



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.900197/2015-64
ACÓRDÃO	3202-003.130 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório nem em cerceamento de defesa tendo em vista que o mesmo foi proferido por autoridade competente bem como por ter respeitado o direito ao contraditório e à ampla defesa nos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS impõe a apreciação de determinado bem ou serviço ponderando sua essencialidade e relevância ao processo produtivo. No presente julgado deve ser reproduzido o determinado na decisão preferida no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório.

CRÉDITO. OLÉO COMBUSTÍVEL. SERVIÇOS DE COLHEITA E MOVIMENTAÇÃO DE MADEIRA. MATERIAIS DE LABORATÓRIO. POSSIBILIDADE.

Itens utilizados na etapa inicial do processo produtivo da pasta de celulose, sendo, portanto, qualificáveis como insumo para fins de creditamento das contribuições do Pis/Cofins conforme entendimento adotado Recurso Especial no 1.221.170/PR.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EMPILHADEIRA. GUINDASTE. ESCAVADEIRA HIDRÁULICA. POSSIBILIDADE.

Itens utilizados na etapa inicial do processo produtivo da pasta de celulose, sendo, portanto, qualificáveis como insumo para fins de creditamento das contribuições do Pis/Cofins conforme entendimento adotado no Recurso Especial no 1.221.170/PR.

TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES. Dispêndios com depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos para tratamento de água e de efluentes são passíveis de dedução. As atividades de tratamento de água e efluentes decorrem de execução obrigatória conforme normas infra legais.

SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE.

Serviços de manutenção da rede elétrica, outros serviços de manutenção e materiais de construção civil não são qualificáveis como insumo nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os componentes elétricos e de segurança (proteção de incêndio) não se enquadram no conceito de insumo para fins de creditamento considerado o ramo de atuação do contribuinte e a legislação aplicável.

JUROS SELIC SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE.

A Súmula nº 108 do CARF, de observância cogente, determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa da decisão recorrida e de que fora realizada glosa genérica sobre os créditos declarados sem observância da verdade material, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre os créditos com: (1) óleo combustível diesel do item 38.1 do TVF; (2) serviços de colheita; (3) serviços de movimentação de madeira; (4) materiais de laboratório; (5) frete de insumos nacionalizados, prestados por Omega Logistic Transport Ltda; (6) (a) os valores descritos nas tabelas anexas ao TVF como “conforme amostragem” e “glosar conforme amostragem”, nos termos do voto da relatora, (b) aluguel de

empilhadeira, (c) aluguel de guindaste e (d) locação de escavadeira hidráulica; e (7) os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos para tratamento de efluentes.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade interposta contra despacho decisório que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER) relativo ao crédito de **Pis/Pasep** e homologou parcialmente as Declarações de Compensação (Dcomp), objeto deste processo administrativo, em que figura como Recorrente a empresa BAHIA SPECIALTY CELLULOSE S.A.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

Trata-se de crédito PIS/PASEP, apurado no regime não-cumulativo relativo ao 1º trimestre de 2010, com valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, no principal total de R\$ 206.394,88.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em LAURO DE FREITAS proferiu o Despacho Decisório - DD nº 115285911 (fls. 1950), que aprovou o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1962/2110). O DD o qual concluiu que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual homologou parcialmente a compensação declarada no PER/DCOMP 21415.39469.290713.1.3.08-8385 e, ainda, que não há valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP: 33561.44466.241012.1.5.08-5535.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal, após narrar os procedimentos de fiscalização, expõe as razões que fundamentaram a decisão, indica os itens glosados individualmente para cada mês em quadros, detalhando a data do lançamento na

escrituração da empresa, nome do fornecedor e CNPJ, nota fiscal, descrição, material/serviço, valor da aquisição e motivo da glosa.

Cientificada do despacho decisório em 17/06/2016, conforme Aviso de Recebimento – AR à fl. 1951, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade em 19/07/2016, fls. 10/63, argumentando, em síntese:

EM PRELIMINAR

...

...é irrefutável a tempestividade da presente Manifestação de Inconformidade.

...

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS OBJETO DA COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA - PER/DCOMP -... a manifestação de inconformidade tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em relação ao débito objeto da compensação.

...

DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO EM RAZÃO DA GLOSA GENÉRICA SOBRE OS CRÉDITOS DECLARADOS, OCASIONANDO O CERCEAMENTO DE DEFESA ... etapas, serviços e materiais essenciais para a produção de celulose foram desconsiderados pelo Agente Fiscal, o qual optou pela glosa indiscriminada dos insumos.

... Sobre os bens adquiridos com ativo permanente e "Materiais de Uso Geral" as planilhas do Termo de Verificação Fiscal são genéricas quando aos bens adquiridos com esta finalidade, não os especificando (o que atesta o próprio cerceamento de defesa, impedindo que a Requerente analise item por item das glosas).

... não obstante tenha a Requerente demonstrado a extensão e completude de seu processo produtivo, a Fiscalização concluiu pelo não creditamento em diversas oportunidades, seja por não compreender o processo produtivo da Requerente, seja por limitar este à efetiva operação fabril, quando há a entrada e saída dos produtos de determinadas e limitadas máquinas ou equipamentos antes e depois desta parte da atividade.

... A referida conclusão, inclusive, é contrária ao entendimento pacificado no CARF e na CSRF a respeito da limitação de creditamento de PIS e COFINS, pois a observância do critério relacional entre os bens e serviços geradores dos alegados créditos e o processo produtivo em si, é condição fundamental para a apuração pela Fiscalização.

...

V - DO MÉRITO

V. 1 - DOS CRÉDITOS SOBRE "INSUMOS"

...

No que tange à sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, cabe pontuar que a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, bem como a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, instituíram determinadas medidas para implementação da cobrança não cumulativa destas contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, com o fito de desonerar o processo produtivo de determinada empresa ou a atividade-fim de um determinado prestador de serviço.

Diante desta regra, a pessoa jurídica optante pelo regime da não cumulatividade, pode aproveitar créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, ativo imobilizado, dentre outros previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Importa ressaltar não cumulatividade, no que tange obrigatória a todos os setores de que a submissão ao princípio das contribuições sociais, não é atividade econômica, ao contrário

do IPI e do ICMS, havendo também uma distinção quanto ao seu conteúdo e abrangência, a depender da natureza do tributo.

Com a publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 10 de dezembro de 2003, que acrescentou o §12 ao art. 195 da Carta Magna, a não cumulatividade do PIS e da COFINS instituída livremente pelo legislador ordinário, passou a ter disposição constitucional autorizando a este mesmo legislador a definição dos setores de atividade econômica submetidos ao princípio da não cumulatividade.

Verifica-se que a técnica prescrita em lei e utilizada em relação às contribuições sociais se resume à apuração de PIS e COFINS, com aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente. As alíquotas retro, inclusive, são igualmente aplicadas sobre o valor de bens, serviços e despesas incorridos no mês, quando da apuração dos descontos de créditos pelo Contribuinte, consoante se extrai da legislação de regência da matéria.

Ou seja, não há qualquer compensação dos valores incidentes nas etapas anteriores com os devidos nas operações subsequentes, como ocorre na técnica aplicada ao IPI e ao ICMS, além do que, nos casos das contribuições sociais devem ser considerados todos os insumos que possuem relação essencial com o processo produtivo do contribuinte.

Esta última assertiva encontra fundamento nos preceitos normativos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, especialmente no art. 3º das mesmas, que não vinculam a entrada de mercadoria ou serviço à sua posterior saída, mas exigem, tão somente, que os bens e serviços sejam utilizados na atividade empresarial. Em outras palavras, a geração de crédito não advém somente dos elementos que se incorporam ao produto da atividade empresarial, mas também todos os gastos incorridos, necessários à realização destas atividades.

... o rol de hipóteses que geram o direito ao crédito não pode ser interpretado de forma restrita.

... a Requerente só utilizou créditos de insumos e de bens do ativo imobilizado relacionados ao processo produtivo, nos estritos termos da lei.

... para adequação do conceito de insumo passível de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, não importa o contato físico deste com o produto final ou qualquer relação direta com este. Basta, apenas, que o bem adquirido seja importante no "processo produtivo", seja pela essencialidade ou necessidade deste para a obtenção do produto final com o padrão de qualidade que se pretende.

... Nessa esteira, deve-se atentar para os casos onde o contribuinte possui um processo produtivo extenso e dividido em "etapas", como é o caso da Requerente, que começa a sua atividade com a aquisição da "madeira em pé" dos seus fornecedores e só termina com a obtenção da celulose e ainda detém a obrigação imputada pelos órgãos ambientais de promover o tratamento de efluentes.

... necessário se faz tratar os produtos individualmente e, ao final, concluir pela irregularidade da glosa de:

...

81. os créditos.

a) Óleo Combustível Diesel e Lubrificantes

... esclarece a Requerente que o Óleo Combustível Diesel é um bem/produto empregado em maquinários/equipamentos específicos ("Harvester" e "Forwarder") utilizados na atividade de colheita da madeira de eucalipto, insumo primordial à atividade da empresa e que está inerente ao processo industrial de fabricação da celulose.

São, portanto, considerados insumos indispensáveis ao desenvolvimento da atividade produtiva industrial.

... Ademais, os Lubrificantes também são insumos indispensáveis ao processo produtivo, visto que a função precípua destes na máquina industrial é a de movimentar equipamentos ou ferramentas em linhas de processos.

... os combustíveis utilizados no transporte de matérias primas por caminhões (combustíveis adquiridos de outros fornecedores varejistas), não podem ser objeto de glosa por representarem etapa essencialmente relacionada à pré-produção da pasta de celulose, devendo obter os mesmos critérios de admissão dos demais combustíveis utilizados nos equipamentos.

...

b) Dos Serviços de Colheita

... para que a partir do produto adquirido ("madeira em pé") seja obtido o produto final da Requerente (pasta de celulose), é necessário, inicialmente, realizar a colheita da madeira. Sem esta etapa do extenso processo produtivo, não seria possível a realização da atividade empresarial da Requerente, em vista da essencialidade da madeira e, por conseguinte, da colheita desta.

... São, portanto, considerados insumos indispensáveis ao desenvolvimento da atividade produtiva a colheita da madeira e os serviços vinculados a esta, não havendo qualquer razão para glosa dos créditos decorrentes destes custos.

...

c) Serviços de Manutenção de Equipamentos, Peças de Manutenção de Veículos de Transporte dos Insumos, Locação de Máquinas, Serviços de Manutenção de Estradas e Ativo Permanente utilizado nas Estradas

... Da análise detida e individualizada de cada serviço de manutenção de equipamentos, manutenção de veículos de transporte da matéria prima, bem como do serviço de manutenção de estradas, é percebido que estes estão englobados em etapas intrínsecas ao processo produtivo, que estão compreendidas entre a aquisição da "madeira em pé" e o término do processo produtivo, sendo inclusive essenciais ao desenvolvimento das atividades da Requerente, visto que sem tais manutenções por onde transitam e são processados os insumos não seria possível a continuidade do processo produtivo

...

d) Serviços de Movimentação de Madeira ... a Fiscalização entende que não é possível utilizar crédito sobre a movimentação de madeira nas áreas florestais e no pátio, assim como em relação à movimentação de celulose no porto.

...

Ora, como seria possível a obtenção da pasta de celulose sem que a madeira, matéria-prima principal, fosse movimentada entre a aquisição e o ingresso nas máquinas?

...

e) Materiais de Laboratório ... sem a realização dos procedimentos laboratoriais, não é possível a efetiva análise da qualidade da folha de celulose utilizada na produção do produto destinado à venda.

...

f) Do Frete de Insumos Nacionalizados ... Ainda, esclarece a Requerente que o Agente Fiscal consignou a glosa sobre os perquiridos créditos decorrente dos custos com frete de insumos importados, sob o fundamento de que ausência de amparo legal. Para tanto, justifica ser este o posicionamento da Receita Federal do Brasil, por meio de manifestações das Divisões de Tributação, por meio de Soluções de Consulta sobre o tema.

... sua justificativa não encontra fundamento no ordenamento jurídico.

Isso porque os produtos importados estão sujeitos à incidência das Contribuições e, portanto, devem ser considerados para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS, nos exatos termos da legislação em vigor, especialmente por tal situação não se encontrar na restrição contida no artigo 3º, § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

...

Ademais, o direito ao creditamento sobre os bens importados tem fundamento no art. 15, da Lei nº 10.865/2004, o qual estabelece o direito das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da

não-cumulatividade, de descontar crédito em relação às importações sujeitas ao pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação, inclusive dos insumos de produtos destinados à venda, o que não foi considerado pelo Agente Fiscal.

Outrossim, no segundo momento, quando os insumos já estão nacionalizados, o contribuinte sujeito ao regime da não cumulatividade faz jus aos créditos previstos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, dentre os quais restam englobados os créditos com frete no território nacional, dos insumos destinados à produção de bem/produção destinado à venda.

...

g) Serviços e Materiais de Construção Civil e Serviços Elétricos

...

Consoante se extrai do Termo de Verificação Fiscal em anexo (Doe. 05), o Despacho Decisório fundou-se na ausência de relação entre os materiais e serviços de Construção Civil, os Serviços Elétricos e o processo produtivo da pasta de celulose.

Todavia, esclarece a Requerente que não obstante tais serviços e materiais não façam parte direta do processo produtivo, foram adquiridos e utilizados em função da necessidade de recuperação de Salas de Operação e Recuperação, onde fica situado o forn° utilizado na produção da celulose na fase de cozimento, como ainda para a própria manutenção da estrutura das áreas industriais, sendo, portando, inequívoco sua relação ao processo produtivo.

...

h) Créditos computados no CFOP 1556 e 2556, CFOP 1.933 e 2.933 e Glosas por Amostragem ...

Neste ponto, a Fiscalização realizou a glosa por supostamente serem apresentadas descrições genéricas ou materiais em tese não relacionados com o processo produtivo.

Ocorre que, em relação aos bens adquiridos por meio das CFOPs 1.556 e 2.556 e CFOP 1.933 e 2.933, que foram objeto de glosa, em sua maior parte são partes e peças adquiridas para reposição em máquinas e equipamentos vinculados ao processo produtivo da Requerente, além de manutenção da sua própria estrutura produtiva.

... a Fiscalização realizou a glosa dos materiais verificados por amostragem e de forma rasa, visto que apenas identificava o material, sem buscar a aplicabilidade deste na atividade da Requerente, o que também merece reparo, principalmente por haver a desconsideração de bens essenciais ao processo produtivo.

Nesse contexto, importa destacar que a Receita Federal do Brasil, ao tratar da possibilidade de creditamento de PIS e COFINS sobre peças de reposição, nas Soluções de Divergência COSIT nº 14/07 e 35/082, firmou entendimento no sentido de que as despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País geram direito a créditos a serem descontados do PIS, desde que as partes e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Neste ponto, cumpre destacar ainda que foram consideradas indevidas as inclusões das parcelas referentes ao IPI na base de cálculo, por considerar que estes seriam "recuperáveis", não atentando a Fiscalização para a hipótese de que os CFOPs das operações(1.556 e 2.556 / 1.933 e 2.933) dão conta inclusive de que, para fins de creditamento do IPI, tais produtos não são considerados como insumos ligados diretamente à produção (MP, PI ou M E) , em vista da sistemática mais restritiva do citado tributo.

...

V.2 - DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Nos termos do art. 3º , VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é cabível o creditamento do PIS e da COFINS em relação aos ativos imobilizados:

...

Todavia, mesmo confirmando o direito ao crédito, a Fiscalização entendeu por bem glosar os créditos sobre bens do ativo imobilizado por entender que os mesmos não teriam pertinência ao processo produtivo ou que a aquisição não foi comprovada por Notas Fiscais (Doe. 10.1 a 10.34).

a) Dos Outros Meios de Prova. Verdade Material.

É que, embora demonstrado documentalmente a existência de crédito decorrente da imobilização de bens, por meio das planilhas de composição dos bens, por meros formalismos a Fiscalização glosa o crédito utilizado e afasta o procedimento correto adotado pela Requerente.

Note-se que Fiscalização restringe a comprovação e utilização do crédito à formalidades não previstas em lei, que seria a apresentação das Notas Fiscais de cada um dos bens adquiridos, sem considerar qualquer outro documento fiscal ou contábil apresentado pela Requerente.

Entretanto, os arquivos contábeis e fiscais, assim como as demonstrações financeiras e demais documentos entregues pela Requerente à Fiscalização se referiram e explicaram os valores constantes da DACON, podendo atestar e comprovar a existência do direito do contribuinte. Pelo que, o entendimento exposto pela Fiscalização afronta diretamente o princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, e evidencia a existência de erros de procedimento cometidos pela Fiscalização, que impedem a compreensão do correto aproveitamento do crédito

Cumprе destacar, de logo, que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como a Instrução Normativa que disciplina a matéria, seja a vigente à época do fato gerador (IN 900/2008), seja a atualmente em vigor (IN 1.300/2012), não dispõem no sentido de restringir a comprovação dos fatos, e sim reforçam o princípio da verdade material.

...

Note-se que a única exigência formal da legislação é que a Requerente demonstre documentalmente a correção do procedimento adotado por meio de documentos do direito pleiteado, o que pode acontecer por meio de escrituração contábil e fiscal, em meio físico ou magnético!

Importa destacar que, como pode ser identificado do Termo de Verificação da Fiscalização tal procedimento foi devidamente observado pela Requerente, que apresentou de forma clara e objetiva a comprovação por meio de planilhas e documentos que demonstram a correção das informações declaradas em suas DACONs e em sua contabilidade.

Cumprе salientar, ainda, que toda documentação solicitada pela Fiscalização foi devidamente e tempestivamente apresentada, não havendo que se falar em insuficiência destes, o que permite a confirmação dos valores apurados como crédito de PIS e COFINS sobre bens do ativo imobilizado, restando apenas a correta apreciação destes, em busca da verdade material, em lugar do simples afastamento de comprovação sem análise do pleito!

...

Ressalte-se que a Requerente apresentou durante a fiscalização: DCTF's, DACON's, planilhas de composição de créditos, dentre outros documentos, que poderiam de plano servir como prova do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre bens do ativo imobilizado, impossibilitando qualquer alegação no sentido de falta de aplicação dos bens do ativo no processo produtivo.

...

b) Dos Bens do Ativo Adquiridos para Tratamento de Efluentes ...

Foi realizada a glosa dos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da Requerente, decorrentes da atividade de tratamento de efluentes, após o Agente Fiscal entender que por se tratar de etapa posterior ao processo produtivo de fabricação da pasta de celulose, não teria atendido aos requisitos estabelecidos nas Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003, art. 3º, inciso VI.

...

Não bastasse, esclarece a Requerente que os bens relacionados ao Tratamento de Efluentes foram adquiridos justamente para a manutenção das estações de tratamento de água e tratamento biológico, etapas necessárias para permitir o reaproveitamento da água utilizada ao longo do processo industrial.

Nesse diapasão, importa destacar que a água tem participação significativa no processo de fabricação da celulose (produto destinado à venda) e os custos necessários à estruturar e permitir sua reciclagem, embora não sejam aplicados diretamente no produto em fabricação, constituem custos de produção da celulose (art. 290, I, RIR/99), estando aptos a gerar créditos de PIS e COFINS, conforme já decidido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em casos análogos.

...

c) Da Impossibilidade de glosa dos bens do ativo pela relação de essencialidade com o processo produtivo. Ausência de requisito legal que vincule a atividade do fornecedor como fundamental para o reconhecimento do crédito.

...

Por fim, esclarece a Requerente que mais uma vez as glosas realizadas não observaram a essencialidade dos bens ao processo produtivo, fazendo com que o Agente Fiscal impedisse o creditamento sobre [por exemplo] componentes elétricos e de segurança (proteção de incêndio) para o processo de Cozimento, por entender que a atividade do fornecedor não teria relação de pertinência com a produção da celulose.

...

Ora, a relação de pertinência é latente, vez que materiais e equipamentos de segurança (sejam gerais ou individuais), assim como sistema de automação da máquinas, dentro outros elementos, são claramente essenciais ao processo produtivo exercido pela Requerente, seja para atendimento de normas trabalhistas, sejam ambientais ou mesmo a título de permissão da própria atividade.

...

V.3 - DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE MULTA ...

Por fim, na remota hipótese de serem superados os argumentos até aqui expostos, a Requerente esclarece que, nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias.

Assim, de logo, observa-se que não poderão incidir juros SELIC sobre a multa imposta no caso em tela, na remota hipótese desta ser mantida a exigência, em que pese os robustos argumentos pela sua improcedência.

...

Cita jurisprudenciais judiciais e administrativas

Em decisão por unanimidade, a 15ª TURMA/DRJ-SP votou para JULGAR IMPROCEDENTE a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NULIDADE. As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência. Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, os despachos e decisões proferidas por autoridade competente e não existindo preterição do direito de defesa, fica afastada a hipótese de nulidade.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da

Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. No regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores os combustíveis e lubrificantes ou quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. EXAUSTÃO. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins não pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de exaustão suportados, por falta de amparo legal.

CRÉDITO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE ESTRADAS. IMPOSSIBILIDADE. Os serviços de manutenção de estradas não produzem alterações sobre o produto final, impedindo que os mesmos adquiram as características necessárias para serem conceituados como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO MATÉRIA PRIMA E MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE. Os valores pagos por serviço de movimentação interna nas dependências do contribuinte e no porto não permitem a apuração de créditos da Cofins, por falta de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS COM LABORATÓRIO DE TESTES. IMPOSSIBILIDADE. Despesas incorridas com laboratórios de testes, não geram crédito do regime de apuração não cumulativa da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem terem previsão legal expressa para o desconto.

MERCADORIA IMPORTADA. TRANSPORTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. No caso de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, não há como apurar créditos em relação às despesas que dizem respeito a transporte até o estabelecimento do contribuinte.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na manutenção da rede elétrica.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE. No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

AMOSTRAGEM. LEGITIMIDADE. É legítima a verificação do cumprimento das obrigações tributárias por amostra de documentos, operações ou registros, o que não se confunde com o cálculo das contribuições em si mesmo por amostragem, conjectura, método estatístico, presunção, arbitramento, indício, suposição ou estimativa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPI RECUPERÁVEL. O IPI quando recuperável, não integra o valor do custo dos insumos.

CRÉDITO. BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. A pessoa jurídica pode descontar créditos sobre a depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, contudo, não basta que as aquisições se refiram a bens incorporados ao ativo imobilizado, mas também que sejam adquiridos para

utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços, e exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DE EFLUENTES. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. Os valores referentes à manutenção e tratamento de efluentes não geram créditos do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, haja vista que não possuem relação direta com o processo produtivo.

CRÉDITO. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE Não são considerados insumo, para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins despesas com serviços utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, refeitório e vestiário.

ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de restituição, ressarcimento e compensação é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido e não se homologa a compensação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam inter partes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE

II – SÍNTESE FÁTICA

III – PRELIMINAR DE NULIDADE

III.1. - DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO EM RAZÃO DA GLOSA GENÉRICA SOBRE OS CRÉDITOS DECLARADOS. CERCEAMENTO DE DEFESA

IV – DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO UTILIZADO NA COMPENSAÇÃO

IV.1 – DOS CRÉDITOS SOBRE “INSUMOS”

a) Óleo Combustível Diesel e Lubrificantes

b) Dos Serviços de Colheita

c) Serviços de Manutenção de Equipamentos, Peças de Manutenção de Veículos de Transporte dos Insumos, Locação de Máquinas, Serviços de Manutenção de Estradas e Ativo Permanente utilizado nas Estradas

d) Serviços de Movimentação de Madeira

e) Materiais de Laboratório

f) Do Frete de Insumos Nacionalizados

g) Serviços e Materiais de Construção Civil e Serviços Elétricos

h) Créditos computados no CFOP 1556 e 2556, CFOP 1.933 e 2.933 e Glosas por Amostragem

IV.2 – DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

a) Dos Outros Meios de Prova. Verdade Material.

- b) Dos Bens do Ativo Adquiridos para Tratamento de Efluentes
- c) Da Impossibilidade de glosa dos bens do ativo pela relação de essencialidade com o processo produtivo. Ausência de requisito legal que vincule a atividade do fornecedor como fundamental para o reconhecimento do crédito

IV.3 – DA ILEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE MULTA

V – DO PEDIDO

Por fim, pede o que se segue:

194. Por todo o exposto, requer seja o presente Recurso apreciado e acolhido por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de modo a, preliminarmente, anular o r. Acórdão recorrido, para que afaste o cerceamento do direito de defesa e a ofensa aos princípios constitucionais, bem como seja determinada a realização de novo julgamento, aplicando o entendimento já firmado pelo CARF e corroborado, de forma cogente, pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos Recursos Repetitivos.

195. Subsidiariamente, caso não acolhida a nulidade do r. Acórdão recorrido, requer a Recorrente que (i) seja reconhecida, ainda preliminarmente, a nulidade do r. Despacho Decisório, pela desobediência aos preceitos legais para o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo, em vista do inequívoco erro de direito cometido pela Fiscalização ao limitar a disposição legal sobre o tema.

196. Na remota hipótese de serem superadas as preliminares apresentadas, requer, no mérito, que seja reformado o r. Acórdão, para determinar a homologação do crédito pleiteado e, por conseguinte, as compensações pretendidas, tendo em vista a comprovação do correto procedimento realizado pela Recorrente, haja vista a existência de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, na aquisição de insumos e bens do ativo imobilizado necessários à realização da atividade empresarial da Recorrente.

197. Outrossim, caso não sejam admitidos os argumentos acima, o que se admite apenas por hipótese, pleiteia a Requerente que seja determinada a exclusão dos juros sobre a multa aplicada nº caso em tela.

198. Por fim, a Recorrente pleiteia, desde já, a sua intimação para realização da sustentação oral de suas razões recursais, por um de seus patronos, quando da inclusão do presente Processo Administrativo em pauta para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Aline Cardoso de Faria, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

I - Das preliminares

a) Da nulidade do Despacho Decisório por cerceamento de defesa e glosa genérica sobre os créditos declarados

Irresignada, a Recorrente se insurge contra o trabalho fiscalizatório por entender que o Despacho Decisório é nulo. Destaca que houve desatendimento aos deveres de fundamentação e apuração da verdade material sendo obstado o pleno direito de defesa do contribuinte. Além do mais, frisa que o Agente Fiscal trouxe explicações genéricas para fundamentar o Despacho Decisório e se furtou a examinar os inúmeros documentos requeridos durante a fase de fiscalização.

Nada obstante, verifica-se que a autoridade fiscalizatória cumpriu corretamente suas atribuições durante o procedimento fiscal, tendo sido a decisão emanada por autoridade competente, bem como observado e oportunizado o direito ao contraditório e à ampla defesa em estrito cumprimento ao art. 59 do Decreto no 70.235/72.

Pelo exposto e apurado, devem ser rejeitadas as preliminares de nulidade do Despacho Decisório, cerceamento de defesa e de que fora realizada glosa genérica sobre os créditos declarados sem observância da verdade material.

II - Do mérito

A matéria controversa em sede de Recurso Voluntário se assenta sobre a homologação parcial de compensação solicitada por meio do PER/DCOMP nº 21415.39469.290713.1.3.08-8385 e não homologação da compensação realizada por meio da PER/DCOMP nº 33561.44466.241012.1.5.08-5535. O pedido eletrônico de ressarcimento é relativo ao crédito de Pis/Pasep não cumulativa, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, do 1º trimestre de 2010.

A Recorrente exerce as atividades de fabricação e comercialização de celulose, florestamento e reflorestamento, exportação e importação, prestação de serviços tecnológicos, e participação em outras sociedades e quaisquer outras atividades correlatas e afins; revestida, portanto, da condição de contribuinte da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, podendo, por conseguinte, descontar créditos em relação a custos, despesas e encargos incorridos para o desenvolvimento de sua atividade.

Nota-se que o processo produtivo da Requerente é complexo e extenso, englobando desde a aquisição “madeira em pé” nas áreas florestais dos seus fornecedores até a obtenção e venda/exportação da celulose. A particularidade deste processo produtivo, bem como de todas as etapas que o compõe, foram um ponto de atenção e análise tomado em conta pela fiscalização e destacado logo no início do Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos às fls. 204.

Firmada essa premissa inicial, a Recorrente pleiteia em sede de Recurso Voluntário o direito ao creditamento de diversos créditos que entende qualificáveis como insumos e desconsiderados pela fiscalização. De plano, observa-se que os tópicos enumerados são idênticos aos apresentados na peça impugnatória já apreciada Delegacia de Julgamento.

Isto posto, é consabido que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo rito dos recursos repetitivos, o STJ decidiu no sentido de que o conceito de insumo deveria ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou da relevância para o processo produtivo da contribuinte, bem como de que há ilegalidade no conceito de insumo encampado pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e Nº 404/2004.

Em matéria de creditamento das contribuições ao Pis e a Cofins, os critérios da essencialidade e relevância aplicáveis são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância. Vale destacar que **os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa**, de maneira que **se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.**

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Destarte, mediante a interpretação do conceito abstrato de insumo delineado pelo STJ, a Receita Federal do Brasil trouxe critérios mais específicos através do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

No caso em comento, após a emissão dos atos decisórios prolatados no presente processo administrativo, sobreveio a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, da Procuradoria da Fazenda Nacional, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema abordado no REsp nº 1.221.170/PR, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Com efeito, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a

matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado a esse entendimento do STJ antes do seu trânsito em julgado conforme orienta a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Feitas essas considerações, em consonância com o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR de que insumo é todo bem e serviço essencial e/ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, devendo ser analisado, de forma individualizada, o processo produtivo desempenhado, passa-se à análise dos itens objeto de controvérsia e opostos no presente Recurso Voluntário.

a) Óleo Combustível Diesel e lubrificantes

Detalha a Recorrente que o crédito relativo a “óleo diesel e lubrificantes” foi glosado sob o argumento de desvinculação à produção da pasta de celulose utilizadas na “nas Áreas Florestais, pertencentes a Copener Florestal Ltda” (fls. 2223e ss.).

Informa a autoridade fiscal que o item foi glosado pelos seguintes motivos:

“Óleo Combustível Diesel” (Principal Fornecedor: “Cavalo Marinho Combustíveis Ltda”, CNPJ n.º 02.078.557/0001-70): o contribuinte reconhece que os combustíveis em questão são empregados essencialmente (quase exclusivamente) em maquinários e equipamentos específicos (“Harvester e Forwarder”), utilizados nas atividades de colheita da madeira de eucalipto, nas Áreas Florestais, pertencentes a Copener Florestal Ltda, razão pela qual optou por não atender o requerido no TIF n.º 001/2015, no que tange à apresentação de demonstrativo indicando também eventual parcela aplicada em equipamentos utilizados no processo produtivo da Pasta de Celulose, na Unidade Industrial da BSC em Camaçari/BA (parcela mínima, segunda a fiscalizada). Em que pese a BSC argumentar ser responsável pelas atividades de colheita da madeira (derrubada, corte em toras, etc.), executadas nas áreas florestais, tais custos ou despesas, ainda que necessários, por força de contrato, não podem ser considerados como “bens” ou “serviços” vinculados diretamente à produção de pasta de celulose (insumos à produção). Ademais, como dito, a fiscalizada optou por não demonstrar as parcelas do referido item utilizadas em cada atividade. Com base num controle mínimo de estoque (considerando, ainda, o fluxo de “entradas” no período), a empresa poderia demonstrar, ao menos em termos percentuais, as parcelas de “combustíveis” utilizadas nas atividades de colheita e nas atividades de produção da pasta de celulose. Diante do exposto, tais itens serão glosados integralmente.

“Óleo Combustível Diesel” (Outros Fornecedores: a) “Posto de Combustíveis Linha Verde Ltda”, CNPJ n.º 00.104.725/0001/20; b) “Entre Rios Agro Industrial Ltda”, CNPJ n.º 14.029.797/0001-64; c) “Novo Planalto Combustíveis e Serviços Ltda”, CNPJ n.º 08.474.183/0002-70; d) “CPD Energéticos e Derivados de Petróleo Ltda”, CNPJ n.º 08.359.486/0001-60): trata-se de fornecedores que atuam no comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, razão pela qual não há como sustentar haver relação direta com a produção de pasta de celulose (insumos à produção). (Fl. 2165).

A DRJ reconhece que para as despesas com combustíveis gerarem créditos da contribuição, no caso ora em análise, é necessário que o combustível seja considerado insumo no processo de fabricação do produto destinado à venda pela interessada; ou, em outras palavras, seja

empregado em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de celulose vendida pela empresa, nos termos da legislação que rege a matéria.

Todavia, conforme se extraí do TVF o óleo diesel é utilizado na etapa inicial do processo produtivo da pasta de celulose, sendo, portanto, qualificável com insumo para fins de creditamento de creditamento do PIS/COFINS adotado pelo STJ e pelos órgãos administrativos (CARF e CSRF).

Nesse sentido, as despesas indicadas no item 38.1. “Óleo Combustível Diesel” (Principal Fornecedor: “*Cavalo Marinho Combustíveis Ltda*”, CNPJ n.º 02.078.557/0001-70) autorizam o respectivo creditamento.

Isto posto, deve ser revertida a glosa neste item.

b) Dos serviços de colheita

Sustenta a Recorrente, que o Acórdão recorrido, ao apreciar a possibilidade de creditamento dos serviços de colheita, entendeu pela impossibilidade de aproveitamento do crédito sob o argumento de que como as Florestas compõe o Ativo Imobilizado da pessoa jurídica já haveria a possibilidade de crédito pela exaustão da Floresta, portanto, foi negada a tomada de créditos.

Com efeito, os fundamentos utilizados pela fiscalização estão pautados na impossibilidade de tomada de crédito dos serviços de colheita de madeira pelo fato de que a extração (colheita) da madeira pode ser registrada na contabilidade como encargos de exaustão de bens do ativo imobilizado, senão vejamos:

Conclui-se, desta forma, que a extração de madeira em floresta própria ou de terceiros (pela aquisição de madeira em pé), por serem registradas na contabilidade como encargos de exaustão de bens do Ativo Imobilizado, não geram créditos para desconto no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

Isto porque a possibilidade de os bens e serviços serem considerados como insumo, nos termos da legislação do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, dependerá da delimitação do processo produtivo dos bens destinados à venda.

Ressalte-se que o artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, como já visto, definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços passíveis de gerar créditos são aqueles “utilizados no processo produtivo”. Este é, também, o entendimento posto nas Instruções Normativas, acima transcritas, que estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens “que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”.

Desta forma, no caso da produção de outros bens, como celulose, observa-se que os insumos não são adquiridos, mas são resultantes de processos de transformação efetuados pela própria empresa, não havendo direito de crédito.

Isto porque o ciclo produtivo da madeira, da sua transformação em celulose são processos produtivos distintos, embora possam estar interligados: em sendo o produto final a celulose, a matéria-prima básica do processo é a madeira. Por conseguinte, os serviços adquiridos para manutenção das florestas não se caracterizam como insumo, não podendo ser utilizados como créditos no regime da não cumulatividade. Isto posto, mantém-se a glosa contestada. (Fl. 2169).

Nesse tocante, a legislação não veda o aproveitamento dos créditos nos moldes talhados pela fiscalização.

Adicionalmente, cumpre registrar que os serviços glosados compreendem a prestação de serviços de “corte, desgalhamento, descascamento, traçamento e baldeio de madeira de eucalipto” realizados em áreas florestais onde são cultivadas a matéria prima utilizada no processo produtivo da Recorrente.

Por conseguinte, aludidos serviços de colheita de madeira, indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, subsomem-se ao conceito de insumo delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR, não sendo permitido excluí-los do permissivo contido nos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 como pretendido pela fiscalização.

Portanto, deve ser revertida a glosa neste tópico.

c) Serviços de Manutenção de Equipamentos, Peças de Manutenção de Veículos de Transporte dos Insumos, Locação de Máquinas, Serviços de Manutenção de Estradas e Ativo Permanente utilizado nas Estradas

Neste item, a Recorrente se insurge contra a glosa dos serviços de serviços de manutenção e serviços de manutenção de estradas, entre os quais foram classificados serviços diversos, alegando que não fora realizada análise específica e individualizada de cada prestação e sua vinculação com a atividade produtiva desenvolvida.

Em sede recursal, a fiscalização desconsiderou o creditamento dos supramencionados serviços sob o seguinte argumento:

“Em nosso entendimento, na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda excluem-se quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado. São também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

As presentes glosas correspondem a despesas não relacionadas a matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, e não exercem ação diretamente sobre os produtos fabricados pela interessada, não sendo, portanto, caracterizados como insumos.

Observa-se que o fato de tais despesas serem importantes para a produção de celulose não tem o condão de transformá-las em parte do processo produtivo da contribuinte.

Os serviços de manutenção citados, obviamente, não produzem alterações sobre a celulose, impedindo que os mesmos adquiram as características necessárias para serem

conceituados como insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.” (Fl. 2169).

Na percepção da Recorrente, o entendimento da fiscalização adotou um critério relacional, desvinculado do critério de essencialidade e relevância firmado pelo STJ e que já vinha sendo dominante no CARF. Clama que a análise foi realizada com base na delimitação do processo produtivo de forma superficial e requer seja realizado o reexame da matéria considerando cada prestação de serviço de forma individualizada e vinculada com sua atividade produtiva.

Com razão a Recorrente.

Compulsando os autos, verifica-se que os serviços abaixo relacionados, que haviam sido objeto de glosa, se amoldam ao conceito de insumo nos termos fixado pelo REsp nº 1.221.170/PR:

- Serviços de Manutenção em Equipamentos de Colheita Mecanizada - Horas de Motoniveladora/Pá Carregadeira/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Esplanada)
- Horas de Escavadeira Hidráulica/Rolo Compactador/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios)
- Horas de Motoniveladora/Rolo Compactador/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios)
- Horas de Motoniveladora/Escavadeira Hidráulica/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios) - Horas de Motoniveladora/Escavadeira Hidráulica/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Jandaíra)

Portanto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas realizadas sobre os serviços supra.

d) Serviços de movimentação de madeira

Alega a Recorrente, que a fiscalização glosou as despesas com serviços de movimentação de madeira sob a justificativa de que os mesmos “não têm relação direta com o processo produtivo de produção de celulose”. Adicionalmente, afirma que seria impossível a obtenção da pasta de celulose sem que a madeira, matéria prima principal, fosse movimentada entre a aquisição e o ingresso nas máquinas.

Observa-se que este item diz respeito as movimentações de madeira nas áreas florestais e no pátio, assim como em relação à movimentação de celulose no porto. (Fl. 2171).

Neste quesito, a fiscalização entendeu pela impossibilidade de creditamento face a ausência de aquisição da madeira, requisito indispensável para que o frete possa compor o custo de aquisição do insumo quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens.

Todavia, a movimentação da matéria prima (madeira) é indispensável para consecução do processo produtivo, pois trata-se de movimentação entre aquisição e o ingresso da matéria prima nas máquinas, conforme detalhado pela Recorrente.

Portanto, o acórdão recorrido merece reparo neste ponto haja vista que dentro do processo produtivo examinando no caso em tela os serviços de movimentação de madeira são qualificáveis como insumos.

Isto posto, devem ser revertidas as glosas realizadas neste tópico.

e) Materiais de laboratório

A Recorrente assevera que foram glosadas as aquisições de materiais destinados ao uso laboratorial de análise e pesquisa, sob o fundamento de que esses materiais “não geram direito à crédito por não configurarem pagamentos diretos de bens ou de serviços enquadrados como insumos na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços”. (Fls. 2172).

Em sede recursal, a Recorrente entende que a decisão exarada no acórdão recorrido contraria a jurisprudência administrativa dominante e o Recurso Repetitivo do STJ, naquele trecho que onde afirma que “não basta a uma despesa ser necessária, importante ou até mesmo essencial para a empresa”. Sustenta que não foi observado o processo produtivo, os precedentes sobre o tema e os critérios para definição do conceito de insumo, haja vista sequer ter considerado que a análise laboratorial é parte essencial da produção da matéria prima da pasta de celulose. Esclarece às fls. 2235 o que se segue:

125. Destaque-se que sem a realização dos procedimentos laboratoriais, não é possível a efetiva análise da qualidade da folha de celulose utilizada na produção do produto destinado à venda. Sesse esteio, segue a descrição da fase do processo produtivo da Recorrente, na qual se demonstra imprescindível a análise laboratorial em esboço:

“Finalizada a etapa de secagem, a folha da polpa seca, denominada de jumbo, segue para o setor de acabamento. Para cada seis horas de produção, 12 rolos de jumbos são produzidos.

O jumbo é então encaminhado para o corte, mas antes de ser cortado deve ter a sua qualidade inspecionada, pois caso esteja fora das especificações será vendido como fardos ou reprocessado, sendo dissolvido no repolpador da cortadeira.

Entre a saída da máquina de secar e a enroladeira existe um dispositivo de medição (scanner) instalado diretamente sobre a folha, com movimento transversal, fazendo a leitura contínua e automática: grau de secagem, temperatura, gramatura, densidade e alvura.

Essas informações são relacionadas ao jumbo em produção que, ao ser concluído, recebe um rótulo com código de barras, identificando-o e numerando-o. Ao final de cada jumbo, o operador da enroladeira tira uma amostra da folha de celulose que receberá um código de barras correlacionado-a com o jumbo e enviará ao laboratório para complementar as análises de rotina do produto.”

Neste aspecto, à luz do entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, cuja determinação expressa a necessidade de levar em conta as particularidades de cada processo

produtivo e do nível de importância do bem ou serviço utilizado, entende-se que os serviços e materiais de laboratório são relevantes, na medida que a ausência das referidas análises (incluindo os materiais de laboratório utilizados para esta finalidade) privam o produto final, qual seja, a folha de celulose, de qualidade suficiente para ser comercializada.

Nesta esteira, os artigos 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, são claros em admitir o creditamento em relação aos “bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda”.

Pelo exposto, a glosa sobre materiais de laboratório deve ser revertida.

f) Do frete de insumos nacionalizados

A autoridade fiscal foi contrária ao aproveitamento dos créditos decorrente dos custos com frete de insumos importados, sob o fundamento de ausência de amparo legal.

A DRJ chancelou o entendimento do julgador de piso e esclareceu que com relação às mercadorias importadas, o crédito que pode ser apurado é apenas aquele previsto nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que tem como origem o valor que serviu de base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins sobre importação, na forma do art. 7º desse diploma legal, acrescido do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição

Irresignada, a Recorrente discorda deste posicionamento e alega que os produtos importados por estarem sujeitos à incidência das Contribuições devem ser considerados para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS, nos exatos termos da legislação em vigor, especialmente por tal situação não se encontrar na restrição contida no artigo 3º, § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, prossegue afirmando que o direito ao creditamento sobre os bens importados tem fundamento no art. 15, da Lei nº 10.865/2004, o qual estabelece o direito das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, de descontar crédito em relação às importações sujeitas ao pagamento do PIS-importação e da COFINS-importação, inclusive dos insumos de produtos destinados à venda, o que não foi considerado pelo Agente Fiscal.

A fundamentação apresentada pela Recorrente é a mais adequada ao caso concreto e lhe assiste razão. Por conseguinte, devem ser revertidas as glosas efetuadas sobre o item 38.8. “Frete de Insumo Importado”: Omega Logistic Transport Ltda, CNPJ n.º 01.568.962/0001- 04.

g) Serviços e materiais de construção civil e serviços elétricos

A fiscalização com fulcro na ausência de relação entre os materiais e serviços de construção civil, serviços elétricos e o processo produtivo da pasta de celulose empreendeu glosas sobre os supracitados itens.

Todavia, a Recorrente esclarece que embora tais serviços e materiais não façam parte diretamente do processo produtivo, foram adquiridos e utilizados em função da necessidade de recuperação de salas de operação e recuperação, onde fica situado o forno utilizado na produção da celulose na fase de cozimento, como ainda para a própria manutenção da estrutura das áreas industriais, sendo, portanto, inequívoco sua relação ao processo produtivo. Dito isso, entende que resta demonstrada a relação de pertinência entre os bens e serviços acima descritos e a manutenção do processo produtivo, razão pela qual é imperiosa a reforma do Despacho Decisório sobre as referidas glosas indevidas.

Conforme detalhado às fls. 2238 e ss. os serviços identificados nos documentos fiscais e incluídos na base de cálculo se referem a i) serviços de manutenção da rede elétrica, ii) outros serviços de manutenção e iii) materiais de construção civil.

Todavia, o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não prevê o direito ao desconto de crédito de todo e qualquer “serviço”, mas apenas aqueles que guardem pertinência com a essencialidade e relevância do processo produtivo.

Neste aspecto, não assiste razão a Recorrente.

h) Créditos computados no CFOP 1556 e 2556, CFOP 1.933 e 2.933 e Glosas por Amostragem

Neste ponto foram glosados diversos itens identificados nas tabelas – Detalhamento dos itens glosados (CFOP 1556/2556_1933/2933).

A DRJ esposou o entendimento que “o critério da essencialidade não é requisito para se analisar o enquadramento ou não do bem como insumo”. O que deve ser observado é que os bens para manutenção da sua própria estrutura produtiva, ainda que essenciais, não se enquadram no conceito de insumo estabelecido pelo § 4º, inciso I, do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, porque não agem diretamente sobre o produto em fabricação. (Fls. 2240).

A Recorrente discorda das glosas realizadas e afirma que os itens glosados nas CFOPs 1.556 e 2.556 e CFOP 1.933 e 2.933, em sua maior parte, são partes e peças adquiridas para reposição em máquinas e equipamentos vinculados ao processo produtivo, além de manutenção da sua própria estrutura produtiva senão vejamos:

146. Contudo, apesar da característica dos produtos adquiridos, que serão utilizados para reposição em máquinas e equipamentos necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial, foram realizadas glosas dos materiais verificados por amostragem **e de forma rasa, visto que apenas identificava o material, sem buscar a aplicabilidade deste na atividade da Recorrente**, o que também merece reparo, principalmente por haver a desconsideração de bens essenciais ao processo produtivo. (Grifos nossos).

Conforme se verifica, a partir da fl. 278 a autoridade fiscal elaborou diversas tabelas que detalham os itens glosados. Desta feita, considerando os descritos apresentados e a determinação de que para aferição do conceito de insumo devem ser aplicados os critérios de

essencialidade e relevância nos termos fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, as seguintes glosas devem ser revertidas:

- a) Glosas que foram realizadas com o descritivo “conforme amostragem” e “glosar conforme amostragem”;
- b) Aluguel de empilhadeira;
- c) Aluguel de guindaste;
- d) Locação de escavadeira hidráulica.

Isto exposto, as glosas supramencionadas devem ser revertidas.

i) Dos créditos sobre bens do ativo imobilizado

De fato, conforme assinala a Recorrente em sede de Recurso Voluntário, nos termos do art. 3º, VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é cabível o creditamento do PIS e da COFINS em relação aos ativos imobilizados.

Nada obstante, parcela dos créditos oriundos deste direito creditório foram glosados pela fiscalização pela ausência de i) ausência de pertinência ao processo produtivo e ii) pela não apresentação das notas fiscais.

Dessa forma, evidente que o creditamento requerido foi glosado não em razão da ausência de previsão legal, mas por motivos diversos. Não há como concordar com a Recorrente no ponto em que afirma que a fiscalização restringe a comprovação e utilização do crédito a formalidades não previstas em lei, que seria a apresentação das notas fiscais de cada um dos bens adquiridos.

Ora, em matéria de restituição, compensação ou ressarcimento, incumbe ao contribuinte a demonstração clara e inequívoca do direito creditório a fim de que a fiscalização possa vincular os registros contábeis aos documentos fiscais e cancelar a operação realizada.

No caso em tela a recorrente deixou de apresentar as respectivas notas fiscais em momento oportuno, sendo, portanto, prejudicado o exame da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Pelo exposto, deve ser negado provimento neste item.

j) Dos bens do ativo adquiridos para tratamento de efluentes

A fiscalização realizou a glosa sobre os bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, utilizados na atividade de tratamento de efluentes, por ser tratar de etapa posterior ao processo produtivo de fabricação da pasta de celulose. O entendimento encampado é o de que estariam ausentes os requisitos que autorizam o creditamento conforme estabelecido nas Leis nº 10.367/2002 e 10.833/2003, art. 3º, inciso VI.

A DRJ manteve as glosas e ratificou o entendimento esposado pela fiscalização conforme pode ser extraído do trecho abaixo reproduzido:

Não resta dúvida que as despesas com tratamento de efluentes, apesar de indispensáveis e obrigatórias para as atividades da empresa, não guardam relação direta com a produção do produto final. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos relativos à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição do termo “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins. (Fls. 2184).

A Recorrente detalha que os bens relacionados ao Tratamento de Efluentes foram adquiridos justamente para a manutenção das estações de tratamento de água e tratamento biológico, etapas necessárias para permitir o reaproveitamento da água utilizada ao longo do processo industrial. Nesse sentido, esclarece o que se segue:

(...) importa destacar que a água tem participação significativa no processo de fabricação da celulose (produto destinado à venda) e os custos necessários à estruturar e permitir sua reciclagem, embora não sejam aplicados diretamente no produto em fabricação, constituem custos de produção da celulose (art. 290, I, RIR/99”), estando aptos a gerar créditos de PIS e COFINS. (Fls. 2247).

O CARF, ao analisar casos envolvendo outros contribuintes que atuam na produção de açúcar e álcool, reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre as despesas incorridas no tratamento de água e efluentes:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUA E DE EFLUENTES.

Dispêndios com tratamento de água e de efluentes são considerados insumos na atividade produtiva, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.” (CARF, Processo nº 10850.908947/2011-74, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.803 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de julho de 2021, Recorrente Usina Ouroeste - Açúcar e Álcool Ltda).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Data do fato gerador: 31/01/2011 CRÉDITO. SERVIÇO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Dispêndio com tratamento de efluentes é considerado insumo na fabricação de bens destinados à venda, por ser atividade de execução obrigatória conforme normas infra legais.” (CARF, Processo nº 10850.902416/2015-00, Acórdão nº 3201008.181, Relatora Conselheira Mara Cristina Sifuentes, sessão de 25/03/2021).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 HIGIENIZAÇÃO. LIMPEZA. TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Inclui-se na base de cálculo dos insumos para apuração de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com higienização e esterilização de ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo de alimentos, seja por questões sanitárias, seja porque há exigência da legislação. **As despesas com tratamento de efluentes para utilização no processo produtivo também são passíveis de apuração do crédito, por consistirem, também, etapa essencial do processo produtivo.**”(CARF, Processo nº 10935.721954/2016-38, Acórdão nº 3301-008.924, Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, sessão de 24/09/2020)

Observe-se que os precedentes acima, ao tratarem do tema, não distinguem entre os materiais e serviços empregados no tratamento de água e efluentes - tendo referido somente a despesas. E nem poderia, pois o que prepondera, neste caso, é a essencialidade dos gastos para a continuidade do processo produtivo.

Nesse sentido, destaca-se o entendimento firmado no Acórdão nº 3102-002.704 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, julgado em 21 de agosto de 2024, do Conselheiro Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator.

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado empregados nas atividades de tratamento de água e efluente.

k) Da Impossibilidade de glosa dos bens do ativo pela relação de essencialidade com o processo produtivo. Ausência de requisito legal que vincule a atividade do fornecedor como fundamental para o reconhecimento do crédito

Neste tópico, a Recorrente reitera que “as glosas realizadas não observaram a essencialidade dos bens ao processo produtivo, fazendo com que fiscalização impedisse o creditamento sobre componentes elétricos e de segurança (proteção de incêndio) para o processo de Cozimento, por entender que a atividade do fornecedor não teria relação de pertinência com a produção da celulose.”.

Isto posto, contesta a glosa de materiais de combate a incêndio, equipamentos de segurança, climatizadores e vestimenta de proteção, supostamente utilizados na Caldeira de Recuperação. Todavia, a Recorrente não identifica os documentos comprobatórios a que faz referência, tampouco demonstra que os materiais adquiridos são essenciais e relevantes para produção da pasta de celulose. Entende-se que o direito creditório neste item carece de liquidez e certeza.

Em paralelo, a autoridade fiscal atestou que os serviços prestados e os materiais objeto do presente tópico recursal foram adquiridos de pessoas jurídicas que não tem no seu ramo de atividade a prestação de serviços e o fornecimento de produtos que possam se enquadrar no conceito de insumo em relação ao ramo de atuação do sujeito passivo.

Isto posto, o Acórdão recorrido não merece reforma.

II - Da incidência de juros Selic sobre a multa

Por fim, a Recorrente se insurge contra a incidência de juros SELIC sobre a multa imposta no caso em tela. Para tanto, discorre sobre a natureza da multa, destacando que a mesma não se presta a repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. De modo diverso, a natureza dos juros seria essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da

multa, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital. Com base nesse corolário pugna pela não admissão da incidência de juros sobre a multa.

Nesse sentido, invoca a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, entendimento emanado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso referente ao Processo nº 10680.002472/2007- 23.

Todavia, nesse aspecto a Súmula nº 108 do CARF, de observância cogente, determina que incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, não há reforma a ser feita neste tópico.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por superar as preliminares de nulidade e cerceamento de defesa da decisão recorrida e de que fora realizada glosa genérica sobre os créditos declarados sem observância da verdade material para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre os custos/despesas abaixo identificadas, cabendo à autoridade administrativa apurar os créditos e homologar as Dcomp até o limite apurado:

- a) Item 38.1. “Óleo Combustível Diesel” (Principal Fornecedor: “*Cavalo Marinho Combustíveis Ltda*”, CNPJ n.º 02.078.557/0001-70);
- b) Serviços de colheita;
- c) Serviços de manutenção de equipamentos/estradas florestas: **i)** Serviços de Manutenção em Equipamentos de Colheita Mecanizada - Horas de Motoniveladora/Pá Carregadeira/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Esplanada); **ii)** Horas de Escavadeira Hidráulica/Rolo Compactador/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios); **iii)** Horas de Motoniveladora/Rolo Compactador/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios); **iv)** Horas de Motoniveladora/Escavadeira Hidráulica/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Entre Rios) - Horas de Motoniveladora/Escavadeira Hidráulica/Trator de Esteira/Serviço de Regularização; Encascalhamento e Compactação (Serv. Executado no Município de Jandaíra);
- d) Serviços de movimentação de madeira;
- e) Materiais de laboratório;

- f) Do frete de insumos nacionalizados;
- g) Créditos computados no CFOP 1556 e 2556, CFOP 1.933 e 2.933 e Glosas por Amostragem: **i)** Glosas que foram realizadas com o descritivo “conforme amostragem” e “glosar conforme amostragem”; **ii)** Aluguel de empilhadeira; **iii)** Aluguel de guindaste; iv) Locação de escavadeira hidráulica;
- h) Bens do ativo adquiridos para tratamento de efluentes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aline Cardoso de Faria