



Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda  
Subsecretaria de Estado de Receita

**Processo : SEI-040079/000099/2021.**

**Assunto: Locação e Comodato. Retorno Simbólico. Remessa à Ordem. Admissibilidade:  
Adimplemento das Condições.**

**Consulta n.º 035/2021**

## 1. RELATÓRIO.

A empresa, sediada no Estado de São Paulo e não inscrita no CAD-ICMS, informa em sua petição ter por objeto social as seguintes atividades: (i) locação, compra e venda de equipamentos de informática e correlatos; (ii) manutenção e outros serviços relacionados a produtos de informática; (iii) prestação de serviços de assessoria, consultoria e administração; (iv) representação comercial e mediação na realização de negócios civis e comerciais; (v) compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços; (vi) todas e quaisquer atividades e operações direita e indiretamente relacionadas às atividades acima descritas; e (vii) participação em outras sociedades na qualidade de quotista ou acionista.

Relata que para a consecução de tais objetivos, adquire bens que se incorporam ao seu ativo imobilizado e, posteriormente, os dá em locação para outras pessoas jurídicas (ora denominadas clientes-locatários), que podem ser contribuintes ou não de ICMS. Os clientes-locatários, por sua vez, celebram contrato de prestação de serviços com seus clientes (ora denominados tomador) que disponibilizam os equipamentos locados da consulente, remetendo-os aos seus tomadores em comodato.

Informa que após um determinado prazo do contrato de prestação de serviços firmado entre o clientelocatário e o tomador dos serviços, há hipóteses em que é permitido ao tomador fazer uma redução na contratação dos serviços, com a consequente devolução parcial dos equipamentos que haviam sido recebidos em comodato por ocasião da contratação dos serviços.

Esclarece que, em alguns casos, o cliente-locatário já tem em vista um novo tomador dos seus serviços, com quem pretende celebrar um novo contrato de prestação de serviços relacionado aos equipamentos devolvidos pelo antigo tomador que reduziu a sua contratação. De forma que os equipamentos devolvidos serão, então, remetidos em comodato ao novo tomador.

Ressalta que em algumas situações assume, em conjunto com o seu cliente-locatário, o risco de crédito do tomador dos serviços, de maneira que, a hipótese de devolução parcial dos equipamentos afeta diretamente a contratação inicial da locação firmada com a consulente, a qual precisa ser renegociada para refletir as novas condições estabelecidas entre o locatário e o tomador dos serviços. Na petição, a consulente apresenta uma representação gráfica para ilustrar as operações descritas, a que peço que se reporte.

Afirma que, de acordo com a legislação, nas operações de locação ou comodato, as locadoras ou comodantes deveriam receber os bens adquiridos de seus fornecedores em seu estabelecimento e, posteriormente, efetuar as “remessas de bens por conta de contrato de locação/comodato” aos seus clientes (locatários/comodatários), sem incidência do ICMS, conforme previsto no artigo 40, inciso XIV, da Lei n.º

2.657/96, com retorno dos mesmos ao estabelecimento de origem da locadora/comodante ao fim do contrato (inclusive para assegurar a isenção [sic] do ICMS na operação). Porém, revela que, em alguns

casos, o procedimento supracitado não se apresenta prático sob o ponto de vista operacional e eficiente sob a ótica econômica da consulente.

Assim, a consulente está avaliando, em consulta paralela apresentada ao presente órgão, a possibilidade do fornecedor remeter os bens adquiridos pela consulente para o seu ativo fixo, e que foram locados pelos seus clientes-locatários, diretamente para o estabelecimento dos tomadores dos serviços dos locatários, sem que os bens tenham que transitar fisicamente pelo estabelecimento dos locatários, sendo emitida, neste caso, somente uma nota fiscal de remessa simbólica do bem em locação pela consulente para o cliente-locatário.

No presente caso, a consulente também está avaliando se, nos casos em que houver a redução pelo tomador na contratação dos serviços prestados pelos locatários, com a consequente devolução parcial dos equipamentos que haviam sido remetidos em comodato por ocasião da contratação dos serviços, a possibilidade de os equipamentos de sua propriedade que forem devolvidos pelos tomadores não transitarem fisicamente pelos estabelecimentos dos clientes-locatários e nem no da consulente, sendo remetidos diretamente do estabelecimento do antigo tomador ao estabelecimento do novo tomador dos serviços prestados pelos locatários, emitindo-se, neste caso, as respectivas notas fiscais de movimentação (entrada, remessa ou devolução em locação ou comodato) de maneira simbólica.

Em outras palavras, a consulente pretende autorizar a remessa direta, pelo antigo tomador de serviços, do bem do seu ativo fixo remetido em locação e entregue em comodato ao tomador dos serviços, para um novo tomador de serviços, sem que o bem tenha que transitar fisicamente no estabelecimento da consulente, ou mesmo no estabelecimento do seu cliente-locatário, evitando-se, com isso, custos logísticos desnecessários.

A consulente informa que não identificou consultas tributárias análogas ao presente no Estado do Rio de Janeiro. Contudo, no Estado de São Paulo, onde se encontra sediada, já identificou 4 (quatro) Respostas à consultas tributárias (doc. nº 01) por meio das quais aquela Secretaria de Estado de Fazenda firmou o entendimento de que na remessa direta do bem, pelo estabelecimento fornecedor para o locatário, por solicitação do adquirente (locador), poderá ser observada a disciplina de remessa à ordem, prevista no artigo 40, § 3º, do Convênio SNº, de 15 de dezembro de 1970, realizando, todavia, as adaptações necessárias (Respostas à Consultas nºs 21.179/2020, 21.238/2020, 14.537/2016 e 4.072/2014).

As respostas a essas consultas, que autorizam a remessa direta dos bens do fornecedor aos locatários (clientes do adquirente), estabelecem que o locador adquirente dos bens deve apenas emitir nota fiscal de remessa simbólica de bem, em nome do locatário, por conta do contrato de locação sem a incidência do ICMS, dispensando o ingresso físico dos bens no estabelecimento do locador.

Nesse contexto, a consulente indaga sobre a possibilidade de se aplicar o entendimento das respostas às consultas acima mencionadas também para a presente operação, de maneira que os equipamentos de sua propriedade que forem devolvidos não transitem fisicamente pelos estabelecimentos dos clientes-locatários e da consulente, sendo remetidos diretamente pelo antigo tomador de serviços (comodatário original) ao estabelecimento do novo tomador dos serviços (novo comodatário), observando-se igualmente a disciplina de remessa à ordem, prevista no artigo 40, § 3º, do Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970, com as adaptações necessárias, inclusive nos casos em que os destinatários dos bens (novos tomadores dos serviços do locatário) se encontrem localizados em Estados diversos da Federação.

Nas operações pretendidas, a consulente destaca a ausência de prejuízos à fiscalização e para a arrecadação do imposto estadual, sendo certo que ante a falta de previsão legal, não há óbice para que se estabeleça procedimento específico, conforme já efetuado por este órgão consultivo em outras situações semelhantes, cujas referenciadas hipóteses devem ser analisadas caso a caso.

É importante ressaltar, para fins da presente consulta, que a consulente (adquirente original dos equipamentos e locadora) é contribuinte do ICMS e está localizada no Estado de São Paulo, e que os locatários e os tomadores de serviços dos locatários poderão estar localizados no Estado do Rio de Janeiro ou em outros Estados da Federação.

## **Ante o exposto, Consulta:**

- 1) No caso narrado, pode ser realizada a remessa direta de bem pelo antigo tomador dos serviços para onovo tomador dos serviços sem que esses bens tenham que transitar fisicamente no estabelecimento da consulente ou do locatário?
- 2) Nesse caso, pode a consulente emitir notas fiscais de movimentação simbólica dos bens em locação, inclusive em decorrência da nova relação de locação eventualmente estabelecida, sem destaque do imposto, nos termos do artigo 40, inciso XIV, da Lei nº 2.657/1996, em linha com os entendimentos manifestados pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, com as adaptações necessárias?
- 3) Caso positiva a resposta do item anterior, o mesmo procedimento poderá ser adotado quando o locatário e/ou o destinatário final (novos tomadores dos serviços) e/ou antigos tomadores dos serviços estiverem localizados em outro Estado da Federação?

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da empresa: documento Procuração HP – Rio de Janeiro (12289689). A documentação referente ao pagamento da TSE está no arquivo Comprovante de Pagamento e DARJ (12289684). O processo foi formalizado no SEFAZ/DIVAC01 e encaminhado à AFE - 06, que informou, no Despacho de Encaminhamento de Processo SEFAZ/CHEFE.06 14937362 que a consulente não se encontrava sob ação fiscal na data da protocolização da presente consulta, e que, de acordo com pesquisa realizada junto ao AIC, não existem débitos pendentes de julgamento relacionados à matéria sob consulta, nos termos do Despacho 12931271 e Anexo 14904150.

## **2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO.**

As normas e formalidades relativas à locação e comodato estão estabelecidas nos artigos 565 a 578 e 579 a 585, respectivamente, do Código Civil, instituído pela Lei Federal n.º 10.406/02.

Em regra, os bens sujeitos às operações de locação ou comodato são do ativo fixo da empresa. Contudo, em qualquer caso, devem estar presentes os elementos imprescindíveis para comprovar que realmente se trata de locação ou comodato. Saliente-se que nos termos do § 2º do artigo 2º da Lei Complementar n.º 87/96, *"a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui"*. Ou seja, o negócio jurídico é lícito desde que praticado sem a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do ICMS ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Portanto, é preciso que haja não apenas a locação ou o comodato sob a ótica formal (existência de um contrato denominado "locação" ou "comodato"), mas, sobretudo, a "locação" ou "comodato" do ponto de vista material, no qual estejam claramente demonstrados os direitos e obrigações das partes, sua vigência, bem assim, seja observado o princípio da razoabilidade, cabendo ao contribuinte avaliar sua aplicabilidade ou não à operação realizada, e à fiscalização verificar sua veracidade.

Na entrada de bens no Estado do Rio de Janeiro provenientes de outras unidades da Federação, à título de locação ou comodato, não incide o ICMS relativo ao diferencial de alíquota ou o devido na forma do Convênio ICMS 93/15, considerando a não incidência prevista no inciso XVII do artigo 40 da Lei n.º 2.657/96, partindo da premissa de que os bens irão retornar. Com efeito, havendo o inadimplemento dessa condição, sem o retorno do bem no prazo estipulado, o imposto passa a ser devido, com os acréscimos previstos nos artigos 171 a 173 do Decreto-Lei n.º 5/1975 (Código Tributário Estadual).

Considerando que a consulente não informa a natureza do serviço a ser prestado, ressaltamos as hipóteses de incidência do ICMS, conforme a Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar federal n.º 116/03.

Feitas as considerações preliminares, passamos aos questionamentos formalizados.

## **3. RESPOSTA.**

1 e 2) Sob a ótica do fisco fluminense, não há impedimento para que o bem locado seja devolvido simbolicamente à locadora, iniciando-se a partir de então um novo negócio, com a destinação do bem diretamente pelo locatário, em comodato, para ser utilizado em outro estabelecimento, devendo a circunstância estar devidamente demonstrada nos documentos fiscais, na forma do artigo 40, § 3º, do Convênio SN.º/70, já evocado pela consulente.

No caso de locatário não contribuinte do ICMS, para fins de atendimento às normas do referido artigo 40, § 3º, do Convênio SN.º/70, no retorno simbólico, bem como na saída subsequente à título de comodato, deve ser emitida Nota Fiscal Avulsa Eletrônica (NFA-e), *ex-vi*, incisos III e V do artigo 2º, c/c inciso V do artigo 35, do Anexo I, do Livro VI do Regulamento do ICMS - RICMS/00, aprovado pelo Decreto nº 27.427/00.

3) No caso de novas operações e prestação de serviços iniciadas por estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, a consulente deve verificar a admissibilidade do retorno e remessa simbólicas, e a subsequente remessa à ordem, ao órgão consultivo do respectivo estado.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.