação - "tickets" é a impugnante, tendo para isso dois momentos: 1º) o da solicitação de credenciamento - quando pode exigir informações detalhadas a respeito da atividade principal do estabelecimento solicitante do credenciamento; 2º) o da solicitação do reembolso - quando pode verificar se o estabelecimento solicitante do reembolso está obedecendo às condições do PAT e às suas próprias condições discriminadas no seu contrato de adesão;

Considerando que, no entanto, ficou constatado que em nenhum desses momentos a impugnante se preocupou em fiscalizar e controlar a correta utilização dos documentos de representação a fim de que fosse evitado ou pelo menos inibido o desvio ou desvirtuamento do PAT;

Considerando que, conforme os documentos de rescisão contratual de fls. 377 e 378, nenhum descredenciamento foi realizado pelo fato dos estabelecimentos credenciados terem praticado alguma infração, ou não estarem mais satisfazendo às condições e exigências do PAT;

Considerando que nenhuma outra rescisão contratual foi anexada pela impugnante a fim de comprovar o des-



Acórdão nº 101-85.392

credenciamento por motivo de cometimento de infrações ou não cumprimento das condições e exigências do PAT;

Considerando que os credenciamentos de que tratam os documentos de fls. 377 e 378 têm como motivo da rescisão contratual a simples falta de interesse da impugnante em continuar mantendo em seu cadastro os estabelecimentos credenciados, conforme prevê o item 8.1, alínea "a" do Contrato de Adesão ao Sistema Ticket Restaurante, fls. 392 - verso;

Considerando que embora o item 8.1, alínea "b", do referido contrato, prevê a possibilidade de sua rescisão, quando não cumpridas as obrigações contratuais de que trata o item 2.1, principalmente suas alíneas "a" e "c", fls. 392 - verso, a interessada, no entanto, não apresentou qualquer carta de credenciamento com base no referido dispositivo contratual;

Considerando que o documento de fls. 783 trata-se apenas de simples modelo, não tendo a interessada comprovado tê-lo enviado a estabelecimentos infratores, mesmo assim, tal documento não teria qualquer valor jurídico, tendo em vista que nos casos de infração contratual, a rescisão deveria ser automática, independentemente de qualquer advertência, conforme prevê o item 8.1, alínea "b" do já citado contrato;



Acórdão nº 101-85.392

Considerando que os credenciamentos de que tratam os documentos de fls. 377 e 378 têm como motivo da rescisão contratual a simples falta de interesse da impugnante em continuar mantendo em seu cadastro os estabelecimentos credenciados;

Considerando que o arbitramento do valor tributável efetuado pelo Fisco foi a forma legal utilizada para a determinação do valor do crédito tributário, dada a ausência de elementos que pudessem propiciar, com precisão, a apuração do imposto indevidamente reduzido pelas beneficiárias do incentivo;

Considerando que a impugnante não executa a administração dos "tickets" gratuitamente, cobrando de suas empresas clientes o serviço de intermediação, conforme demonstrado pelo documento de fls. 372 e dos estabelecimentos credenciados uma taxa pelo reembolso dos "tickets" como pode ser observado nos documentos de fls. 373 a 376 e 397 a 429;

Considerando que, além da cobrança do serviço de intermediação e da taxa de reembolso, a impugnante obtém ganho financeiro através da aplicação dos valores que recebe de suas empresas clientes pela venda dos "tickets" desde o seu recebimento até a data do reembolso dos "tickets" aos estabelecimentos credenciados, não podendo, dessa forma,



Acórdão nº 101-85.392

afirmar que não é administradora de bens de terceiros para se eximir da responsabilidade pelo crédito tributário constituído;

Considerando que sendo a impugnante administradora de bens de terceiros, responde, a mesma, solidariamente com as empresas beneficiárias do incentivo fiscal obtido através da redução do imposto devido em todos os atos em que foi interveniente, inclusive omissões de que foi responsável, advindas do irregular e precário gerenciamento de suas atividades e face à impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal por parte das empresas beneficiárias, segundo o disposto no artigo 143, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto 85.450 de 04 de dezembro de 1980, observado o disposto no seu parágrafo 12 combinado com o artigo 436 do mesmo diploma legal, é a impugnante responsável pelo crédito tributário constituído pelo Auto de Infração lavrado em 25.09.1991;

Considerando que as alegações contidas no arrazoadado, com caráter meramente protelatório do cumprimento da obrigação tributária, apresentaram flagrantes contradições e em momento algum foram comprovadas com documentos ou elementos capazes de reformar ou alterar o crédito tributário legalmente constituído;"



Acórdão nº 101-85.392

Não se conformando com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado (recurso de fls. 806 a 880), protestando diversas omissões no Relatório da decisão recorrida, principalmente em questões de direito de fundamental relevância, tais como:

a) " a de que o eventual descumprimento de deveres administrativos daria lugar, quando muito, a sanções administrativas, por iniciativa do Ministério do Trabalho, e não à perda do direito ao incentivo pelas empresas beneficiárias, que não poderiam ser sancionadas por ato de terceiros";

b) " a de que a reconstituição do incentivo das empresas beneficiárias poderia e deveria fazer-se por prova direta, individualizada ao nível de cada empresa, sendo ilegal o recurso ao pretense arbitramento ";

c) " a de que a RECORRENTE não é administradora de bens de terceiros ";

d) " a de que, ainda que o fosse, seria ilegal a exigência de responsabilidade, antes de verificada a possibilidade da satisfação junto ao devedor principal "

Reitera os argumentos e as provas apresentadas na impugnação, ratificando seu entendimento de que não é responsável tributária, juntando o Parecer nº 441/93 (do Tribu-



Acórdão nº 101-85.392

tarista Gilberto de Ulhoa Canto, cópia do Acórdão nº 301-27.071, do Terceiro Conselho de Contribuintes (Primeira Câmara) e diversos outros documentos de fls. 930 a 1128 (Metas Permanentes da Área de Estabelecimentos, Motivos para descredenciamento de restaurantes, termos de rescisão ao contrato de adesão ao sistema Ticket, avaliação técnica, cardápio, promoções, etc..).

é o relatório.

V O T O

Conselheiro Jezer de Oliveira Candido

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, devo esclarecer aos ilustres membros deste Colegiado que, embora na peça impugnatória a empresa faça alusão a documentos de números 1 a 41, aos autos foram anexados apenas os de fls. 672 a 787 (doc. de nºs. 1 a 11).

No que se refere ao resumido relatório que acompanhou a decisão recorrida, segundo penso, não implicou em cerceamento do direito de defesa da empresa para que, dessa forma, propiciasse a nulidade da decisão proferida pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, mesmo porque, no



Acórdão nº 101-85.392

presente caso, como adiante se verá pela leitura do presente voto, invoco o disposto no artigo 249, § 2º do Código de Processo Civil, já que " quando puder decidir do mérito a favor da parte a quem aproveite a declaração de nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta."

A questão principal que se coloca para apreciação deste Colegiado é a seguinte:

a) a recorrente " vende " tickets-refeições para diversos contribuintes do imposto de renda que, em face do Programa de Alimentação do Trabalhador, podem beneficiar-se de redução do imposto de renda devido;

b) a recorrente é responsável pelo credenciamento de " restaurantes " nos quais podem ser utilizados os " tickets ";

c) a recorrente aufera comissões pelas vendas dos " tickets ", bem como pelo reembolso dos mesmos da rede de restaurantes credenciados;

d) a recorrente não discrimina os números dos tickets distribuídos (emite notas fiscais com as quantidades de tickets e valores), destruindo-os quando de seu retorno;

e) a recorrente teria credenciado estabelecimentos outros que não restaurantes;

f) a recorrente não teria fiscalizado com efici-



Acórdão nº 101-85.392

ência a rede credenciada;

g) a recorrente não mantém cadastro individualizado por cliente, dificultando, dessa forma, a verificação do fluxo dos " tickets ";

h) a recorrente seria administradora de bens de terceiros?;

i) a recorrente teria responsabilidade solidária pelo incentivo fiscal cuja finalidade fora desvirtuada ou desviada?

j) poderia o fisco " arbitrar " o valor global do incentivo fiscal que teria sido " desviado " e cobrá-lo da recorrente?

Inicialmente, convém ressaltar que nem a Lei nº 6321/76 (que instituiu o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT), nem os diversos atos administrativos posteriores (Decretos, Portarias, etc) atribuíram à recorrente responsabilidade pelos possíveis desvios no incentivo fiscal.

A própria imposição de segregação contábil foi dirigida, no meu entender, às empresas beneficiárias do benefício fiscal.

O Auto de Infração procura-se apoiar em que " ... face à impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal desses mesmos contribuintes, segundo dispõe



Acórdão nº 101-85.392

o artigo 143, inciso I, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, observado o disposto no seu § 1º, combinado com o artigo 436 do mesmo diploma legal, cuja base tributável encontra-se descrita nos demonstrativos anexos ao TERMO Nº 07 - Recepção de Documentos, observados os percentuais de base máxima estabelecidos para cada refeição, na conformidade do previsto nos atos legais e administrativos que disciplinam a matéria c/c o disposto no artigo 148 da Lei nº 5.172/66 (CTN)".

Vejamos, pois, o que dispõem os dispositivos enfocados na peça vestibular:

" Artigo 143 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (Lei nº 5.172/66, art. 134):

I - os administradores de bens de terceiros, pelo imposto devido por estes;

II - omissis

III - omissis

IV - omissis



Acórdão nº 101-85.392

§ 1º - O disposto no caput deste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório (Lei nº 5.172/66, art. 134, § único).

Artigo 436 - A execução inadequada dos programas de alimentação do trabalhador ou o desvio ou desvirtuamento de suas finalidades acarretará a perda do incentivo fiscal e a aplicação das penalidades previstas neste Regulamento.

Artigo 148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou



Acórdão nº 101-85.392

judicial."

Como se vê da simples leitura, a premissa básica do lançamento fiscal é a de que a recorrente é **administradora de bens de terceiros**.

Ora, a administração de bens de terceiros só pode ocorrer por imposição legal ou contratual, o que, com a devida vênia, não ocorre no caso dos autos.

A leitura dos contratos acostados ao processo em nada ampara o entendimento da fiscalização, muito menos o da decisão monocrática.

A recorrente se compromete a "vender" os "tickets" (cobrando uma comissão), colocando uma rede credenciada de restaurantes à disposição de seus clientes, bem como a "reembolsar" os valores dos "tickets" a seus credenciados.

Não se trata, pois, de administrar bens de terceiros e, assim, já no início, o procedimento fiscal não tem sustentação jurídica.

Por outro lado, se verdadeiro fosse o entendimento fiscal, o critério utilizado para o estabelecimento da base de cálculo, também, não mereceria guarida em nosso ordenamento jurídico.

Se a recorrente emite notas fiscais, identifican-



Acórdão nº 101-85.392

do todos os seus clientes, como estaria o fisco impossibilitado de apurar cada desvio de incentivo porventura ocorrido? Bastaria apenas diligências em cada um dos "compradores" dos "tickets" para, dessa forma, estabelecer com segurança a matéria a ser tributada.

É sempre bom ter presente que seria bastante improvável que todas as empresas clientes da recorrente utilizassem todo o incentivo em todos os anos submetidos à auditoria fiscal.

Quanto às irregularidades apontadas pelo fisco, embora considere ponderáveis as razões e as provas carreadas aos autos pela recorrente, entendo que alguns deslizes foram cometidos no credenciamento de restaurantes, mas que a sanção para tais irregularidades, quando muito, como bem o afirma a recorrente, poderia ser feita através de desc credenciamento, matéria que não é objeto de apreciação por este Colegiado.

Relativamente à escrituração da recorrente, convém salientar que tanto as receitas, quanto as despesas ou os custos devem estar apoiados em documentação hábil e idônea. Assim, os "tickets" deveriam ser numerados ou terem uma relação por cliente, de modo que possibilitassem comprovar efetivamente não só a sua emissão, como - e principalmente - o seu retorno, pois somente dessa maneira po-



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES Processo nº 10880/028.149/91-22

Acórdão nº 101-85.392

der-se-ia comprovar as receitas (comissões) e os custos.

Embora o procedimento fiscal tenha enveredado por caminho diverso, entendo que a coparação dos lançamentos contábeis da recorrente passam sofrer sérias restrições.

Por todo o exposto acolho a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo.

 JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO - Relator