



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.727415/2012-04
ACÓRDÃO	1102-001.773 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IPANEMA - SERVICO DE ASSISTENCIA MÉDICO-CIRURGICA INFANTIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Com o início da fase litigiosa, o contribuinte tem o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, podendo apresentar todos os elementos de prova contra o lançamento. Não há, portanto, cerceamento do direito à ampla defesa, se o Termo de Verificação Fiscal e o respectivo Auto de Infração, lavrado pelo Fisco, descreve em detalhe cada uma das infrações que são imputadas ao sujeito passivo com os respectivos enquadramentos legais.

DESPESAS/CUSTOS COMPROVADOS.

Devem ser mantidas as glosas dos valores lançados à conta de despesas/custos, se o contribuinte não comprova a origem das operações que motivaram os lançamentos contábeis e a efetividade dessas despesas/custos, mediante documentação hábil e idônea, pertinente ao caso concreto.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por unanimidade de votos e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, confirmadas as exigências sobre as glosas de custos não comprovados, associados a material hospitalar e a medicamentos – vencido o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati (Relator), que cancelava as exigências; e (ii) por voto de qualidade, confirmadas as exigências sobre as glosas de custos e de despesas associados a serviços prestados

por terceiros – vencidos os Conselheiros Cristiane Pires McNaughton, Gustavo Schneider Fossati (Relator) e Gabriel Campelo de Carvalho, que cancelavam as exigências. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Relator

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

1. Síntese fática

1.1. Do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal (TVF)

A fiscalização, iniciada em 2011, apurou crédito tributário de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2008, no montante total lançado de **R\$ 821.633,04**, incluindo principal, multa de ofício (75%) e juros de mora. O procedimento fiscal baseou-se na constatação da **falta de comprovação das despesas/custos incorridos e da efetividade dos serviços prestados** pela Contribuinte.

A Fiscalização intimou a Contribuinte diversas vezes (em 23/11/2011, 2/2/2012 e 15/5/2012) para discriminar e comprovar despesas em rubricas como Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica, Aluguéis, Outras Despesas Operacionais, Material Hospitalar, Medicamentos, Gases e Atendimento Externo.

As principais glosas efetuadas no Auto de Infração, conforme detalhado no TVF, decorreram de:

1. **Outras Despesas Operacionais (Medicamentos e Material Hospitalar):** Lançamentos como custos não comprovados, baseados em supostas divergências entre o livro Razão e os

demonstrativos apresentados. Valores glosados: R\$ 16.322,24 (Medicamentos, Jan/2008), R\$ 153.021,71 (Material Hospitalar, Jan/2008), R\$ 89.157,50 (Medicamentos, Fev-Nov/2009—embora o ano-calendário fosse 2008), e R\$ 101.380,68 (Material Hospitalar, Jun/Set/2008—embora o ano-calendário fosse 2008).

2. **Prestação de Serviços por Pessoa Jurídica:** Glosa total de R\$ 754.369,89 em Serviços Médicos, sendo R\$ 132.869,10 por falta de Notas Fiscais/documentos e R\$ 621.500,79 por falta de comprovação da efetividade dos serviços prestados.
3. **Outras Despesas de Serviços:** R\$ 29.683,22 (Serviços de Limpeza, HPS Master Service Ltda.) e R\$ 85.992,69 (Atendimento Externo).

1.2. Da Impugnação

A Contribuinte apresentou impugnação em 09/07/2012, alegando, em síntese:

1. **Cerceamento do direito de defesa.**
2. **Busca da verdade material.**
3. **Questionamento das glosas** relativas a medicamentos (R\$ 16.332,24 e R\$ 89.157,50) e material hospitalar (R\$ 153.021,71 e R\$ 101.380,68).
4. **Questionamento das glosas** relativas a Pessoas Jurídicas (R\$ 754.369,89), Serviços de Limpeza (R\$ 29.683,22) e Atendimento Externo (R\$ 85.992,69).

1.3. Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ)

A 15ª Turma da DRJ/RPO proferiu o Acórdão nº 14-96.747, em 3 de julho de 2019, julgando a impugnação **procedente em parte**. **Rejeitou** a preliminar de cerceamento de defesa, argumentando que o Auto de Infração e o TVF descreveram claramente os fatos e o enquadramento legal, garantindo o contraditório e ampla defesa. No mérito, a DRJ **manteve a maior parte do crédito**, sob a justificativa de que o contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar a efetividade das despesas e custos por meio de documentos hábeis e idôneos. Argumentou que a simples reapresentação de documentos não produz prova. **Acolheu parcialmente** a defesa apenas no tocante à diferença de R\$ 100.000,68 (relativa a Material Hospitalar nos meses de setembro e outubro de 2008), que foi reconhecida como um provável erro de digitação no demonstrativo da empresa. Em consequência, o crédito tributário exigido foi **mantido em parte**, resultando na exoneração de R\$ 59.500,38 (principal e multa de IRPJ e CSLL), conforme demonstrado nos Quadros 01 e 02.

1.4. Pontos do Recurso Voluntário

A Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** contra a decisão da DRJ, em 26 de agosto de 2019, requerendo a nulidade integral dos autos de infração ou, sucessivamente, a improcedência das exigências fiscais remanescentes.

Os principais pontos do recurso são:

1. **Cerceamento do Direito de Defesa (Preliminar):** A Fiscalização violou os princípios da verdade material e do formalismo moderado ao **recusar documentos essenciais** para a defesa, apresentados com apenas dois dias de atraso na fase de fiscalização. Essa recusa levou às glosas das despesas de Serviços com Pessoas Jurídicas, Limpeza, e Atendimento Externo, totalizando R\$ 870.045,80. Além disso, a Recorrente alega que não foi intimada a esclarecer as supostas divergências de valores usadas para glosar os custos com medicamentos e material hospitalar.
2. **Mérito (Custos e Despesas):** A Recorrente apresentou comprovação detalhada para todas as glosas, demonstrando que:
 - **Custos (Medicamentos/Material Hospitalar):** As despesas foram reconciliadas, sendo compostas pela soma das **baixas do estoque** e das **compras diretas** (estas últimas para uso imediato, notadamente em jan/2008). Apresentou notas fiscais idôneas e relatórios de solicitação de medicamentos, provando a essencialidade para o paciente.
 - **Serviços (Pessoas Jurídicas):** Apresentou novamente os comprovantes de pagamento (R\$ 132.869,10) e os comprovantes da efetiva prestação de serviços (R\$ 621.500,79), incluindo notas fiscais legíveis, contratos, relatórios e declarações, criticando o julgamento de primeira instância por considerar a documentação "genérica".
 - **Serviços de Limpeza:** Argumentou que o serviço de limpeza é essencial e inerente à atividade hospitalar, sendo comprovado por nota fiscal registrada no Livro Razão (NF nº 2872).
 - **Atendimento Externo:** Comprovou que se trata de gratificação a médicos celetistas por serviços diferenciados (sobrevisto e transferências), comprovado por folhas de pagamento.
3. **Idoneidade da Documentação e Ônus da Prova:** O Fisco não demonstrou a inidoneidade dos documentos apresentados e, portanto, o ônus de comprovar que a despesa é inexistente ou falsa recai sobre a Fiscalização, não podendo a glosa se sustentar apenas em alegações de falta de detalhamento ou ausência de prova de pagamento, quando a documentação fiscal hábil foi apresentada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Relator.

O presente Recurso Voluntário é **tempestivo** e atende aos requisitos de admissibilidade, razão, pela qual, dele conheço.

2. Preliminar de Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa

O cerceamento de defesa **não deve ser reconhecido**.

A Recorrente alega que a Fiscalização **recusou o recebimento de documentos essenciais** apresentados com apenas dois dias de atraso na fase de fiscalização, o que motivou glosas de R\$ 870.045,80. No entanto, a Recorrente juntou aos autos do processo, após a decisão de 1ª instância, outras notas fiscais, contratos, declarações e planilhas de conciliação de despesas e pagamentos, de modo que estes documentos estão nos autos e serão considerados na presente análise.

No âmbito do Processo Administrativo Tributário (PAT), o princípio da **verdade material** deve prevalecer sobre o rigor formal. Conforme entendimento pacífico deste CARF, a formalidade procedimental pode e deve ser flexibilizada para garantir a ampla defesa e a ampla instrução do processo.

Eventual recusa em analisar documentos que comprovavam despesas, mesmo apresentados com “atraso”, e ainda na fase de fiscalização, **não constitui um flagrante excesso de formalismo**, apto a causar cerceamento do direito de defesa e violação do devido processo legal, se esses documentos são juntados durante o processo e considerados até a decisão final.

Conforme precedentes desta Casa, o objetivo do PAT é a constatação da ocorrência (ou não) do fato gerador. É possível a juntada de documentos posteriormente à impugnação e até mesmo na fase recursal, em observância ao princípio do **formalismo moderado** e à busca da verdade real (Acórdão CSRF/03-04.382; Acórdão CARF/1201-00-221; Acórdão CSRF/ 9101002.781; Acórdão CSRF/ 9303-007.855).

Portanto, **rejeito o pedido de declaração de nulidade** do auto de infração por cerceamento de defesa.

3. Mérito

3.1. Da Reversão das Glosas de Custos e Despesas por Comprovação e Distribuição do Ônus da Prova

Superada a preliminar, e analisando as demais glosas mantidas pela DRJ, verifica-se que o julgado de primeira instância errou ao exigir provas excessivas e ao inverter indevidamente o ônus probatório. O presente Recurso Voluntário merece ser **PROVIDO**. A análise dos autos

revela o desacerto da decisão de primeira instância, que priorizou o excesso de formalismo e ignorou o vasto conjunto probatório apresentado pela Recorrente, contrariando o princípio da verdade material e a jurisprudência consolidada desta Corte.

3.2. Inversão do Ônus da Prova (Base Legal e Jurisprudência)

O **ônus da prova** para comprovar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar cabe à autoridade fiscal. Embora o contribuinte tenha o ônus de provar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão tributária, para que o Fisco desconsidere os documentos apresentados, é seu dever comprovar a inidoneidade.

A decisão da DRJ falhou ao exigir detalhamentos excessivos, como a prova de poderes de quem assinou recibos ou a delimitação exata do que foi objeto da limpeza, sem antes cumprir seu dever de desconstituir a validade da prova hábil apresentada (faturas, contratos, NFs idôneas). O dever de comprovar que a despesa é inexistente ou a falsidade do documento que suportou o lançamento contábil é da Fiscalização (Acórdão CARF nº 1302-003.010).

Conforme a jurisprudência desta Corte, **não é lícito ao Fisco proceder à glosa de despesas de serviços suficientemente descritos em notas fiscais, se a fiscalização deixa de reunir provas, ou mesmo indícios, de que os serviços não foram ou não poderiam ter sido prestados** (Acórdão CARF nº 1402-003.579). A acusação fiscal no presente caso limitou-se a afirmar a falta de detalhamento ou pagamento sem questionar a idoneidade dos documentos.

O Recorrente apresentou:

- **Despesas com Pessoas Jurídicas (R\$ 754.369,89):** Foram apresentados NFs legíveis, contratos, relatórios de atividades e declarações dos prestadores. Estes documentos, cuja idoneidade não foi provada como falsa pela Fiscalização, são hábeis a comprovar a efetividade da prestação de serviços. A DRJ desconsiderou-os sem classificá-los como "inidôneos".
- **Despesas com Serviços de Limpeza (R\$ 29.683,22):** O serviço é essencial à atividade hospitalar. A existência de nota fiscal (NF nº 2872) e registro no Livro Razão comprova o dispêndio, sendo desarrazoado exigir detalhes sobre "quais funcionários envolvidos".
- **Despesas com Atendimento Externo (R\$ 85.992,69):** A Recorrente comprovou que se trata de gratificação a médicos empregados (celetistas) por serviços especializados, anexando resumos das folhas de pagamento.

A dedutibilidade das despesas operacionais é definida pela sua necessidade, usualidade e normalidade, conforme o art. 299 e art. 300 do RIR/99. Dado que a Recorrente é um serviço de assistência médico-cirúrgica infantil, os gastos com médicos, medicamentos e material hospitalar, bem como serviços de limpeza, são inerentes e essenciais à sua fonte produtora.

Vale ainda consignar que, a meu ver, considerando as circunstâncias inerentes às atividades da Recorrente, que a exigência de outros documentos hábeis e idôneos, conforme determina o art. 923 do RIR/99, pode ser desarrazoada, dependendo do caso concreto.

A exigência relativa ao “detalhamento do que foi realmente efetuado, tipo do serviço prestado e as condições de contratação, qual o resultado destes trabalhos, os relatórios apresentados e os funcionários envolvidos” me parece excessivamente onerosa (desproporcional) e desconexa com a realidade do setor de prestação de serviços de saúde, ainda mais quando envolve atendimentos emergenciais e cirúrgicos. Eventual exigência nesse formato, por mais recomendável que possa ser em termos de boa gestão e governança, não se mostra praticável na dinâmica desse setor.

3.3. Reanálise dos Custos (Medicamentos e Material Hospitalar)

Quanto às glosas remanescentes fundadas em supostas divergências (R\$ 16.332,24; R\$ 153.021,71; R\$ 89.157,50; R\$ 1.380,00 - porção mantida), o Recorrente demonstrou que as despesas são justificadas:

- As despesas com medicamentos e material hospitalar (e suas diferenças alegadas) se referem à **soma das baixas do estoque e das compras diretas** de medicamentos em farmácias externas para uso imediato, as quais são lançadas diretamente na conta de despesas.
- Para a glosa de R\$ 153.021,71 (Material Hospitalar, Jan/2008), o valor representa a **baixa do estoque** no mês, devidamente contabilizada.
- Para as despesas com medicamentos (R\$ 89.157,50) e a porção remanescente do material hospitalar (R\$ 1.380,00), a Recorrente apresentou **notas fiscais idôneas** e relatórios de solicitação, detalhando a data, paciente, posologia e médico responsável, comprovando a efetividade e essencialidade do custo.

O art. 923 do RIR/99 prevê que a escrituração faz prova a favor do contribuinte quando baseada em documentos hábeis e idôneos. A **documentação suplementar** (i. **notas fiscais**, ii. **relatórios**, iii. **contratos**, iv. **declarações** e v. **planilhas de conciliação**) fornecida pelo Recorrente cumpre, a meu ver, essa exigência. A decisão a ser aqui prolatada não deve desconsiderar tais elementos, ignorando a materialidade e a efetiva comprovação dos custos.

Tendo sido demonstrado, em relação às demais glosas, que o Fisco não se desincumbiu do ônus de provar a inidoneidade dos documentos ou a inexistência das despesas, a manutenção do crédito tributário é insustentável.

4. DISPOSITIVO

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, redator designado

Peço vênia para divergir e negar provimento ao recurso voluntário, mantendo, nos termos fixados pela Primeira Instância, a autuação, confirmando a falta de comprovação, pela Recorrente, das despesas/custos incorridos com medicamentos e da efetividade da serviços prestados associados a serviços prestados por terceiros, para o ano-calendário de 2008. Para estes, tem a razão a DRJ, pois os documentos juntados ao processo não comprovam as alegações da defesa, faltando novamente à prova inequívoca da efetividade dos serviços prestados, com detalhamento do que foi realmente efetuado, como : “tipo do serviço prestado, condições de contratação, qual o resultado destes trabalhos, os relatórios apresentados, os funcionários envolvidos, comprovantes de pagamento, ordens bancárias e ou outros elementos que possam ser necessários para comprovar a contratação dos serviços e compras e principalmente, vinculação de cada pagamento efetuado com a Nota Fiscal/Recibo/Outro comprovante emitido”.

Restou também comprovado que a Recorrente alterou, sem comprovação, o valor do estoque do período, quando da apresentação de demonstrativo durante a fiscalização, divergindo este dos valores constantes da DIPJ/2009 e do livro Razão, para conseguir obter o valor consumido, nos termos fixados pelo Acórdão Recorrido:

Despesas com medicamentos — R\$ 16.332,24

O contribuinte foi intimado (Termo de Intimação 15/05/2012) a justificar a diferença do estoque inicial entre o demonstrativo apresentado abaixo (R\$ 375.012,74 - Doc01) e os valores constantes da DIPJ2009 (R\$ 145.012,74 - fls. 494 - Doc02) e do livro Razão, que consta o valor consumido no mês de janeiro de 2008 (R\$ 16.332,24 - Doc03) do mesmo período, deixou de apresentar resposta ao solicitado.

DOC01

IPANEMA SERV. ASSIST. MEDICO INFANTIL LTDA				
MAPA APROPRIACAO DE CUSTO MÊS DE JANEIRO/2008				
DESCRIÇÃO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	ESTOQUE FINAL	CMV
MEDICAMENTOS	90.396,09	20.319,44	94.465,00	16.250,53
MATERIAL HOSPITALAR	284.616,65	110.417,25	242.012,19	153.021,71
MATERIAL DE MANUT.	-	11.112,12	-	11.112,12
MATERIAL DE LIMPEZA	-	3.152,20	-	3.152,20
MATERIAL DE EXPEDIENTE	-	2.263,00	-	2.263,00
ROUPARIA	-	-	-	-
MATERIAL DE CONSUMO	-	378,80	-	378,80
TOTAIS:	375.012,74	147.642,81	336.477,19	186.178,36

DOC02

RJ RIO DE JANEIRO I DRF Fl. 494
 CNPJ. 28.602.407/0001-08 DIPJ 2009 Ano-calendário 2008 Pag. 19

Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial

Discriminação	Último Balanço do Ano	
	Imediatamente Anterior	da Declaração
CIRCULANTE		
01. Caixa	1.879,82	800,00
02. Bancos	171.233,20	0,00
03. Recursos no Exterior Decorrentes de Exportação	0,00	0,00
04. Valores Mobiliários	5.457,29	205.174,52
05. Estoques	145.012,74 (1)	364.018,25
06. Adiantamentos a Fornecedores	928,80	25.470,83
07. Clientes	257.847,42	375.965,58
08. Créditos Fiscais CSLL - Difer. Temp. Base Cálcl. Neg.	0,00	0,00
09. Créditos Fiscais IRPJ - Difer. Temp. Prejuízos Fiscais	0,00	0,00
10. Impostos e Contribuições a Recuperar	35.132,83	170.607,53
11. Despesas do Exercício Seguinte	19.715,20	15.485,80
12. Outras Contas	25.225,58	27.965,66
13. (-) Contas Retificadoras	0,00	0,00
14. TOTAL DO CIRCULANTE	662.432,88	1.185.489,17

DOC03

30 - IPANEMA SERV. DE ASSIST. MED. CIRURGICA INFANT

QiContábil 47.2.1

RAZÃO HISTÓRICO I DE 01/01/2008 A 31/01/2008

12/04/2012 - 14:16:35

Estabelecimentos				0 - CONSOLIDADO		Folha: 1	
Data	Documento	Lote	Histórico	Débito	Crédito	Saldo Atual D/C	
Conta: 31.010.001-1			- MEDICAMENTOS			Saldo Anterior: 0,00	
16/01/2008	404	CAPCP10108	VR. REF. A FF1610 FARMACIA NOVA GALIA	36,57	0,00	36,57 D	
31/01/2008	001	CONT01008	VR. REF. CHMPPIAMENTO NF 333345 RMED COM E REPRESENTAÇÃO	35,14	0,00	71,71 D	
31/01/2008	001	CONT01008	VR. REF. A PAROP CUSTO REF CONSUMO MES JAN/2008	16,250,53	0,00	16.322,24 D	
			Total da conta (DÉBITO/CRÉDITO)	16.322,24	0,00		
			TOTAL GERAL (DÉBITO/CRÉDITO)	16.322,24	0,00		

A Impugnante apresentou novamente um mapa de apropriação de custo referente ao mês de janeiro de 2008 (R\$ 145.012,74 - Doc04) e o valor consumido durante o mês de R\$ 16.322,24 (DOC05):

DOC04

IPANEMA SERV. ASSIST. MEDICO INFANTIL LTDA				
MAPA APROPRIACAO DE CUSTO MÊS DE JANEIRO/2008				
DESCRIÇÃO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	ESTOQUE FINAL	CMV
MEDICAMENTOS	30.396,09	20.319,44	34.465,00	16.250,53
MATERIAL HOSPITALAR	114.616,65	110.417,25	72.012,19	153.024,71
MATERIAL DE MANUT.	-	11.112,12	-	11.112,12
MATERIAL DE LIMPEZA	-	3.152,20	-	3.152,20
MATERIAL DE EXPEDIENTE	-	2.263,00	-	2.263,00
ROUPARIA	-	-	-	-
MATERIAL DE CONSUMO	-	378,80	-	378,80
TOTAIS:	(1) 145.012,74	147.642,81	106.477,19	186.178,36

DOC05

30 - IPANEMA SERV.DE ASSIST. MED.CIRURGICA INFANT

QiContábil 4.7.2.1

RAZÃO HISTÓRICO DE 01/01/2008 A 31/01/2008

22/06/2012 - 13:48:04

Estabelecimentos		0 - CONSOLIDADO		Folhas: 1		
Data	Documento	Lote	Histórico	Débito	Crédito	Saldo Atual D/C
Conta: 1.1.049.001-1 - MEDICAMENTOS						
16/01/2008	380	CAPCPL0108	VR.REF A FF78700 ABBOTT LAB. BRASIL LTDA	18.019,44	0,00	30.396,09 D
17/01/2008	443	CAPCPL0108	VR.REF A FE2733 MEIZLER COMERCIO INTERNACIONAL	2.300,00	0,00	48.415,53 D
31/01/2008	001	CONT0108	VR. REF. A APROP CUSTO REF CONSUMO MES JAN/2007	0,00	16.250,53	50.715,53 D
Total da conta (DÉBITO/CRÉDITO)				20.319,44	16.250,53	34.465,00 D

Nota-se que a Impugnante, em sua defesa, apresenta um mapa de apropriação de custo referente ao mês de janeiro de 2008 (DOC04) simplesmente diminui um valor de R\$ 60.000,00 no estoque final para conseguir obter o valor consumido no mês de janeiro de 2008 de R\$ 16.332,24.

O contribuinte apresentou um inventário (estoque final - fls 66/82) constando o valor de Medicamentos (Entorpecentes+Medicamentos) de R\$ 94.465,00 e outro inventário (459/474) em sua defesa no valor de R\$ 34.465,00. Comparando os dois inventários notamos que a impugnante retira vários itens do inventário apresentado inicialmente para poder chegar no valor do estoque inicial apresentado na DIPJ 2009, no valor de R\$ 145.012,74 - fls. 494 - Doc02).

A Autoridade Fiscal consta que:

Na apresentação dos mapas de apropriação do custo para a conta de MEDICAMENTOS — 3.1.010.001-1, e MATERIAL HOSPITALAR — 3.1.010-002-0, consta como estoque inicial o valor de R\$90.396,09 e R\$284.616,65.

Analisando a DIPJ2009, ano calendário 2008, bem como o livro Razão, fls.90 e 93, verificamos que o estoque inicial em 01-01-2008 para a conta de Medicamentos — 1.1.040.001-1, é de R\$30.396,09 e para a conta de Mat. Hospitalar — 1.1.040.003-8, é de R\$114.616,65. (item 01, do Termo de Reintimação Fiscal de 15/05/2012)

Considerando o estoque final da empresa é de R\$ 94.465,00 e que o contribuinte não pode simplesmente baixar um valor de R\$ 60.000,00, retirando alguns itens do estoque final informado inicialmente e as compras foram de R\$ 20.319,44 e o estoque inicial, constatado pela Autoridade Fiscal, temos que o valor consumido no mês de janeiro de 2008 foi o valor de R\$ 43.749,47, conforme mapa demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal:

PERÍODO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	ESTOQUE FINAL	CMV
JANEIRO	30.396,09	20.319,44	94.465,00	-43.749,47
FEVEREIRO				
MARÇO				
ABRIL				
MAIO				
JUNHO				
JULHO				
AGOSTO				
SETEMBRO				
OUTUBRO				
NOVEMBRO				
DEZEMBRO				
TOTAL	30.396,09			

Portanto, a Impugnante não comprovou o valor de R\$16.322,24, como custo do mês de janeiro de 2008, conforme solicitado pela fiscalização.

Despesas com material hospitalar — R\$ 153.021,71

O contribuinte foi intimado (Termo de Intimação 15/05/2012) a justificar a diferença do estoque inicial entre o demonstrativo apresentado abaixo (R\$ 375.012,74 - Doc01) e os valores constantes da DIPJ2009 (R\$ 145.012,74 - fls. 494 - Doc02) e do livro Razão, que consta o valor consumido no mês de janeiro de 2008 (R\$ 153.021,71 - Doc06) do mesmo período, deixou de apresentar resposta ao solicitado.

30 - IPANEMA SERV.DE ASSIST. MED.CIRURGICA INFANT						QiContábil 4.7.2.1	
RAZÃO HISTÓRICO 1 DE 01/01/2008 A 31/01/2008						05/04/2012 - 09:04:15	
Estabelecimentos						0 - CONSOLIDADO	
Data	Documento	Lote	Histórico	Débito	Crédito	Saldo Anterior	Folha: 1
Conta: 3.1.010.002-0			- MATERIAL HOSPITALAR			0,00	
31/01/2008	001	CONT0108	VR. REF. A APROP.CUSTO REF CONSÓCIO MÊS JAN/2008	153.021,71	0,00	153.021,71 (D)	
			Total da conta (DÉBITO/CRÉDITO)	153.021,71	0,00		
			TOTAL GERAL (DÉBITO/CRÉDITO)	153.021,71	0,00		

Nota-se que a Impugnante, em sua defesa, apresenta um mapa de apropriação de custo referente ao mês de janeiro de 2008 (DOC04) simplesmente diminui um valor de R\$ 170.000,00 no estoque final para conseguir obter o valor consumido no mês de janeiro de 2008 de R\$ 153.021,71.

O contribuinte apresentou um inventário (estoque final - fls 66/82) constando o valor de Material Hospitalar (Materiais Cirurgicos+Material Hospitalar) de R\$ 94.465,00 e outro inventário (459/474) em sua defesa no valor de R\$ 72.012,19. Comparando os dois inventários notamos que a impugnante retira vários itens do inventário apresentado inicialmente para poder chegar no valor do estoque inicial apresentado na DIPJ 2009, no valor de R\$ 145.012,74 - fls. 494 - Doc02).

A Autoridade Fiscal consta que:

Na apresentação dos mapas de apropriação do custo para a conta de MEDICAMENTOS — 3.1.010.001-1, e MATERIAL HOSPITALAR — 3.1.010-002-0, consta como estoque inicial o valor de R\$90.396,09 e R\$284.616,65. Analisando a DIPJ2009, ano calendário 2008, bem como o livro Razão, fls.90 e 93, verificamos que o estoque inicial em 01-01-2008 para a conta de Medicamentos — 1.1.040.001-1, é de R\$30.396,09 e para a conta de Mat. Hospitalar — 1.1.040.003-8, é de R\$114.616,65. (item 01, do Termo de Reintimação Fiscal de 15/05/2012)

Considerando o estoque final da empresa é de R\$ 242.012,19 e que o contribuinte não pode simplesmente baixar um valor de R\$ 170.000,00, retirando alguns itens do estoque final informado inicialmente e as compras foram de R\$ 110.417,25 e o estoque inicial, constatado pela Autoridade Fiscal de R\$ 114.616,65, temos que o valor consumido no mês de janeiro de 2008 foi o valor de R\$ 16.978,29, conforme mapa demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal:

PERIODO	ESTOQUE INICIAL	COMPRAS	ESTOQUE FINAL	CMV
JANEIRO	114.616,65	110.417,25	242.012,19	-16.978,29
FEVEREIRO				
MARCO				
ABRIL				
MAIO				
JUNHO				
JULHO				
AGOSTO				
SETEMBRO				
OUTUBRO				
NOVEMBRO				
DEZEMBRO				
TOTAL	114.616,65			

Despesas com medicamentos — R\$ 89.157,50

A Impugnante não comprovou a diferença existente entre o mapa consolidado (fls. 286) apresentado durante a fiscalização e os valores comprovados pelo contribuinte, conforme verificamos na planilha constante do Termo de Verificação Fiscal:

PERIODO	MAPA DEMONSTRATIVO	COMPROVADO PELO CONTRIBUINTE	DIFERENÇA A LANÇAR
FEVEREIRO	65.510,13	✓ 57.021,04	✓ 8.489,09
MARCO	28.629,86	25.698,97	- 2.930,89
ABRIL	66.286,34	✓ 59.048,06	✓ 7.238,28
MAIO	81.903,19	✓ 44.841,66	✓ 37.061,53
JUNHO	35.919,37	✓ 27.181,07	✓ 8.738,30
JULHO	50.044,72	✓ 48.245,08	✓ 1.799,64
AGOSTO	73.545,83	✓ 70.741,80	✓ 2.804,03
SETEMBRO	69.143,15	✓ 59.499,99	✓ 9.643,16
OUTUBRO	74.765,13	✓ 64.872,28	✓ 9.892,85
NOVEMBRO	52.028,91	✓ 51.469,18	✓ 559,73
TOTAL			89.157,50

As Notas fiscais (fls. 534/565) apresentadas pela impugnante para comprovar a prestação de serviços das diferenças constatadas pela fiscalização, não conferem as datas constantes das Notas Fiscais com as datas lançadas no Razão da empresa e duas Notas Fiscais estão ilegíveis.

Cabe ressaltar que não houve a comprovação da efetiva prestação dos serviços, além das Notas Fiscais, não ocorreu a comprovação do pagamento pela empresa fiscalizada dos serviços prestados e a correlação entre as Notas Fiscais, Relatórios e o pagamento efetuado.

Despesas com material hospitalar— R\$ 101.380,68

A Impugnante alega:

"Pelas mesmas razões expostas no item (i), não assiste razão nesta glosa, uma vez que as despesas do período de junho (R\$40.028,51) se referem à soma das despesas com estoque de material hospitalar e a compra direta lançadas na conta de despesas, conforme documentos apresentados no Anexo 8.

Em relação à diferença do mês de setembro, cabe salientar que a diferença apurada pela d. fiscalização baseia-se exclusivamente em planilha demonstrativa das despesas do ano de 2008 elaborada por funcionários da Impugnante para controle interno. No entanto, em razão de equívoco na digitação dos valores, ao invés de indicar R\$ 134.236,31, foi lançado o valor R\$ 234.236,99 no mês de setembro, e R\$ 245.215,73, em vez de R\$ 345.215,75 no mês de outubro."

A Nota fiscal (fls. 580) apresentadas pela impugnante para comprovar a prestação de serviços da diferença de R\$ 1.380,00, constatadas pela fiscalização, não conferem a data constante da Notas Fiscais com a data lançada no Razão da empresa.

Cabe ressaltar que não houve a comprovação da efetiva prestação do serviço, além da Nota Fiscal, não ocorreu a comprovação do pagamento pela empresa fiscalizada do serviço prestado e a correlação entre a Nota Fiscal, relatórios, contratos de prestação de serviços e o pagamento efetuado.

Quanto a diferença de R\$ 100.000,68, assiste razão a impugnante, conforme podemos observar no Mapa de Apropriação de Custo dos meses de setembro (fls. 182) e outubro de 2008 (fls. 192), apresentados no curso da fiscalização, que provavelmente ocorreu um erro de digitação no demonstrativo apresentado pela empresa de fls. 286.

Despesas com Pessoas Jurídicas no valor de R\$ 754.369,89

Os relatórios que tentam comprovar a efetividade da prestação de serviços são muito genéricos, tais como:

Descrição: Repasse se refere a exames ultrassonográficos e consultas realizados no mês de SETEMBRO/2008.

...declara que prestou serviços de assistência médica aos Recém Nascidos, internados no mês de Agosto do ano de 2008 em" IPANEMA SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICO CIRÚRGICO INFANTIL LTDA...

O contribuinte deveria ter especificado quais foram os serviços médicos praticados nos recém nascidos, internados no mês em questão, quais os nomes, os valores procedimentos executados de cada recém nascido.

O contribuinte apresenta um monte papeis tentando comprovar a prestação de serviços, entretanto esses papeis, as declarações, recibos estão assinados sem a prova de quem assinou esses papeis. Não comprovou que as assinaturas foram efetuados por quem tenha poderes para assinar pela empresa, faltando contrato social, procuração ou outro instrumento que concedesse poderes para comprovar a veracidade das assinaturas dos documentos. Qualquer pessoa poderia assinar os documentos apresentados.

As Notas fiscais apresentadas pelo contribuinte para comprovar a prestação de serviços, ora estão com valores errados, ora com datas erradas e ora com CNPJ diferente.

Não há a comprovação da efetiva prestação dos serviços, além das Notas Fiscais, não ocorreu a comprovação do pagamento pela empresa fiscalizada dos serviços prestados e a correlação entre as Notas Fiscais, Relatórios e o pagamento efetuado.

O "Objetivo" constante da maioria dos contratos de prestação de serviços entre a empresa fiscalizada e as demais empresas, são iguais ou semelhantes e muito genéricos não comprovando a efetividade das prestações dos serviços, como podemos observar na cláusula segunda constante na maioria dos contratos de prestações de serviços apresentados pela Impugnante:

CLÁUSULA SEGUNDA: OBJETIVO O objetivo do presente Contrato é a Prestação de Serviços de Atendimento Médico e Cirúrgico de Pediatria e Puericultura em UTI Neonatal pela CONTRATADA, através de profissionais médicos integrantes de seu quadro societário.

É de ressaltar, que os documentos juntados ao processo não comprovam as alegações da defesa, faltando novamente à prova inequívoca da efetividade dos serviços prestados, com detalhamento do que foi realmente efetuado, tipo do serviço prestado e as condições de contratação, qual o resultado destes trabalhos, os relatórios apresentados, os funcionários envolvidos, comprovantes de pagamento, ordens bancárias e ou outros elementos que possam ser necessários para comprovar a contratação dos serviços e compras e principalmente, vinculação de cada pagamento efetuado com a Nota Fiscal/Recibo/Outro comprovante emitido.

Despesas com Serviços de Limpeza da empresa HPS Master Service Ltda. no valor de R\$ 29.683,22

Os documentos juntados ao processo não comprovam as alegações da defesa, faltando novamente à prova inequívoca da efetividade dos serviços prestados, com detalhamento do que foi realmente efetuado, os funcionários envolvidos, comprovantes de pagamento, ordens bancárias e ou outros elementos que possam ser necessários para comprovar a contratação dos serviços e principalmente, vinculação de cada pagamento efetuado com a Nota Fiscal/Recibo/Outro comprovante emitido.

O contribuinte não tem contrato de prestação de serviço e nem comprovantes de pagamento com a empresa HPS Master Service Ltda.

Despesas com Atendimento Externo no valor de R\$ 85.992,69

A Impugnante não comprovou a efetividade dos serviços prestados, não especificou quais os médicos que estavam de sobreaviso, que realizaram o acompanhamento dos pacientes, com seus respectivos nomes, não comprovou qual o médico (nome) que prestou o serviço e

não apresentou o comprovante de pagamento realizado para cada médico envolvido no atendimento externo.

Os documentos juntados ao processo, porém, não comprovam as alegações da defesa, foram apresentadas Notas Fiscais e alguns comprovantes de pagamento, que não comprovam o total lançado pela Autoridade Autuante.

Diante da ausência de comprovação das despesas incorridas e da efetividade dos serviços prestados, conforme alegado pela Impugnante, a autoridade fiscal promoveu corretamente a glosa do valor (R\$ 1.229.927,93-R\$ 100.000,68) na apuração do resultado do exercício, lavrando os respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2008. Nota-se que o valor de R\$ 100.000,68 a ser excluído da autuação decorreu de um erro de digitação no Mapa de Apropriação de Custo dos meses de setembro (fls. 182) e outubro de 2008 (fls. 192), apresentados no curso da fiscalização.

É de ressaltar, que os documentos juntados ao processo não comprovam as alegações da defesa, faltando novamente à prova inequívoca da efetividade dos serviços prestados, com detalhamento do que foi realmente efetuado, tipo do serviço prestado e as condições de contratação, qual o resultado destes trabalhos, os relatórios apresentados, os funcionários envolvidos, comprovantes de pagamento, ordens bancárias e ou outros elementos que possam ser necessários para comprovar a contratação dos serviços e compras e principalmente, vinculação de cada pagamento efetuado com a Nota Fiscal/Recibo/Outro comprovante emitido.

Tendo sido solicitados outros elementos, durante a fiscalização, que comprovassem os custos dos serviços prestados ou em sua defesa tivesse juntado documentos hábeis e idôneos que comprovassem os custos/despesas relacionados pela Autoridade Fiscal, o contribuinte não apresentou documentos que comprovassem o solicitado/alegado, não se desincumbindo do ônus que lhe competia, nos termos da legislação tributária acima referida.

Qual seja não conseguiu fazer prova de suas alegações, apenas re-apresentou os documentos aos autos. Quanto a prova temos que:

Neste ponto, vale destacar que é cediço em Direito que o ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária, afastando, assim, a infração e sua penalidade, conforme art. 16, inc. III do Decreto no.70.235/1972, c/c o art. 373, inc. II da Lei no 13.105/15 – Novo Código de Processo Civil.

Assim, apropriada a conclusão de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 234):

Em processo tributário (...) se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inoocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar.

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples re-apresentação de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Dessa forma, é ineficaz a simples alegação de nulidade, sem a identificação concreta de fatos e motivos, acompanhada de documentos hábeis a comprovar a existência dos custos dos serviços prestados.

Diante do exposto, considero que os documentos apresentados pelo contribuinte não foram suficientes para comprovar as despesas incorridas e a efetividade dos serviços prestados, no

valor de (R\$ 1.229.927,93 - R\$ 100.000,68), não podendo ser admitida sua dedutibilidade, sendo que a autoridade fiscal promoveu corretamente a glosa do custo/despesa.

Pelo exposto, voto por considerar PROCEDENTE EM PARTE O PEDIDO VEICULADO EM IMPUGNAÇÃO, disso resultando a exoneração de importe equivalente a R\$ 59.500,38, tudo conforme quadros demonstrativos a seguir:

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa