



SUJEITO PASSIVO: SANTA AGRO AGRICOLA E INSUMOS LTDA

ENDEREÇO: GLEBA SAMAUMA LOTE, 55, RAMAL BOM SOSSEGO,
GUAJARÁ-MIRIM (RO) CEP 76.850-000.

PAT Nº: 20262901200005

DATA DA AUTUAÇÃO: 26/01/2026

CAD/CNPJ: 37.027.294/0003-17

INSC. ESTADUAL: 00000006030599

DECISÃO Nº: 20262901200005/2026/PARCIAL PROCEDENTE/1ª/TATE/SEFIN

1. *Praticar operações com mercadorias destinadas à exportação sem possuir Regime Especial de Exportação.*
2. *Defesa tempestiva.*
3. *Infração ilidida em parte.*
4. *Ação fiscal parcial procedente*

1 - RELATÓRIO

O sujeito passivo, por meio das NF-es n.º 3691, 3693 e 3694, série 001, de sua emissão, promoveu remessa de mercadorias com o fim específico de exportação tratada como não tributada (CST 041), tendo como destinatário AGRICOLA FERRARI LTDA (CNPJ 91.748.483/0003-24), localizada no estado de MT. Ficou, portanto, configurada a exportação indireta, nos termos do Art. 142 do Anexo X do Dec. 22.721/2018. Entretanto, a obtenção de regime especial específico (Art. 67 c/c Art. 143, ambos do Anexo X do Dec. 22.721/2018) para este tipo de operação é condição para que se afaste a incidência do ICMS. Como o remetente não possui tal regime, constatou-se infração à legislação tributária.

Infração e penalidade capituladas no art. 77, VII, e, 4 da Lei 788/96.

Demonstrativo da base de cálculo: R\$ 472.680,00 x 12% = R\$ 56.721,60 (ICMS); multa: R\$ 56.721,60; total = R\$ R\$ 113.443,20.



O sujeito passivo foi notificado, em 28.01.2026, apresentou defesa tempestiva conforme documentos juntados ao E-PAT.

2 - DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A autuada alega mora da administração, pois já requereu a concessão de regime especial previsto no RICMS/RO, em 29/07/2025. Entretanto, até a presente data, encontra-se pendente de aprovação.

Nesse interim, não pode a autuada ser lesada com a imposição de multa pelo descumprimento de obrigação acessória em decorrência da mora administrativa.

Considerando que a autuada não possui regime especial de exportação vigente em decorrência, única e exclusivamente, da mora da própria autoridade competente em apreciar o requerimento, não pode sofrer com a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória que não pode cumprir por razões alheias a sua vontade, como é o caso da aprovação do requerimento administrativo.

Em que pese existir previsão normativa sobre o Regime Especial de Exportação, mencionado no art. 143 c/c art. 67, ambos do Anexo X, do RICMS/RO, inexistente qualquer obrigatoriedade de possuir referido regime a fim de promover a circulação de mercadoria com o intuito de exportação:

É notório, portanto, que o auto de infração em comento está eivado de vício material, mormente porque não existe tipificação de infração por não ter obtido o Regime Especial de Exportação, muito menos se admite a aplicação extensiva do art. 77, VII, "e", item 4, da Lei n. 688/96 para o caso da autuada.

Reitera-se que o RICMS/RO não dispõe sobre a obrigatoriedade de possuir regime especial para que seja realizada operações com fins de exportação, haja vista que dispõe, tão somente, sobre a finalidade de controle do regime especial e sobre o favorecimento precário da não incidência de ICMS. Contudo, não versa sobre a imprescindibilidade de possuir regime especial para que a Contribuinte possa comercializar a mercadoria para exportação.



Alega que tem por objeto social o cultivo e a comercialização de produtos agrícolas, realizando operações interestaduais de vendas de grãos, sobre as quais incide a imunidade tributária do imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, por serem destinadas à exportação.

As operações realizadas pelo autuado estão sob o manto da imunidade, nos termos do art. 155, § 2º, X, alínea “a” da Constituição Federal.

Assevera que o fisco rondoniense buscou, por meio do regulamento do ICMS, impor condições para o reconhecimento da não incidência do ICMS nas remessas de mercadorias da autuada.

No caso, há violação ao art. 99, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que *“o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.”*

Independentemente da existência de credenciamento ou não, é garantido à autuada, constitucionalmente, a imunidade ao ICMS na operação em análise (exportação).

O fato de a empresa não estar cadastrada no regime especial de tributação não implica ausência do direito à imunidade tributária constitucionalmente prevista e, tampouco, legitima o lançamento do tributo.

A autuação está fundamentada no suposto descumprimento de uma obrigação acessória, pela prática de operação de remessa de mercadoria com fim específico de exportação tratada como não tributada (CST 041), sem possuir regime especial específico (Art. 67 c/c Art. 143, ambos do Anexo X, do Dec. 22.721/2018) para esse tipo de operação é condição para que se afaste a incidência do ICMS. Entretanto,



inexiste a possibilidade de restringir a imunidade tributária do ICMS-exportação, eis que se trata de previsão constitucionalmente garantida e tem eficácia plena e de efeito imediato, de modo que qualquer ato tendente a restringir o direito à imunidade, afronta a própria Constituição Federal, sendo claramente inexigível o lançamento de tributo que é constitucionalmente imune.

Ou seja, o regime especial corresponde a obrigação acessória que não tem o condão de ensejar o lançamento do tributo em si.

Colaciona jurisprudência do CARF que, esclarece que *“as denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo”*:

Pelos fundamentos demonstrados, se constata que, ainda que seja considerado o descumprimento de obrigação acessória, hipótese que se suscita apenas à título de argumentação, não deve prosperar o valor total indicado no auto de infração, devendo ser excluído o valor do tributo (pois indevido), permanecendo apenas o valor da multa.

Alega inaplicabilidade da multa, por se tratar de operação sem incidência do ICMS. Ademais, restou claro que o lançamento ocorreu com base nas informações prestadas pela autuada, o que evidencia a inexistência de qualquer conduta fraudulenta ou intenção de suprimir tributo. Pelo contrário, o que se constata é a boa-fé da autuada, que claramente entendeu ser a sua operação não tributada por previsão constitucional. Inclusive, no máximo, o que se poderia cogitar seria a aplicação da tipificação do art. 77, VII, “k”, da Lei n. 688/96.

Na DECISÃO PARCIAL Nº: 2025/1/111/TATE/SEFIN, proferida no auto de Infração 20252901200002 deflagrado contra a autuada, após a apresentação da defesa prévia, o órgão julgador corrigiu de ofício a penalidade, alterando a capitulação realizada no art. 77, inciso VII, alínea “e”, item “4”, da Lei 688/96 para a infração tipificada no art. 77, inciso VII, alínea “K”, da Lei 688/96.



Nestes termos, mostra-se devidamente demonstrado que a multa aplicada no presente auto de infração é indevida.

Além disso, a multa de 100%, é excessiva se considerada a suposta infração, gerando, portanto, o efeito confiscatório, o qual tem como consequência a destruição da propriedade, dos meios econômicos indispensáveis à manutenção da atividade produtiva.

Sendo assim, caso não seja excluída a multa, deve esta, ao menos, ser reduzida ao patamar razoável e proporcional, sugerindo-se multa de 50 (cinquenta) UPF/RO por operação realizada, nos termos do art. 77, inciso VII, alínea “K”, da Lei 688/96.

Caso os argumentos apresentados até o momento não sejam considerados pelo r. Auditor Fiscal, hipótese que se levanta apenas à título de argumentação, deve ser, no mínimo, assegurado o direito de compensação da autuada da multa em cobrança neste auto de infração, com o saldo credor de ICMS acumulado em conta gráfica da autuada.

Ao final, a impugnante requer, preliminarmente, a nulidade do auto de infração em razão da alegada mora administrativa na apreciação de pedido de regime especial protocolado anteriormente à autuação, bem como por suposto vício de fundamentação decorrente da ausência de previsão legal de penalidade para o descumprimento da obrigação de obtenção do referido regime.

No mérito, pleiteia o cancelamento integral da autuação, sustentando que a imunidade das operações destinadas à exportação independe de regulamentação infralegal e que o descumprimento de obrigação acessória não autoriza a exigência do tributo. Requer, ainda, a exclusão da multa aplicada, sob o argumento de ausência de tipicidade da conduta e de inaplicabilidade da penalidade indicada no auto de infração.



Subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, requer a exclusão do crédito tributário para subsistir apenas a multa; sucessivamente, a redução da penalidade para 50 UPF/RO por operação, nos termos do art. 77, VII, “k”, da Lei nº 688/96; e, por fim, a compensação dos valores exigidos com saldo credor de ICMS acumulado em conta gráfica.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

A autuação foi efetuada na fiscalização no posto fiscal de Vilhena (RO) ao constatar que o sujeito passivo realizava operações destinadas à exportação sem possuir o Regime Especial de Exportação exigido pela legislação.

Dispositivos apontados como infringidos:

Penalidade Lei 688/96:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)

e) multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto incidente sobre o valor da operação ou da prestação:

4. por acobertar com documento fiscal, operação ou prestação tributada como não tributada ou isenta;

A presente autuação foi lavrada em decorrência de ação fiscal realizada no Posto Fiscal de Vilhena/RO. Conforme apurado pelo fisco, o contribuinte teria efetuado remessa de mercadorias com fim específico de exportação, sem, contudo, possuir o Regime Especial de Exportação exigido pela legislação estadual.



A autuada alega mora da administração, pois já requereu a concessão de regime especial previsto no RICMS/RO, em 29/07/2025. Entretanto, até a presente data, encontra-se pendente de aprovação.

A alegada mora administrativa não procede. A impugnante não apresentou qualquer prova da suposta demora na análise do pedido de regime especial, limitando-se a mera alegação. Ademais, o simples protocolo do requerimento não afasta o dever de cumprir as obrigações tributárias vigentes nem impede a aplicação da penalidade pelo seu descumprimento. Aliás, a defesa sequer apresentou o protocolo de requerimento de Regime Especial de Exportação. Assim, rejeita-se a tese defensiva por ausência de comprovação dos fatos alegados.

Não procede a alegação de que o Regime Especial de Exportação possui caráter facultativo.

O art. 143 do Anexo X do RICMS/RO é expresso ao dispor que a obtenção do regime especial **"é condição"** para que as operações de que trata o art. 142 sejam favorecidas, precariamente, com a não incidência do ICMS. Trata-se, portanto, de requisito previsto na própria legislação estadual, e não de mera faculdade do contribuinte.

Além disso, o art. 67 do mesmo Anexo estabelece que o regime especial tem por finalidade instituir mecanismos de controle fiscal sobre as operações com fim específico de exportação, constituindo obrigação acessória instituída no interesse da fiscalização, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN.

Desse modo, a imunidade da obrigação principal não afasta o dever de observância das obrigações acessórias previstas na legislação tributária, razão pela qual não merece acolhimento a tese defensiva.

A impugnante alega de ausência de tipificação legal específica para a infração, mesmo diante da previsão normativa do Regime Especial de Exportação nos artigos



143 e 67 do Anexo X do RICMS/RO. Tal entendimento não merece acolhida. O artigo 77, inciso VII, alínea "k", da Lei nº 688/96, estabelece penalidade para a realização de operação com mercadorias ou bens, ou prestação de serviços, sem a devida obtenção de regime especial, ato concessório ou autorização, quando exigido, fixando multa no valor de 50 (cinquenta) UPF/RO por operação.

Quanto à suposta violação ao art. 99, do Código Tributário Nacional. As obrigações acessórias decorrem da legislação tributária, conceito que, nos termos do art. 96 do CTN, abrange também os decretos e demais atos normativos pertinentes. Somado ao já exposto, é vedado ao Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais – TATE afastar a aplicação de lei ou de ato normativo emanado do Governo do Estado de Rondônia, do Secretário de Estado de Finanças ou do Coordenador-Geral da Receita Estadual, conforme dispõe o art. 16, inciso II, da Lei Estadual nº 4.929/2000. Assim, não cabe a este órgão administrativo deixar de aplicar o regulamento invocado pela fiscalização sob alegação de suposta ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Por outro lado, é descabida a aplicação da penalidade prevista no artigo 77, inciso VII, alínea "e", item 4, da Lei 688/96, haja vista que as operações em questão estão amparadas pela imunidade tributária constitucional, por se tratarem de remessas com fim específico de exportação.

A análise dos autos revela que o contribuinte de fato não apresentou o Regime Especial de Exportação previsto no artigo 143 do Anexo X do RICMS/RO, configurando, assim, o descumprimento de obrigação acessória.

Destaca-se que as operações destinadas à exportação gozam de imunidade quanto à incidência do ICMS, nos termos do artigo 155, II, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal, bem como do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 688/1996, com redação dada pela Lei nº 3.583/2015, que assim dispõe:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:



II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários, industrializados ou semielaborados, ou serviços.”

O § 1º do referido dispositivo equipara às operações de exportação aquelas realizadas com fim específico de exportação, destinadas a empresa comercial exportadora, inclusive tradings, entreposto aduaneiro ou armazém alfandegado.

Por sua vez, o § 2º estabelece que, na hipótese de não concretização da exportação, caberá ao remetente o recolhimento do imposto devido, inclusive sobre o serviço de transporte, observando-se os prazos de até 90 (noventa) dias para produtos primários e 180 (cento e oitenta) dias para os demais produtos, contados da data de saída da mercadoria do estabelecimento de origem.

Todavia, o Convênio ICMS nº 84/2009, conforme redação atualmente vigente, suprimiu o prazo de 90 dias anteriormente previsto, conforme disposto no artigo 148, inciso I, alínea “b”, do Anexo X do RICMS/RO.

No mesmo sentido, o artigo 142 do referido Anexo X disciplina as hipóteses de remessa com fim específico de exportação, enquanto o artigo 148 impõe a obrigatoriedade do recolhimento do imposto nos casos em que a exportação não for efetivada dentro do prazo regulamentar.

Com o intuito de garantir o controle das operações de exportação promovidas por contribuintes localizados em Rondônia, o fisco instituiu o Regime Especial de Exportação como exigência para todos os contribuintes atuantes nesse segmento.

Com relação às operações questionadas, estão dentro do prazo estabelecido pela legislação para que seja comprovada a efetiva exportação. Este julgador em busca da verdade material, procedeu consulta ao Portal SISCOMEX: <https://portalunico.siscomex.gov.br/duex/#/consulta/consulta-filtro?perfil=publico>, tendo como parâmetro as chaves de acesso das notas fiscais autuadas, que



confirmam a exportação das mercadorias, no prazo estabelecido na legislação tributária, conforme DU-E 26BR000739343-0 e [26BR000604483-0](#).

Diante da comprovação da exportação, considera-se indevido o lançamento do ICMS.

Contudo, subsiste a infração pelo descumprimento da obrigação acessória, ora recapitulada, constante dos arts. 67 e 143 do Anexo X do RICMS/RO, sujeita à penalidade do art. 77, inciso VII, alínea "k", da Lei nº 688/96, consistente em multa de 50 UPF/RO por operação realizada sem o Regime Especial exigido pela legislação.

Anexo X

Art. 67. O regime especial de exportação e controle sobre as saídas de mercadorias com fim específico de exportação, de que trata o inciso V do artigo 48, tem a finalidade de estabelecer mecanismos de controle sobre essas operações quando promovidas por contribuintes localizados no território deste Estado, e deverão observar o disposto na Seção I do Capítulo V da Parte 4 deste Anexo

Art. 143. A obtenção de “regime especial de exportação e controle sobre as saídas de mercadorias com fim específico de exportação”, com base no artigo 67, é condição para que as operações realizadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 142 sejam favorecidas, precariamente, com a não incidência do ICMS, a qual, em qualquer caso, somente será reconhecida após a verificação da exportação.

Lei 688/96:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes: (NR Lei nº 3583, de 9/7/15 – efeitos a partir de 01/07/15)

VII - infrações relacionadas às operações com mercadorias ou bens ou, ainda, aos casos de prestações de serviços: (NR dada pela Lei nº 3756, de 30.12.15)

k) realizar operação com mercadorias ou bens ou prestação de serviço sem possuir regime especial ou ato concessório ou autorizativo, quando obrigado a possuí-



lo - multa 50 (cinquenta) UPF/RO por operação realizada (AC pela Lei nº 4319, de 03.07.18 – efeitos a partir de 03.07.18)

Não merece acolhimento o pedido de compensação da multa exigida neste auto de infração com eventual saldo credor de ICMS existente na conta gráfica da autuada. Tal pretensão não integra o objeto do presente processo administrativo tributário, que se limita à análise da legalidade da exigência fiscal constituída.

Ademais, a utilização de créditos fiscais acumulados para liquidação de débitos fiscais desvinculados da conta gráfica está sujeita às regras específicas previstas no Anexo IX do RICMS/RO, devendo ser requerida e apreciada em procedimento próprio, observados os requisitos e condições estabelecidos na legislação aplicável. Assim, o pleito de compensação não comporta análise nem deferimento no âmbito do presente julgamento.

Diante do exposto, acolhem-se parcialmente os pedidos da impugnante.

Rejeitam-se as preliminares de nulidade.

No mérito, exclui-se a exigência do ICMS, diante da efetiva comprovação da exportação, permanecendo a infração pelo descumprimento da obrigação acessória prevista nos arts. 67 e 143 do Anexo X do RICMS/RO.

Em consequência, readequa-se a penalidade para aquela prevista no art. 77, inciso VII, alínea "k", da Lei nº 688/96, consistente em multa de 50 UPF/RO por operação.

Crédito tributário original:

ICMS R\$ 56.721,60

Multa R\$ 56.721,60

Total R\$ 113.443,20



Crédito tributário devido:

150 UPF x R\$ 124,46 = R\$ 18.669,00

4 – CONCLUSÃO

De acordo com a atribuição disposta no art. 79, II, do Regimento Interno deste Tribunal Administrativo Tributário – TATE, aprovado pelo Decreto nº 9157 de 24/07/00, julgo **PARCIAL PROCEDENTE** a ação fiscal e declaro devido o crédito tributário no valor R\$ 18.669,00 (Dezoito mil, seiscentos e sessenta e nove reais), devendo o mesmo ser atualizado até a data do pagamento.

Recorro de ofício, desta decisão à Câmara de 2ª Instância, nos termos do artigo 132, Lei 688/96.

Encaminhem os autos, nos termos do artigo 132, § 3º, da Lei 688/96, para manifestação do autor.

5 – ÓRDEM DE INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo intimado da decisão de 1ª Instância, garantido o direito de vista junto à Câmara de Julgamento de Segunda Instância.

Porto Velho, 03/07/2026 .

EDUARDO DE SOUSA MARAJO

JULGADOR DE 1ª INSTÂNCIA