

Enviado  
20/09/21  
DEPAR  
CORGEF  
ARBN

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CAF**  
**DIVISÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DPAF**  
**PROCESSO ESPECIAL DE CONSULTA N. 011/2021**

**PROCESSO N.: 22101.003155/2021.35**

**INTERESSADA:** REDEFLEX COMÉRCIO E SERVIÇO DE TELEFONIA LTDA.

**CGF N.:** 24.018966-0 e **CNPJ N.:** 06.207.421/0011-46

**ENDEREÇO:** Av. Ville Roy, 3771, Sala 01, 1º Andar – Boa Vista/RR.

**ASSUNTO:** Diferencial de Alíquotas – DIFAL nas Operações com Impressos Publicitários (panfletos, cartazes, calendários, faixas, folhetos de propaganda, catálogos com ofertas de produtos e serviços, encartes, e outros impressos similares) Oriundos de Remessas de Outros Estados da Federação.

**EMENTA:** TRIBUTÁRIO – ICMS – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO NAS OPERAÇÕES COM IMPRESSOS PUBLICITÁRIOS – ORIUNDOS DE REMESSAS DE OUTROS ESTADOS DA FEDERAÇÃO – INCIDÊNCIA DE ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA-DIFAL – SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAL DE PROPAGANDA E MERCHANDISING, NÃO CARACTERIZADOS COMO IMPRESSOS PERSONALIZADOS – FUNDAMENTAÇÃO: Arts. 1º, 2º, 4º e 75, ambos do RICMS/RR, Decreto n. 4.335-E/2001.

#### DA CONSULTA

A Consulente acima qualificada realiza Consulta que teve origem no **Processo n. 22101.003155/2021.35 – SEI/RR**, dirigida ao Contencioso Administrativo Fiscal – CAF, de competência da Divisão de Processo Administrativo Fiscal – DPAF.

A Consulente é empresa jurídica de direito privado, com sede no estado do Mato Grosso e com filial neste Estado, cuja atividade principal corresponde ao Código CNAE 47.89-0/99 – *Comércio e Serviços de Telefonia e Varejista de Outros Produtos Não Especificados Anteriormente*, e que dedica-se, principalmente, ao comércio varejista de vendas de cartões “SIM” e recarga de telefone celulares de diversas operadoras.

E, para performar sua atividade principal, qual seja, a distribuição dos cartões “SIM” e das recargas de telefones celulares, a Consulente acaba, junto com as operadoras, por definir certas ações de Marketing a serem realizadas nos Pontos de Vendas (também conhecidos como “PDV”), administrados exclusivamente pela Consulente por meio de suas filiais localizadas nos mais diversos Estados do País.

A Consulente indaga sobre a **Interpretação da Legislação Tributária** acerca do não recolhimento via aplicação do Diferencial de Alíquotas – DIFAL nas operações com materiais gráficos, resultando no afastamento da aplicabilidade do art. 1º e do art. 4º, ambos do Decreto n. 4.335-E/2001, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

A Consulente diz que recebe, em remessas oriundas de outros Estados, impressos publicitários (panfletos, cartazes, calendários, faixas, folhetos de propaganda, catálogos com ofertas de produtos e serviços, encartes, e outros impressos similares), destinados à distribuição gratuita ao público, a serem utilizados em campanhas de marketing.

E, entende que tais materiais não são tributados pelo ICMS, restam dúvidas quanto à necessidade de recolhimento do ICMS devido em razão do recebimento pelo estabelecimento da Consulente localizado neste Estado, ou seja, do ICMS-DIFAL.

Assevera a Consulente que em sua maioria (i) adquire diretamente da gráfica o material publicitário e o distribui ou utiliza nas suas ações ou (ii) recebe tais materiais adquiridos pelas operadoras diretamente das gráficas contratadas e (iii) em uma diminuta parcela, recebe das próprias operadoras, sendo certo que o material em si é o mesmo que aquele recebido nas duas hipóteses anteriores.

No entendimento da Consulente, tal cobrança é indevida nas operações em questão. Isto porque as remessas de impressos publicitários não estariam abarcadas pela regra que estipula a cobrança do ICMS-DIFAL.

A Legislação do Estado de Roraima, em seus artigos 1º e 2º do Decreto n. 4.335/2001, RICMS/RR, ao dispor sobre o assunto geram dúvidas. Então vejamos, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, incide sobre:

X - entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual de:

(...)

b) serviços, mercadorias ou bens destinados a contribuintes do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao ativo permanente.

Art. 2º. Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

(...)

XIII - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de bens oriundos de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ao ativo permanente;

(...).

A Constituição Federal, no §2º do artigo 155, tratando de operações que destinem mercadorias e serviços para uso e consumo de contribuintes localizados em Estado diverso do remetente, dispõe sobre a incidência e responsabilidade pelo recolhimento de ICMS ao Estado destinatário:

Art. 155. (...).

(...).

§2º (...).

(...);

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não, localizado em outro Estado, **adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto** e, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...).

Da análise dos dispositivos acima, a Consulente entende que apenas os produtos classificados como “**bens e mercadorias**” devem sofrer a incidência do ICMS na entrada no Estado em operações interestaduais destinadas ao consumo.

Nessa caminhar, a Consulente busca confirmar seu entendimento quanto a não incidência do ICMS-DIFAL no recebimento, em operação interestadual, destes materiais publicitários, por não estarem referidos materiais no campo de incidência do ICMS.

Que a matéria restou pacificada através da edição da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que dispôs que:

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.

Entretanto, esse entendimento já vem sendo objeto de manifestação por outros estados, que vem concluindo pelo mesmo racional ao da Súmula 156/STJ, tais como: São Paulo, Santa Catarina, Goiás, etc.

Assim, restou decidido que as operações com materiais gráficos, tais quais as ora sob discussão, não haveria a incidência do ICMS, sujeitando-se tais operações apenas ao ISS, “ainda que envolva o fornecimento de mercadorias”.

Desta feita, no entendimento da Consulente, a operação interestadual com tais materiais não estaria no bojo das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, visto que essas são aquelas sujeitas ao ICMS, dando guarida ao cálculo da diferença entre as alíquotas interestadual e interna.

Não foi possível identificar, nas pesquisas realizadas neste Estado, qualquer manifestação formal acerca do assunto. Assim, a dúvida quanto ao entendimento deste Estado quanto a aplicação do art. 1º e no art. 2º, ambos do RICMS/RR, nas operações com materiais gráficos destinados a contribuinte aqui localizado ainda persiste.

Em razão do exposto acima, e considerando (i) que os materiais recebidos pela Consulente, nas remessas interestaduais, são materiais gráficos, (ii) que por meio da Súmula 156, o STJ definiu que as operações com materiais gráficos não se sujeitam ao ICMS, e (iii) que, em razão de não haver a incidência de ICMS na operação, não há elementos para que se aplique o ICMS-DIFAL. Pergunta-se:

É devido o Diferencial de Alíquotas – DIFAL no recebimento de impressos publicitários (panfletos, cartazes, calendários, faixas, folhetos de propaganda, catálogos com ofertas de produtos e serviços, encartes, e outros impressos similares) oriundos de remessas de outros Estados da Federação, destinados à utilização da Consulente nas ações de marketing que realiza, bem como, à distribuição gratuita ao público, uma vez que estes produtos se enquadram na hipótese da Súmula 156 do STJ?

É o relatório.

## DA FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, importa observar que o instituto da Consulta guarda obediência às disposições previstas na Lei Complementar n. 072/94, bem como, às normas contidas no Regulamento do Contencioso Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto n. 856/94.

Analisada as condições de admissibilidade do pedido, entendemos estar suficientemente instruída e sintetizada a questão de mérito proposta, que trata de esclarecer dúvida sobre obrigações principal. Neste contexto, informamos que a Consulente não se encontra sob ação fiscal.

A Consulente visa saber se é devido o Diferencial de Alíquotas – DIFAL no recebimento de impressos publicitários (panfletos, cartazes, calendários, faixas, folhetos de propaganda, catálogos com ofertas de produtos e serviços, encartes e outros impressos similares) oriundos de remessas de outros Estados da Federação.

Neste contexto e, visando dar uma melhor compreensão a matéria objeto da presente Consulta, faz-se necessário abordarmos sobre algumas situações distintas previstas na legislação pertinente, como segue adiante.

**A “Imunidade”:** O RICMS/RR prever a não incidência para as indústrias gráficas: quando veda a cobrança de imposto nas operações de saídas de impressos personalizados produzidos por encomenda direta do consumidor final, nos incisos I, XIV e § 1º, do artigo 4º do RICMS/RR, *in verbis*:

*Art. 4º. O imposto não incide sobre:*

*I – operação com livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, excetuados os livros em branco ou simplesmente pautados, bem como os utilizados para escrituração de qualquer natureza,*

(...)

*XIV – operações de saída de impressos personalizados produzidos por encomenda direta do consumidor final, inclusive faixas, cartazes, painéis, folders e adesivos, desde que não comercializados;*

(...)

*§ 1º. Para os efeitos do inciso XIV, consideram-se impressos personalizados, os papéis ou formulários cuja impressão inclua o nome, firma, razão social ou marca de indústria, de comércio ou de serviço (monogramas, símbolos, logotipos e demais sinais distintivos para uso ou consumo exclusivo do próprio encomendante).*

Nesta mesma linha, o Convênio ICMS 11/82, autorizou os Estados e Distrito Federal, a "não exigir o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS, na saída de impressos personalizados, promovida por estabelecimento gráfico a usuário final".

Estabelece ainda o Convênio que: *considera-se usuário final, a pessoa física ou jurídica que adquira o produto personalizado, sob encomenda, diretamente de estabelecimento gráfico, para seu uso exclusivo. A Cláusula Segunda do Convênio, por sua vez, exclui "a saída de impressos destinados à comercialização, à industrialização ou à distribuição a título gratuito".*

Inobstante, mesmo os impressos não personalizados, destinados à distribuição a título gratuito, ficam sujeitos a incidência do ICMS, nos termos do art. 1º incisos IV, alínea "a" e "b" e X, alínea "b", c/c o art. 2º, inciso XIII, do RICMS/RR, Decreto 4.335-E/2001 e Cláusula Segunda do Convênio ICMS 11/82, *in verbis*:

*Art. 1º. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, incide sobre:*

*I – (...)*

*IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços:*

*a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*

*b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido em lei complementar;*

*(...)*

*X – entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual de:*

*b) serviços, mercadorias ou bens destinados a contribuintes do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao ativo permanente.*

*(...)*

*Art. 2º. Ocorre o fato gerador do ICMS no momento.*

*I – (...)*

*XIII – da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de bens oriundos de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ao ativo permanente;*

*(...)*

## CONVÊNIO ICMS 11/82

Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir o recolhimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias – ICMS, na saída de impressos personalizados, promovida por estabelecimento gráfico a usuário final.

Parágrafo único - Para os fins desta cláusula, considera-se usuário final, a pessoa física ou jurídica que adquira o produto personalizado, sob encomenda, diretamente de estabelecimento gráfico, para seu uso exclusivo.

Cláusula segunda - A norma prevista na cláusula anterior não se aplica a saída de impressos destinados à comercialização, à industrialização ou a distribuição a título gratuito.

- Tributação pelo ISS: A composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, conforme item 77 da lista de serviços do Decreto Lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968, são serviços sujeitos à tributação dos municípios. Ou seja, os impressos gráficos que estejam caracterizados como prestação de serviços, sofrerá incidência de ISS, inclusive o fornecimento do material empregado.
- Tributação pelo ICMS: A produção da indústria gráfica sujeita-se a tributação do ICMS, apenas se ficarem caracterizados como mercadorias, ou seja, se os produtos forem para comercialização, sem atender a finalidade específica do consumidor final.
- ICMS Diferencial de Alíquota: Todos os contribuintes do ICMS localizados em Roraima que adquirirem mercadorias oriundas de outra unidade da federação ficam sujeitos ao recolhimento do ICMS do Diferencial de Alíquota, na forma do art. 75 do RICMS/RR. Mas, por outro lado, a antecipação prevista neste artigo não alcança as mercadorias isentas e não tributadas pelo ICMS nas operações de saídas das indústrias gráficas, conforme o disposto no inciso I do § 2º do recitado artigo, vejamos:

*Art. 75. Os contribuintes do ICMS localizados neste Estado, que adquirirem mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, ficam sujeitos ao recolhimento antecipado do imposto relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, pelas operações que venham realizar no território deste Estado.*

*(...)*

*§ 2º A antecipação de que trata o "caput" deste artigo, não se aplica relativamente às mercadorias:*

*I - isentas ou não tributadas pelo ICMS na operação de saída subsequente;"*

Portanto, o contribuinte inscrito no CGF na Secretaria de Estado da Fazenda que exerce atividade comercial, que adquire bens de outra unidade da federação, seja para venda, seja para compor o ativo fixo ou para uso e consumo, nessas operações é devido o ICMS, correspondente à Diferença de Alíquotas interna e interestadual – ICMS DIFAL.

## DA RESPOSTA

Ante o exposto, responde-se à consulente:

1. A Consulente sendo contribuinte do imposto ICMS, deve recolher ao Estado de Roraima, o ICMS-DIFAL correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, ao adquirir mercadorias oriundas de outra unidade da federação, inclusive sobre impressos publicitários, sejam a título oneroso ou à distribuição gratuita, termos dos artigos: 1º, inciso X, alínea "b" c/c o art. 2º, inciso XIII e art. 75, todos do do RICMS/RR, Decreto n. 4.335-E/2001.

Esta Consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária, ou seja, na edição de norma posterior dispendo de forma contrária.

## DESPACHO

Dê-se ciência ao Interessado, entregando uma via desta, com contra recibo, via e-mail ou de forma física/presencial.

Forneça-se cópia ao Presidente do Contencioso Administrativo Fiscal.

Encaminhe-se à Diretoria do Departamento da Receita para conhecimento e demais providências necessárias.

Após, os autos da presente Consulta deverão ser arquivados na repartição de origem, nos termos do artigo 80 e 81 da Lei n. 072 de 30 de junho de 1994, e como fora feita via SEI, que seja proferido despacho de arquivamento nesta pasta.

Boa Vista - RR, 31 de agosto de 2021.

  
Ariovaldo Aires de Oliveira  
Mat. 05001628  
Julgador de Primeira Instância.

Ciente em: 08/09/21

  
\_\_\_\_\_  
Consulente

