



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11030.001136/2008-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-009.575 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2021  
**Recorrente** STARA S/A INDÚSTRIA DE IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. INOCORRÊNCIA.

A determinação de realização de perícia é uma faculdade atribuída ao julgador de primeira instância que a deferirá quando entendê-la necessária, não se configurando nulidade o indeferimento de perícia considerada prescindível em face dos elementos comprobatórios já presentes nos autos.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

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

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. GPS ACOPLADO A MÁQUINAS PRODUZIDAS PELO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL.

O primeiro passo para se efetuar a classificação fiscal da mercadoria é fazer sua correta análise merceológica. O GPS quando acoplado a máquina agrícola deve seguir a classificação da máquina agrícola que lhe dá a característica principal pela aplicação da RGI1 do Sistema Harmonizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade arguida e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Hélcio Lafetá Reis (Relator) e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, que lhe negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Régis Venter (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em contraposição ao acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência do deferimento apenas parcial do Pedido de Ressarcimento de créditos do IPI e a homologação na mesma proporção da compensação declarada.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 36 a 37), o contribuinte importava aparelhos do tipo GPS, com entrada no estabelecimento sob o código “3.102 – Compras para Comercialização”, e os vendia separadamente ou acoplados a máquinas e equipamentos por ele fabricados, utilizados na chamada “Agricultura de Precisão Stara” (pulverizadores agrícolas de barra, distribuidores e plataformas para milho).

Na venda isolada do GPS, o contribuinte o classificava na posição 8526.91.00 (alíquota do IPI de 20%), sendo que, na venda em que ele era acoplado a máquinas por ele fabricadas, a classificação mudava para a posição própria das referidas máquinas (posições 8424 e 8432 – alíquota zero do IPI), com exceção do GPS utilizado em “plataforma para Milho”, situação em que se mantinha a posição da venda isolada.

Segundo a Fiscalização, o GPS, inobstante a sua importância, era um acessório opcional dos equipamentos utilizados na atividade agrícola mecanizada de precisão, podendo, inclusive, ser utilizado em máquinas usadas, sendo de “fácil instalação e operação” e de “fácil operação e remoção”, conforme informava o *site* da empresa na internet.

A Fiscalização alterou a classificação fiscal do GPS quando acoplado em máquinas industrializadas pelo contribuinte com base no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 22/2004, cujo texto é o seguinte: “Os Aparelhos receptores GPS, que desempenham função de autolocalização em coordenadas de altitude, latitude e longitude, por meio de sinais de rádio emitidos por uma constelação de satélites (radionavegação), para quaisquer usos, classificam-se no Código 8526.9100”.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu a homologação da compensação da forma como declarada, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) “a agricultura de precisão surgiu com o intuito de uniformizar as produtividades das lavouras, fazendo com que as manchas fossem abolidas e se nivelasse tudo pela alta produtividade” (e-fl. 65);

b) as máquinas por ele produzidas foram desenvolvidas de forma a permitir ao agricultor grande autonomia dentro da propriedade, precipuamente quando utilizadas à noite, o que somente era possível graças ao DGPS/GPS, de alta precisão, que não se restringia a um mero acessório opcional, dada a sua importante função de melhorar a eficiência da produção rural;

c) quando a máquina era vendida completa, com o GPS já instalado, tinha-se um equipamento único, submetido à classificação própria dos implementos agrícolas, especialmente das posições 8242 e 8432 da TIPI;

d) o GPS importado era submetido, dentro da própria empresa, a um processo de industrialização para adaptá-lo ao mercado nacional;

e) necessidade de realização de perícia, sendo formulados os quesitos.

O acórdão da DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade restou ementado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI**

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

Ementa: **CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE PRODUTOS.**

Aparelhos receptores GPS (Global Positioning System - Sistema de Posicionamento Global), que desempenham a função de autolocalização em coordenadas de altitude, latitude e longitude, por meio de sinais de rádio emitidos por uma constelação de satélites (radionavegação), para quaisquer usos, inclusive nos casos em que são instalados em implementos agrícolas, classificam-se no código 8526.91.00 da Tabela de Incidência do IPI, com alíquota de 20%.

**CRÉDITOS DO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO PRIORITÁRIA.**

Os créditos do IPI escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, são utilizados prioritariamente para dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos.

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

É desnecessária a realização de perícia, tendente a responder quesitos a respeito de matéria já esclarecida nos autos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Merecem destaque as seguintes conclusões presentes no voto condutor do acórdão de primeira instância:

a) “embora o interessado alegue a realização de uma série de adaptações nos aparelhos GPS, para otimização do seu uso nos implementos agrícolas, tais adaptações não descharacterizam o GPS, tampouco transformam o implemento que recebe o GPS em novo produto, conclusões que, absolutamente, não se opõem às virtudes da utilização de recursos tecnológicos, no contexto da agricultura de precisão, muito bem explicadas, aliás, pelo manifestante” (e-fl. 127);

b) a Nota 2, “a”, da Seção XVI da TIPI, em que se encontra o Capítulo 85, no qual se classifica o GPS (código 8526.91.00), assim dispõe: “2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes: a) as partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem”.

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/12/2010 (e-fl. 132), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 19/01/2011 (e-fl. 133) e reiterou seu pedido, repisando os argumentos de defesa, sendo acrescida a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento do pedido de realização de perícia.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório em que se deferiu apenas parcialmente o Pedido de Ressarcimento de créditos do IPI e homologou-se na mesma proporção a compensação declarada, em razão da reclassificação fiscal realizada pela Fiscalização do produto importado – GPS – quando vendido acoplado a equipamentos de alta precisão fabricados pelo Recorrente (pulverizadores agrícolas de barra e distribuidores).

### I. Preliminar de nulidade. Indeferimento de perícia.

Preliminarmente, o Recorrente requer o reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa em razão do indeferimento do pedido de realização de perícia.

De pronto, deve-se salientar que, de acordo com o art. 18, *caput*, do Decreto nº 70.235/1972<sup>1</sup>, a determinação da realização de perícia é uma faculdade atribuída ao julgador de primeira instância que a deferirá quando entendê-la necessária ou imprescindível, não se tratando, portanto, de atividade diretamente decorrente do interesse exclusivo do contribuinte.

Como bem consignou o relator do voto condutor do acórdão recorrido, a matéria dos autos relativa à classificação fiscal dos aparelhos GPS instalados em máquinas fabricadas pelo Recorrente se encontrava suficientemente esclarecida neste processo, motivo pelo qual a perícia mostrava-se desnecessária.

<sup>1</sup> Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

Realmente, compulsando os autos, é possível constatar que tanto a Fiscalização quanto o Recorrente apresentaram elementos suficientes à caracterização do aparelho GPS e de seu uso, como, exemplificativamente, as próprias peças recursais contendo informações técnicas e imagens dos aparelhos e equipamentos (Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário), o documento apresentado sob intimação acerca da importância do uso do GPS nas máquinas Stara (e-fls. 18 a 23) e as instruções de montagem (e-fls. 89 a 121).

Nesse sentido, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

## **II. Mérito. Classificação fiscal. GPS.**

No presente caso, conforme constatado pela Fiscalização e confirmado pelo Recorrente, na venda isolada do GPS, o aparelho era classificado na posição 8526.91.00 (alíquota do IPI de 20%), sendo que, na venda em que ele era acoplado a máquinas fabricadas pela empresa, a classificação mudava para a posição própria das referidas máquinas (posições 8424 e 8432 – alíquota zero do IPI), com exceção do GPS utilizado em “plataforma para Milho”, situação em que se mantinha a posição da venda isolada.

Conforme a Fiscalização e a DRJ já destacaram, não há dúvidas acerca da importância do GPS na melhoria da eficiência da produção rural, no entanto, a tarefa de classificação de mercadorias para fins fiscais se prende às regras do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, em que se define, *a priori*, que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos da tabela de incidência têm apenas valor indicativo, sendo que, para os efeitos legais, a classificação dos produtos é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo.

A classificação fiscal do GPS acoplado a equipamentos fabricados pelo Recorrente definida pela Fiscalização pautou-se no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 22/2004, que assim determina:

Os Aparelhos receptores GPS, que desempenham função de autolocalização em coordenadas de altitude, latitude e longitude, por meio de sinais de rádio emitidos por uma constelação de satélites (radionavegação), para quaisquer usos, classificam-se no Código 8526.9100.

O capítulo 85 da Tabela da Incidência do IPI (TIPI) comprehende as “máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios”.

A posição 8526, por seu turno, se refere a “aparelhos de radiodetecção e de radiossondagem (radar), aparelhos de radionavegação e aparelhos de radiotelemando” e o código 8526.9100 é exclusivo dos “aparelhos de radionavegação”.

De acordo com o acima relatado, não se controveverte nos autos sobre a classificação fiscal do GPS vendido isoladamente ou acoplado à “plataforma para milho”, pois ambos, Recorrente e Fiscalização, assentem no código 8526.9100, restringindo-se a lide à classificação desse mesmo aparelho mas quando acoplado a pulverizadores agrícolas de barra e distribuidores industrializados pelo Recorrente, que defende que, nesses casos, a classificação

fiscal do GPS deve seguir a da máquina em que instalado, instalação essa realizada por meio de um procedimento complexo de montagem (industrialização).

Contudo, milita em desfavor da defesa do Recorrente a Nota 2, “a”, da Seção XVI da TIPI, seção essa em que se encontram os Capítulos 84 e 85, abarcando, portanto, o GPS (código 8526.91.00), cujo teor é seguinte:

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

Nota-se que as partes dos artigos dos capítulos 84 e 85, alcançando, por conseguinte, tanto as posições defendidas pelo Recorrente (8424 e 8432) quanto aquela definida pela Fiscalização (8526), classificam-se nessas mesmas posições independentemente da máquina a que se destinem.

Transcreve-se, na sequência, trecho do voto condutor do acórdão recorrido em que o relator aprofundou-se nessa questão:

Também é importante levar em conta o trecho adiante transcrito das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e alterações posteriores, no tocante às Considerações Gerais da mesma Seção XVI, do que se depreende que os aparelhos GPS seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada:

(...)

## II - PARTES (Nota 2 da Seção)

De um modo geral, ressalvadas as exclusões compreendidas no número 1, acima, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para uma máquina ou aparelho determinado ou para várias máquinas ou aparelhos compreendidos na mesma posição (mesmo nas posições 84. 79 ou 85. 43) classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas. Incluem-se, todavia, em posições próprias diferentes das máquinas:

(...)

**Todavia. estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos. mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada.** É o que acontece, entre outros, com:

(...)

Consequentemente, os aparelhos GPS em questão classificam-se em seu código próprio, mesmo que tenham sido adaptados e instalados nos implementos agrícolas fabricados pelo interessado, motivo pelo qual resta correta a classificação adotada pela

fiscalização, nessas situações, no código 8526.91.00 da TIPI, referente a aparelhos de radionavegação, com alíquota de 20% para o IPI. (e-fls. 124 a 126)

Vale destacar que as posições defendidas pelo Recorrente (8424<sup>2</sup> e 8432<sup>3</sup>) se referem apenas às máquinas prontas ali identificadas, não havendo qualquer referência a eventuais partes ou componentes a elas acoplados, constatação essa que adiciona mais um elemento contrário à defesa do Recorrente.

### **III. Conclusão.**

Diante do exposto, conclui-se que a Fiscalização agiu bem ao reclassificar o GPS acoplado a máquinas fabricadas pelo Recorrente na mesma posição do GPS comercializado individualizadamente.

Portanto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

### **Voto Vencedor**

Mara Cristina Sifuentes, Redatora Designada.

Em que pese o bem fundamentado voto do Relator, uso dele discordar pela razões que passo a expor.

A divergência na turma se instaurou sobre a classificação do GPS, quando incorporado em máquinas agrícolas.

A recorrente efetuou a classificação fiscal do GPS, em conjunto com as máquinas por ela fabricadas, posições 8424 e 8432, para pulverizadores agrícolas de barra e distribuidores industrializados, esclarecendo que os equipamentos são instalados nas máquinas por meio de um procedimento complexo de montagem (industrialização).

---

<sup>2</sup> Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pó; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.

<sup>3</sup> Máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados (relvados\*) ou para campos de esporte.

A fiscalização entendeu que o GPS deveria ser classificado na NCM 8526.91.00, desconsiderando o fato de ele estar incorporado na máquina agrícola, e classificando-o de maneira isolada.

A empresa adquire os GPS e os acopla às máquinas por ela fabricadas.

Tanto o relator quanto a fiscalização entenderam ser aplicável no caso a Nota 2, “a”, da Seção XVI da TIPI, onde se encontram os Capítulos 84 e 85:

2. Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes:

a) As partes que constituam artigos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.85, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem;

E referem-se as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e alterações posteriores, no tocante às Considerações Gerais da mesma Seção XVI, do que se depreende que os aparelhos GPS seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada:

(...)

## II - PARTES (Nota 2 da Seção)

De um modo geral, ressalvadas as exclusões compreendidas no número 1, acima, as partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente concebidas para uma máquina ou aparelho determinado ou para várias máquinas ou aparelhos compreendidos na mesma posição (mesmo nas posições 84. 79 ou 85. 43) classificam-se na posição correspondente a esta ou a estas máquinas. Incluem-se, todavia, em posições próprias diferentes das máquinas:

(...)

Todavia, estas disposições não se aplicam às partes que consistam em artefatos incluídos em qualquer uma das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.85 e 85.48). Os artefatos deste tipo seguem o seu próprio regime em todos os casos, mesmo se concebidos especialmente para serem utilizados como partes de uma máquina determinada. É o que acontece, entre outros, com:

(...)

E concluem que, os aparelhos GPS em questão classificam-se em seu código próprio, mesmo que tenham sido adaptados e instalados nos implementos agrícolas fabricados pelo interessado, motivo pelo qual resta correta a classificação adotada pela fiscalização, nessas situações, no código 8526.91.00 da TIPI, referente a aparelhos de radionavegação, com alíquota de 20% para o IPI.

Entretanto, partem de premissa equivocada.

A classificação fiscal de mercadoria parte de uma regra, que poderíamos chamar de regra zero. Toda mercadoria para ser classificada deve antes ser identificada, ou seja, é

necessário a análise merceológica da mercadoria, com estudo de suas funções, características e especificações técnicas.

No presente caso a empresa revende máquinas por ela fabricada, conforme consta nas notas fiscais de venda anexadas no processo. E são as máquinas que devem ser classificadas, e não as partes da máquina.

Se a empresa fosse autuada pela venda de partes estaria correta a aplicação da Nota 2, “a”, da Seção XVI da TIPI, e respectiva NESH. Mas esse não foi o caso. A empresa foi autuada pela venda de máquinas por ela fabricadas que possuíam GPS.

Vide por exemplo nota fiscal, efl. 29:

55102 PULVERIZADOR AGRÍCOLA DE BARRAS MOD. TARRAN  
3000-21M ELETRO HIDRÁULICO C/BOMBA 204L E CO-  
MANO DE PULVERIZAÇÃO 5 SEÇÕES CORPO TRÍPLA  
E ROD. TANDEM  
CJ. CONTROLADOR DE VAZAG 1200/2000/3000  
CJ. ROSA/PNEU 1000 TARRAN  
RECEPTOR GPS LITESTAR II  
Nº. DE SÉRIE TARRAN: 00/0064  
Nº. DE SÉRIE RECEPTOR:  
BARRA: 0718-3264-0106  
ANTENA: 0709-2467-0091  
CONSOLE: 0723-3431-0038  
  
RESPEITOSAMENTE  
SUSPENSO CEDULAR EM FAVOR AO BANCO DO  
BRASIL S/A

Assim, após a identificação da mercadoria, deve-se partir para as regras de classificação do Sistema Harmonizado.

A RGI 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RG 2 a 5). A RGI 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

Pela aplicação da RGI 1 os pulverizadores agrícolas de barra e os distribuidores foram classificados pela recorrente nas posições 8424 e 8432 corretamente, como pode ser visto no texto das posições vigentes à época:

84.24-Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.

...

8424.8--Outros aparelhos:

8424.81---Para agricultura ou horticultura

8424.81.1-Para projetar, dispersar ou pulverizar fungicidas, inseticidas e outros produtos para combate a pragas

8424.81.11-Aparelhos manuais

8424.81.19-Outros

## E

84.32-Máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados, ou para campos de esporte.

...

8432.30.10-Semeadores-adubadores

Para as máquinas em questão a RGI 1 é suficiente para determinar a classificação correta.

Apenas para efeitos de melhor compreensão, não podemos perder de vista, que uma máquina é classificada pela sua função principal, e em pulverizador agrícola ou um semeador agrícola, nunca poderá se afirmar que a sua principal função é o GPS.

Pela Nota 3 da seção XVI, as máquinas devem ser classificadas por sua função principal:

3.- Salvo disposições em contrário, as combinações de máquinas de espécies diferentes, destinadas a funcionar em conjunto e constituindo um corpo único, bem como as máquinas concebidas para executar duas ou mais funções diferentes, alternativas ou complementares, classificam-se de acordo com a função principal que caracterize o conjunto

E complementa a NESH:

### VI.- MÁQUINAS COM FUNÇÕES MÚLTIPLAS; COMBINAÇÕES DE MÁQUINAS (Nota 3 da Seção)

Geralmente uma máquina concebida para executar várias funções diferentes classifica-se segundo a principal função que a caracteriza.

Máquinas com funções múltiplas são, por exemplo, as máquinas-ferramentas para trabalhar metais utilizando ferramentas intercambiáveis que lhes permitem executar diversas operações (por exemplo, fresagem, mandrilagem, brunição).

...

Para efeito da aplicação das disposições acima, consideram-se como formando um único corpo as máquinas de espécies diferentes que se incorporem umas às outras ou montadas umas sobre as outras, bem como as máquinas montadas sobre uma base, armação ou suporte comuns, ou dispostas em um invólucro comum.

Os diferentes elementos só podem ser considerados como formando um único corpo quando concebidos para serem fixados, em caráter permanente, uns aos outros, ou ao elemento comum (base, armação invólucro, etc.). Excluem-se, então, os conjuntos

constituídos a título provisório ou montagens que não sejam normalmente concebidas como uma combinação de máquinas.

Conclusão.

Diante do exposto, conclui-se que a reclassificação efetuada pela Fiscalização foi errada, e que é correta a classificação fiscal utilização pela recorrente.

Portanto, vota-se por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes