



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11020.003576/2009-53
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3803-003.720 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 27 de novembro de 2012
Matéria COFINS-PER/DCOMP
Recorrente RASIP AGRO PASTORIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo para a apuração de créditos a descontar da Cofins não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

AQUISIÇÕES. ALÍQUOTA ZERO

Descabe crédito em relação as aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero, tendo em vista que prevalece a interpretação de que o art. 153, IV, da CF adota a técnica de cobrança própria dos impostos sobre valor agregado, permitindo a compensação do imposto devido na operação subsequente com a importância recolhida na operação antecedente.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EQUIPAMENTOS

Afasta-se a glosa dos créditos em relação a despesas de manutenção de empilhadeiras, tratores e pulverizadores e retroescavadeiras, uma vez que no dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade do Cofins, o contribuinte possui direito subjetivo ao benefício, tendo em vista que esta despesa está vinculada ao processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que

negou o creditamento relativamente aos gastos com manutenção de laboratórios e à aquisição de pallets.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente

(assinado digitalmente)

Juliano Lirani - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Juliano Eduardo Lirani, Hélcio Lafeté Reis, Belchior Melo de Souza, Jorge Victor Rodrigues e João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Cuida-se de pedido de ressarcimento e compensação de créditos de Cofins Não-Cumulativa, correspondente ao segundo trimestre de 2007, também consta dos autos declarações de compensação vinculadas ao direito creditório em tela.

Às fls. 73/81 consta o Relatório de Verificação Fiscal, por intermédio do qual o auditor fiscal propôs o reconhecido parcialmente o direito ao crédito e à fl. 81 consta Despacho Decisório contendo a seguinte decisão: *Com base na informação retro; reconheço como legítimos os valores constantes da coluna "Valor Reconhecido" da tabela acima e autorizo o ressarcimento e/ou compensação dos valores pleiteados pelo contribuinte até o limite ora reconhecido.*

A decisão n.º 01-21.026 – 3ª Turma da DRJ de Belém encontra-se anexa às fls. 175/181, cuja ementa possui o seguinte teor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PAF. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados judiciais e administrativos trazidos pelo sujeito passivo, por lhes falecer eficácia normativa, na forma do artigo 100, II. do Código Tributário Nacional.

PAF. PERÍCIA. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos previstos no art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Também descabe a realização de perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo e, ainda, quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa somente podem ser computados créditos apurados sobre valores correspondentes a

insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUANTUM RECONHECIDO.

A declaração de compensação, por vincular-se à existência de determinado crédito, somente pode ser homologada na exata medida do direito creditório que tenha sua liquidez e certeza reconhecidas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Com a intenção de fornecer informações aos demais conselheiros, cumpre apontar que a Recorrente possui como objeto social a produção e venda de maçã para exportação e mercado interno e que com a incorporação da empresa Randon Agropecuária, a Interessada passou também a produzir e vender queijo, manteiga e nata para o mercado interno. Logo, a lide em discussão envolve tanto o processo produtivo de maçãs, como também o processo produtivo de leite e queijo.

Conforme se retira da ementa acima colacionada, a DRJ glosou os créditos, com fundamento da redação da IN da SRF n.º 404/2004 e afastou o direito aos créditos referentes as seguintes despesas:

- 1) **Despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção):** o contribuinte utiliza as empilhadeiras para atividades não relacionadas ao processo produtivo, ou seja: a) descarregamento da fruta vinda dos pomares; b) carregamento/d Descarregamento da fruta nas câmaras frias; c) movimentação pelo pomar e d) carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento;
- 2) **Despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção:** grande parte dos combustíveis e lubrificantes é destinada a uso em tratores e estes tratores utiliza estes tratores tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Além do que, constatou-se que há gastos com combustíveis e lubrificantes em veículos próprios, mas para o transporte de maçã adquirida de terceiros, gastos na administração, na manutenção civil e elétrica, bem como em oficina de máquinas pesadas e nestes casos não constituem insumos;
- 3) **Produtos sujeitos à alíquota zero:** não gera crédito as aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, por expressa vedação;
- 4) **Bens diversos** (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas): a glosa ainda recaiu sobre os créditos registrados na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” que consta nos DACONs. O agente fiscal informa que através da análise da memória de cálculo, constatou-se que tais créditos provêm de despesas com serviços, partes e peças de manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros. Glosou ainda outros valores lançados na rubrica “Outras Operações com Direito a

Crédito”, tais como: fita para enxerlia - bem que destinado ao imobilizado; telhado, areia, palitos, lonas, detergentes, sabonetes, medicamentos e sucos de uva — bens que não têm as características de insumo;

- 5) **Materiais de transporte:** o agente fazendário glosou também embalagens de transporte de maçã, por considerar que se trata de embalagem de mero transporte. A Fazenda Glosou ainda cantoneiras; paleis e seus acessórios, pregos e etiquetas; fitas e amarras.
- 6) **Crédito sobre bens do imobilizado:** a DRJ não considerou nenhum valor lançado a título de crédito referente a encargos de depreciação no período sob análise, sob o argumento de que o contribuinte não constitui prova de seu direito e ainda faz confusão quando registra os valores de créditos em seus DACONS. Alerta a fiscalização que nos meses de junho, julho e dezembro 2006 e depois nos meses de fevereiro, março e maio a dezembro de 2007 esta confusão continua. A fim de ilustrar o seu argumento, cita ainda que o lançamento ocorrido em junho de 2006, por meio do qual se percebe que na memória de cálculo onde discrimina os valores dos créditos aproveitados mensalmente o contribuinte não registra nenhum valor a título de imobilizado neste mês. Depois no lançamento ocorrido em julho de 2006, mesmo tendo o contribuinte lançado este valor na sua memória de cálculo, o mesmo não faz prova da origem destes valores. O fiscal aponta que o contribuinte só poderia apurar créditos no prazo de 48 meses sobre o valor das aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Nos demais casos deveria calcular os seus créditos mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Receita Federal em função do prazo de vida útil do bem. Entretanto, o contribuinte apura créditos no prazo de 1/48 avos sobre outros bens que não máquinas e equipamentos. Em resumo, a DRJ acatou na íntegra as conclusões existentes no Relatório de Verificação Fiscal.

A DRJ ainda entende que as decisões administrativas trazidas pelo contribuinte não possuem eficácia normativa e que por não ter indicado os quesitos e não se tratar de caso obscuro, a perícia foi indeferida, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Inconformado com o indeferimento, o contribuinte apresenta recurso voluntário, por meio do qual rebate os argumentos da decisão “a quo”. Afirma que a decisão de primeiro grau parte do pressuposto equivocado de que o direito ao crédito se origina somente em relação aos produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação. Deste modo, destaca o Recorrente que a DRJ aplicou o critério do conceito do IPI para apurar os créditos.

O contribuinte não concorda ainda com a indeferimento do crédito referente as aquisições de material de embalagem para transporte, pois no seu entender deve dar direito a crédito inclusive as aquisições de cantoneiras utilizadas para garantir a boa apresentação do produto e evitar que danifiquem no transporte, pois em seu entender, o processo produtivo encerra-se somente com a venda do produto. Nesta mesma linha de defesa, pleiteia o reconhecimento de créditos em relação as aquisições de pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets.

Em relação aos créditos incidentes sobre os bens do imobilizado, o contribuinte afirma que a DRJ acolheu as conclusões do auditor fiscal, que simplesmente desconsiderou todos os créditos referentes as aquisições de imobilizados, por compreender que não gerava os referidos créditos, ora por não estarem de acordo com a DACON. Entretanto, o Recorrente afirma que as aquisições existem e foram contabilizadas pela empresa, ainda que isso tenha acontecido de maneira extemporânea.

Por fim, o Recorrente colaciona diversos julgados administrativos, com a finalidade de demonstrar o seu direito, principalmente em relação ao critério adotado para apurar os créditos e ver afasta a redação da IN da SRF n.º 404/2004.

Depois, requer a procedência do pedido e o reconhecimento do direito ao crédito e m exame.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Juliano Lirani

Trata-se de recurso voluntário tempestivo e por isso merece ser conhecido.

O cerne da questão está em apurar o critério para definir o conceito de insumo, bem como definir onde inicia e conclui o processo produtivo de maçã.

Conforme se extrai da decisão da DRJ citada no relatório, esta concluiu, com fundamento na IN da SRF n.º 404/2004, que: *“no cálculo da contribuição não-cumulativa somente podem ser computados créditos apurados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços”*.

Entretanto, “data vênia”, a citada instrução normativa não oferece a melhor interpretação ao art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, fica a impressão de que a IN se utiliza da legislação do IPI para construir o conceito de insumo para a apuração do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos. Todavia, salvo engano, mostra-se inadequado comparar materialidades distintas como ocorre entre o IPI, cujo critério material é a industrialização, com critério material da COFINS que é o auferimento de receita.

Deste modo, creio que o conceito restrito de insumo não se concilia com a base econômica do PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção da receita com o produto ou serviço.

Há quem defenda que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deva ser o mesmo utilizado para o imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

Aqueles que defendem esta tese argumentam no sentido de que o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ, bem como o de despesas operacionais, é bem mais

próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Por outro enfoque, o conceito amplo e irrestrito de insumo também não parecer ser a melhor interpretação da legislação, pois este visa incluir toda e qualquer despesa da empresa na obtenção do crédito da COFINS e PIS, ainda que totalmente desapegada de seu processo produtivo.

Em outras palavras, compreendo que o conceito de insumos mais adequado é aquele em que se aceita como créditos as despesas relacionadas inseparavelmente aos elementos produtivos que proporcionam a existência do produto ou serviço, ou seja, um conceito intermediário entre aquele adotado para o IR e o IPI.

Empilhadeiras

Em relação aos custos de aquisição de GLP e manutenção das empilhadeiras, o contribuinte tem razão. As despesas com os serviços de manutenção desses equipamentos, *quando comprovados por notas fiscais*, geram crédito em seu favor, pois é inegável que as empilhadeiras são utilizadas diretamente na produção de bens, pois sem empilhadeiras não há que se falar no produto final, ainda mais porque as maçãs não são colhidas diretamente pelo consumidor no pomar, mas sim adquiridos, quanto “in natura” nas prateleiras dos supermercados e feiras. Assim, como negar que as empilhadeiras tem função essencial para fazer chegar as frutas até o consumidor ?

Deste modo, ainda que o fruto esteja formado no momento que é colhido, por outro lado, é verdade que o processo produtivo não encerra com a colheita, mas sim, com a venda. Logo, as despesas com a manutenção das empilhadeiras geram direito ao crédito, em razão deste equipamento contribuir com a produção da maçã, pois auxilia no acondicionamento da fruta nos caminhões para transporte. Além do que, já manifestei este posicionamento no ao PAF n.º 13005.000077/2005-02, de minha relatoria, e por isso mantenho esta linha de pensamento. A mesma sorte ocorre com as despesas com gás liquefeito (GLP) utilizado como combustível para estas empilhadeiras.

Com o propósito de fundamentar este entendimento, cito o Recurso n.º 507.948 no PAF n.º 10630.001,064/2005-88, julgado em 26.08.2010, na 3.ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, Acórdão n.º 3301-00.653:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

(...)

COFINS NÃO CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS, Os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos do PIS, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF I 0 Disit n.º 04/07.(grifo)

Lubrificantes e Combustíveis

Quanto a glosa referente aos lubrificantes e combustíveis, o auditor fiscal fundamenta o indeferimento do direito do contribuinte no argumento de que estes gastos são utilizados no transporte de maçã adquirida de terceiros, bem como na administração, manutenção civil e elétrica e na oficina de máquinas pesadas.

Assim, considerando que o próprio contribuinte ilustra os autos com planilhas às fls. 51 e seguintes, por meio das quais discrimina os gastos com lubrificantes e combustíveis e neste documento informa de boa-fé que ocorreram gastos desses bens com *manutenção civil e elétrica, oficina de máquinas pesadas e administração*, deste modo, recomendo o não reconhecimento em relação aos gastos desta natureza, tendo em vista que não estão vinculados ao processo produtivo e não atendem o II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Todavia, excluindo os gastos com lubrificantes e combustíveis relacionados a *manutenção civil e elétrica, oficina de máquinas pesadas e administração*, reconheço o direito ao creditamento em relação aos gastos especificamente vinculados a pomares e viveiros, já que esses estão relacionada ao processo produtivo.

Na realidade, compulsando os autos, me parece que foi este o entendimento do agente fazendário quando comenta a respeito das despesas com combustível, fez constar no Termo de Verificação Fiscal o seguinte: *Assim, de maneira análoga ao procedimento previsto no inciso II do parágrafo 8º do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, método este adotado pela contribuinte, consoante DACONs apresentados, aplicamos aos valores de aquisição de combustíveis e lubrificantes constantes da memória de cálculo apresentada os percentuais de combustíveis e lubrificantes destinados aos pomares em produção e à formação de mudas, conforme tabela abaixo. Os valores finais, referentes a combustíveis e lubrificantes, após a aplicação dos percentuais estão dispostos na forma do anexo I.*

É evidente que o combustível não mantém contato direto com a maçã, e, nem poderia, entretanto, o combustível é indispensável para que o produção da maçã aconteça, caso contrário os frutos apodreceriam nos pomares e não poderiam ser transportados. Além do que, os tratores são úteis para trabalhar o solo que será plantado, logo é preciso ter a percepção de que, em se tratando da atividade agroindustrial, o processo produtivo inicia com o preparo do solo e somente se encerra com a venda da fruta em bom estado de conservação.

Cito, Acórdão n.º 3302-00.176, prolatado pela 2ª Turma da 3ª Câmara em data de 18/09/2009, que por sua vez tratou de diversos temas com destaque para os assuntos:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITO. OUTRAS DESPESAS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES USADOS NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

(...)

COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES USADOS NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

As despesas com a aquisição de combustíveis, inclusive o GLP, e os lubrificantes usados no processo produtivo da adquirente dão direito ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Decisão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA da TERCEIRA CÂMARA da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de GLP e lubrificantes para máquinas industriais.

Publicado no DOU em: 22.07.2011

Alíquota Zero

No tocante as aquisições de produtos com alíquotas zero, o contribuinte não tem razão, pois re reiterado é o entendimento da jurisprudência de que não se há falar em direito ao crédito de PIS e de COFINS relativo a operações de aquisição de produtos com alíquota zero, pois prevalece a interpretação de que o art. 153, IV, da CF adota a técnica de cobrança própria dos impostos sobre valor agregado, permitindo a compensação do imposto devido na operação subsequente com a importância recolhida na operação antecedente. Desta maneira, apenas os valores efetivamente pagos nas operações anteriores geram direito ao creditamento, quando não há pagamento, não falar em direito ao lançamento na escrita fiscal dos créditos em questão, pois a norma pressupõe a existência de cobrança na entrada produtos, o que não ocorre na hipótese de aquisição sujeita à alíquota zero.

Bens Diversos

Insurge-se ainda quanto a glosa que recaiu sobre os créditos nas aquisições bens diversos, nos quais estão inseridos as despesas com a manutenção de máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, cantoneiras usadas nas embalagens nas caixas de papelão, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, retroescavadeiras. Afirma que todos estes gastos são necessários a produção maçãs, queijos, e demais derivados do leite. Ressalta que inclusive promove a venda de animais.

Argumenta que os produtos de higienização são aplicados nas ordenhas das vacas, onde sai o leite para produzir queijos e seus derivados, por isso reclama o crédito referente a aquisição de ordenhadeiras, medicamentos, remédios e despesas com laboratório, considerando que as vacas são as produtoras do leite e seus derivados que é o queijo, desta forma, todas as despesas no rebanho, é necessária e utilizada diretamente para a produção final do bem.

Em relação as despesas de manutenção de máquinas e veículos, tratores, pulverizadores, assiste razão parcial ao contribuinte. Com efeito, não gera direito aos créditos as despesas com veículos de passeio, como, por exemplo, Gol, Meriva etc, pois estes são estão relacionados ao processo produtivo.

Todavia, por outro lado, os gastos com manutenção de tratores e pulverizadores e retroescavadeiras, ocorre de forma diversa, uma vez que estes maquinários

são utilizados na lavoura, seja para preparar o solo, seja para pulverizar as plantas e desta maneira estão vinculados ao processo produtivo. Conseqüentemente, os gastos com manutenção destes equipamentos geram direito aos créditos pleiteados.

Compreendo que também não há que se falar em reconhecimento ao direito de crédito em relação as despesas com material de limpeza e higienização, tendo em vista que o contribuinte não constituiu prova de que essas despesas decorreram de exigência de legislação específica da Vigilância Sanitária. Igualmente a mesma sorte em relação as despesas de brincos bovinos, instalação de telas e cercas para rebanho.

Já em relação as despesas com a conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes, penso que estão relacionados com o processo produtivo, principalmente quando se constata que se trata de empresa que tem por finalidade a produção e venda de animais e produção de frutas. Ora, deixar de considerar, por exemplo, que as despesas com a conservação de sêmen esteja vinculada com a produção animais, parece-me, “data vênia”, irrazoável e contrário ao que deseja a legislação.

Material de Embalagem

A mesma sorte ocorre em relação as aquisições relacionadas com material de embalagem para transporte, pois na Lei n.º 10.833/2003 não há restrição para o creditamento, pouco importa se a embalagem destina-se a apresentação do produto, ou ao seu acondicionamento para transporte. Deste modo, o contribuinte tem direito aos créditos em relação as aquisições de insumos necessários para a elaboração dessas embalagens, como, por exemplo, as aquisições de pallets e seus acessórios, pregos, etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte; fitas e amarras, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets. Inclusive as aquisições de cantoneiras, ao meu sentir, geram direito ao crédito, pois estas mostraram-se indispensáveis para garantir a boa apresentação do produto e evitar que danifiquem no transporte, caso contrário, ausentes as cantoneiras as frutas seriam esmagadas e chegariam até o ponto de venda sem valor comercial.

Imobilizado

Em relação aos créditos incidentes sobre os bens do imobilizado, o contribuinte afirma que a DRJ acolheu as conclusões do auditor fiscal, que simplesmente desconsiderou todos os créditos referentes as aquisições de imobilizados, por compreender que não gerava os referidos créditos, ora por não estarem de acordo com a DACON. Contudo, a Recorrente afirma que as aquisições existem e foram contabilizadas., ainda que isso tenha acontecido de maneira extemporânea.

Acontece que analisando os autos, compreendo que não assiste razão o contribuinte, pois a empresa comete vários equívocos que impossibilitam ao reconhecimento dos créditos sobre bens do imobilizado, a exemplo, cito que a Recorrente apurou efetivamente estes créditos em relação a bens que não são máquinas e nem equipamentos, ou seja, televisão, cadeira etc.

Ante o exposto, dou provimento parcial para reconhecer o direito aos créditos em relação as despesas de GLP e manutenção de empilhadeiras; manutenção de tratores e pulverizadores e retroescavadeiras; lubrificantes e combustíveis gastos com viveiros e

pomares; conservação de sêmen, manutenção de laboratório e ordenhadeiras, bem como medicamentos e fertilizantes e material de embalagem para transporte.

(assinado digitalmente)

Juliano Lirani - Relator

CÓPIA