

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Coordenação: PAULO DE BARROS CARVALHO

Organização: PRISCILA DE SOUZA

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS. RJ

T794

30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro / organização Priscila Souza ; coordenação Paulo de Barros Carvalho. - 1. ed. - São Paulo : Noeses, 2018.

1280 p. : il. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-8310-115-4

1. Direito constitucional - Brasil. 2. Direito tributário - Brasil. I. Souza, Priscila. II. Carvalho, Paulo de Barros.

18-53677

CDU: 342(81)

IBET

Copyright 2018 © By Editora Noeses
Fundador e Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho
Gerente de Produção Editorial: Rosângela Santos
Arte e Diagramação: Renato Castro
Designer de Capa: Aliá3 - Marcos Duarte
Revisão: Mauritânia Mendonça

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

2018



editora e livraria
NOESES

Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO.....	XI
O ICMS SOBRE O TRANSPORTE DE CARGA INTERMUNICIPAL E/OU INTERESTADUAL ATÉ O PORTO PARA EXPORTAÇÃO E A POSIÇÃO DO STF – <i>André Felix Ricotta de Oliveira</i>	01
O MODELO DE FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO – <i>André Mendes Moreira</i>	21
DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IPI NA PRIMEIRA SAÍDA – <i>Andréa Medrado Darzé Minatel</i>	55
A QUEBRA DA FIDES – DECISÃO JUDICIAL NO HC N.º 399.109/SC (STJ) QUE IGNORA A “PROTEÇÃO DA CONFIANÇA, BOA-FÉ OBJETIVA E IRRETROATIVIDADE COMO LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER JUDICIAL DE TRIBUTAR” – <i>Angela Maria da Motta Pacheco</i>	73
FATO GERADOR: PLURALIDADE SEMÂNTICA E APLICAÇÃO – <i>Argos Campos Ribeiro Simões</i>	97
TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO: JUSTIFICAÇÃO DA DECISÃO JUDICIAL – <i>Bianor Arruda Bezerra Neto</i>	105

OS PARCELAMENTOS, A CONFISSÃO DE DÉBITOS E A SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF: CONSEQUÊNCIAS E LIMITES – <i>Carla de Lourdes Gonçalves</i>	129
MANDADO DE SEGURANÇA E COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA: REFLEXÕES SOBRE A PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA DO INDÉBITO À LUZ DA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS – <i>Cassio Scarpinella Bueno</i>	143
TRATAMENTO FISCAL DE USUFRUTO DE AÇÕES – <i>Celia Murphy</i>	163
SEMIÓTICA LEGAL E O IDEAL DE JUSTIÇA – <i>Clarice von Oertzen de Araujo e Fernando Gomes Favacho</i>	183
A MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO NA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO CARF – <i>Cristiane Silva Costa</i>	199
RECUPERAÇÃO JUDICIAL E TRIBUTOS – <i>Daniel Moreti</i>	213
AJUSTES NAS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E PROCESSO DE INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS ENSINAMENTOS E PERCURSO NO VINTÊNIO – <i>Daniela Braghetta</i>	229
AUTORREGULARIZAÇÃO, CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA E A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – <i>Daniela Floriano</i>	253
REFLEXÕES SOBRE A TUTELA PROVISÓRIA CONCEDIDA EM RECURSOS ESPECIAL OU EXTRAORDINÁRIO AFETADOS COMO REPETITIVOS: ANÁLISE DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DETERMINADA NA AC 4.129/SC JUNGIDA AO RE 946.648/SC – <i>Daniilo Monteiro de Castro e Ricardo Berzosa Saliba</i>	263

TAXAS DO PODER DE POLÍCIA, SEUS LIMITES E A AUSÊNCIA DE CONFORMIDADE DA BASE DE CÁLCULO COM ATUAÇÃO ESTATAL – <i>Eduardo Marcial Ferreira Jardim</i>	285
REFORMA TRIBUTÁRIA, CLÁUSULAS PÉTREAS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS – <i>Edvaldo Brito</i>	305
A TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DE SOCIEDADES – <i>Elidie Palma Bifano e Ramon Tomazela Santos</i>	361
TEORIA DA PROVA E O PROCESSO: ANÁLISE PELA PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO – <i>Fabiana Del Padre Tomé</i>	403
PIS/PASEP E COFINS NA AGROINDÚSTRIA: INSUMO DO INSUMO E O PRECEDENTE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – <i>Fábio Pallaretti Calcini</i> ...	429
“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR). PAUTA DE VALORES E EXCLUSÃO DE ÁREAS AMBIENTAIS” – <i>Fábio Soares de Melo</i>	443
O USO DO SOFTWARE NO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL E O NECESSÁRIO RESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – <i>Francielli Honorato Alves</i>	461
A APLICAÇÃO DA CONSUNÇÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – <i>Galderise Fernandes Teles</i>	489
SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS, LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E CONVÊNIO ICMS Nº 190/2017 – <i>Gustavo Froner Minatel</i>	507
CAUSALIDADE INTENCIONAL E ENUNCIADOS SIMULATÓRIOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – <i>João Ricardo Dias de Pinho</i>	523

O ESTABELECIMENTO PERMANENTE PÓS-BEPS E A ECONOMIA DIGITAL: ENTRE A RETENÇÃO NA FONTE E NOVOS TRIBUTOS NO PLANO DA DISPUTA ENTRE OCDE E UE – <i>Jonathan Barros Vita</i>	545	O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA APLICAÇÃO NO PROCESSO TRIBUTÁRIO – <i>Marcos Vinicius Neder e Luciane Pimentel</i>	823
PIS-COFINS: 'RECEITA' E QUESTÕES CONTROVERTIDAS – <i>José Antonio Minatel</i>	559	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR E O DEVER DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO – <i>Maria Rita Ferragut</i>	853
ISS. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ENTENDIMENTOS E JURISPRUDÊNCIA. – <i>José Eduardo Soares de Melo</i>	579	MEDIDAS EXECUTIVAS ATÍPICAS (ART. 139, IV, DO CPC-2015) SÃO APLICÁVEIS NA EXECUÇÃO FISCAL? – <i>Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza Júnior</i>	869
COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL: MITOS E MENTIRAS – <i>José Roberto Vieira</i>	601	LICITUDE DAS OPERAÇÕES DE ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA POR PESSOAS FÍSICAS – UMA ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE O TEMA – <i>Maurício Bellucci e Susy Gomes Hoffmann</i>	887
DIREITO TRIBUTÁRIO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL – <i>Juarez Freitas</i>	649	A PROVA EMPRESTADA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: CABIMENTO E LIMITES – <i>Maurício Pereira Faro e Mariana Arita Soares de Almeida</i>	903
A INTERPRETAÇÃO COMO MEIO DE REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS – A SEGURANÇA JURÍDICA COMO META DA CIVILIZAÇÃO HUMANA – <i>Júlio M. de Oliveira e Raphael Okano Pinto de Oliveira</i>	669	O VOTO DE QUALIDADE E A QUESTÃO DA MULTA QUALIFICADA – <i>Natanael Martins</i>	915
ASPECTOS CONTROVERSOS NA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A JURISPRUDÊNCIA DO STJ – <i>Luís Cesar Souza de Queiroz</i>	685	A “CONVALIDAÇÃO” DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS, O CONVÊNIO CONFAZ 190/2017 E SEUS REFLEXOS APÓS UM ANO DA PUBLICAÇÃO DA LC 160/17 – <i>Osvaldo Santos de Carvalho e Luis Fernando dos Santos Martinelli</i>	927
O EFEITO SUSPENSIVO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: A LEGISLAÇÃO PROCESSUAL (REVOGADA E VIGENTE) E O ARTIGO 151 DO CTN – <i>Luís Claudio Ferreira Cantanhêde</i>	709	A EXPLORAÇÃO DE DIREITOS PERSONALÍSSIMOS POR MEIO DE PESSOA JURÍDICA E OS LIMITES LEGAIS AO SEU USO – <i>Rafael Marchetti Marcondes</i>	945
LEASING E DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF – <i>Luís Eduardo Schoueri</i>	727	OS PRECEDENTES E A NOVA LINDB: NOVO PATAMAR DE SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – <i>Rafael Pandolfo</i>	965
COISA JULGADA NO PROCESSO TRIBUTÁRIO COLETIVO E A FORÇA TRANSCENDENTE DE JULGADOS EM PROCESSOS INDIVIDUAIS – <i>Mantovanni Colares Cavalcante</i>	763		
MEDIDA CAUTELAR FISCAL – <i>Marcelo de Lima Castro Diniz e Marília do Amaral Felizardo</i>	783		

PRAZO DE DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXECUTADAS DE OFÍCIO NA JUSTIÇA DO TRABALHO – <i>Renata Elaine Silva Ricetti Marques</i>	987
“A AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA E SUA POSSÍVEL RELAÇÃO COM O ARTIGO 185 DO CTN E POTENCIAIS EFEITOS PARA A SÚMULA 375 DO STJ” – <i>Renato Lopes Becho e Bruna Dias Miguel</i>	1011
OS PROCESSOS JUDICIAIS TRIBUTÁRIOS E OS PRECEDENTES VINCULANTES – INTERPRETAÇÃO E LIMITES – <i>Ricardo Cunha Chimenti</i>	1047
O GANHO DE CAPITAL NA TRIBUTAÇÃO DO IMÓVEL RURAL – <i>Robson Maia Lins</i>	1063
O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) E SEU CABIMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL – <i>Rodrigo Dalla Pria</i>	1077
TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ATO COOPERATIVO – JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ – <i>Rodrigo Forcennette</i>	1105
GARANTIA ANTECIPADA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PENDENTE: PORTARIA PGFN Nº 33/18 E A CAUTELAR ANTECIPATÓRIA: RELAÇÕES – <i>Rodrigo G. N. Massud</i>	1127
O OBJETO DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO OBJETO – <i>Sacha Calmon Navarro Coelho</i>	1147
RECLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS E SEGURANÇA JURÍDICA – <i>Solon Sehn</i>	1183
JUSTIÇA FISCAL COMO REQUISITO INAFASTÁVEL DO ESTADO DE DIREITO: UMA ANÁLISE DO CASO BRASILEIRO – <i>Tathiane Piscitelli</i>	1207
A TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS À LUZ DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO- SEMÂNTICO E	

DA RETÓRICA REALISTA – UM ESTUDO SOBRE A SUPERPOSIÇÃO DE DISCURSOS VENCEDORES – <i>Tatiana Aguiar</i>	1231
BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA: VALES TRANSPORTE E ALIMENTAÇÃO – <i>Wagner Balera e Fabio Lopes Vilela Berbel</i>	1249

LEASING E DISCRIMINAÇÃO DE COMPETÊNCIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF¹

Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri²

Sumário: I. Breves Notas Introdutórias sobre a Discriminação de Competências. II. Arrendamento mercantil: as espécies e as respectivas causas. III. Leasing e Discriminação de Competências na Jurisprudência do STF. IV. Conclusão.

I. Breves Notas Introdutórias sobre a Discriminação de Competências

A discriminação de competências da Constituição de 1988 não decorreu de uma análise lógico-racional da realidade econômica³. Em vez disso, o trabalho do contribuinte pautou-se predominantemente por aspectos históricos e políticos⁴ para

1. Este artigo já foi publicado na coletânea "Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais" - vol. 5, editado pela Ed. Quartier Latin.

2. Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

3. Cf. Luís Eduardo Schoueri, "Discriminação de Competências e Competência Residual", In: Fernando Aurélio Zilveti; Luis Eduardo Schoueri. (Org.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo, Quartier Latin, 1998, pp. 82-115.

4. O estudo de tais aspectos encontra contribuição ímpar na sistematização levada a cabo por Sampaio Dória em relação às Constituições pretéritas (Cf. Antônio Roberto Sampaio Dória, *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo, José Bushnatsky, 1972).

distribuir os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público. A leitura dos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal revela que o constituinte pouco inovou em relação às Constituições precedentes: não se procuraram novas “fontes” de capacidade contributiva, tendo-se observado mera redistribuição dos impostos preexistentes, fundindo-se alguns e eliminando-se outros.

A consequência de tal opção do constituinte foi a criação de figuras juridicamente distintas sobre fenômenos econômicos inseparáveis, com exemplos que se multiplicam no texto constitucional⁵. No entanto, se é certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, não é menos correto afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público atingirem um mesmo fenômeno em uma única ocasião, então haverá o risco de a cumulação de incidências acabar por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada, criando-se situação de exagero de tributação (*Überbesteuerung*)⁶. Daí porque, em que pese inexista parâmetro da realidade econômica que explique a alocação de competências tributárias na Constituição, não se pode negar que a discriminação de competências ali contida é rígida, como forma de se privilegiar a capacidade contributiva, que, por excelência, deve orientar os tributos ditos não vinculados.

Para garantir tal rigidez, tem-se como fundamental o papel da lei complementar, que, a teor do artigo 146 da Constituição Federal, traz os contornos definitivos da competência tributária⁷. Se o constituinte utilizou-se de expressões fluidas

5. Basta ver, a esse respeito, a rejeição em se fundir o ISS ao então ICM para a criação do IVA, por oposição dos Municípios, sob o fundamento de que estes possuíam “direitos históricos” sobre o imposto (Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2015, pp. 268-269).

6. Klaus Tipke, *Über die Gleichartigkeit von Steuern*, *Steuer und Wirtschaft*, 3/1975, pp. 242-251.

7. Cf. Luís Eduardo Schoueri. “A lei complementar e a repartição de competências tributárias”, In: *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários*, 2012, São Paulo: Noeses, 2012. p. 679-701.

para distribuir os impostos entre as pessoas jurídicas de direito público, recorrendo a tipos em detrimento de conceitos⁸, coube ao legislador complementar determinar os rígidos limites para a atuação do legislador ordinário, conceituando os campos de competência.

Cumprе firmar que a constatação de que a Constituição veicula tipos e não conceitos ao discriminar a competência tributária, para longe de colocar em risco a segurança jurídica, representa passo importante para que se a privilegie⁹. O reconhecimento do poder do intérprete é, em verdade, o primeiro passo para que se estabeleça sobre ele um controle intersubjetivo e racional¹⁰. Nesse sentido, adquire centralidade o estudo da jurisprudência, em busca dos critérios e justificativas que pautam as decisões da Suprema Corte em questões relativas à discriminação de competências tributárias.

Os julgados sobre operações de arrendamento mercantil financeiro permitem-nos evidenciar que a argumentação dos Ministros da Suprema Corte em julgados que envolvem discriminação de competências não parte meramente de conceitos, contemplando, em vez disso, tipos, dotados de maior fluidez e passíveis de evolução¹¹.

8. A possibilidade de o texto constitucional valer-se de tipos na repartição de competências foi aventada por Klaus Vogel e Hannfried Walter, em 1971, quando da discussão da então recente reforma fiscal alemã. (Cf. Klaus Vogel; Hannfried Walter, In: *Kommentar zum Bonner Grundgesetz* (Bonner Kommentar), 2ª revisão do comentário ao art. 105 da Lei Fundamental, p. 47). Ver, ainda, no mesmo sentido e com maior detalhamento, Klaus Vogel, “Zur Konkurrenz zwischen Bundes- und Landessteuerrecht nach dem Grundgesetz - Über das ‘Anzapfen’ von ‘Steuerquellen’”, In: *Steuer und Wirtschaft*, 48 (1), 1971, pp. 308-316.

9. A questão foi amplamente estudada em tese de doutorado, defendida e aprovada com nota máxima, “cum laude”, perante banca na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Cf. Raquel Cavalcanti Ramos Machado, *Competência Tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*, São Paulo: Malheiros, 2014).

10. Sobre os problemas inerentes a teorias normativas e reducionistas acerca da função da “Ciência do Direito”, cf. Humberto Ávila, *Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo*, *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 29, pp. 181-204.

11. Cf. Karl-Heinz Strache, *Das Denken in Standards - Zugleich ein Beitrag zur*

Com efeito, o presente artigo parte da descrição das modalidades de arrendamento mercantil, investigando-se a função econômico-social dos respectivos negócios jurídicos. Em seguida, examina-se o tratamento que tem sido atribuído pelo Supremo Tribunal Federal a estas operações em decisões atinentes à discriminação de competências tributárias, cotejando-se a argumentação com as noções de Direito Privado estabelecidas.

II. Arrendamento mercantil: as espécies e as respectivas causas

1. Preliminarmente: a causa do negócio jurídico

No campo obrigacional, quem se obriga a uma prestação, com base num negócio jurídico, deve ter um motivo externo (causa da obrigação). Inexistindo este, entende-se sem causa a diminuição patrimonial, podendo ser repetida, sob o fundamento do enriquecimento ilícito. Conforme Rotondi, já no direito romano, pelo menos na época do código de Justiniano, o conceito de "causa" era claro, difundido e aceito como elemento essencial à validade das convenções em geral, recordando-se expressões como "*iusta causa*"; "*iniusta causa*"; "*iusta causa traditionis*"; "*iusta causa usucapionis*"; "*iusta causa per la restitutio in integrum*"; "*iusta causa nell'actio publiciana*"; "*iusta causa possidendi*"¹².

Assim é que, na França, se desenvolveu a teoria da causa da obrigação, a partir dos seguintes artigos do Código Civil: 1108 (que inclui a causa como elemento de validade do contrato), 1131 (segundo o qual não tem efeito a obrigação sem causa, ou firmada por falsa causa, ou por causa ilícita) e 1133 (que define como ilícita a causa quando for proibida pela lei ou contrária aos bons costumes ou à ordem pública). No

Typologik, Berlim, Duncker & Humblot, 1968; Karl Larenz; Claus Wilhelm Canaris. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª ed., Berlim, Springer, 1995, p. 291.

12. Aster Rotondi, *Appunti sull'Obbligazione Tributaria*, Padova, CEDAM, 1950, pp. 1-2.

Código Civil brasileiro de 1916, a ideia de causa aparecia de modo tímido, o que foi amplamente modificado pelo texto que o substituiu¹³.

Comentando o Código Civil Italiano, Gianturco esclarecia que também aquele, apresentando os requisitos essenciais de um contrato, distinguia o objeto da causa, não entendendo a última como a ocasião de contratar, mas o motivo juridicamente suficiente que serve de fundamento à relação obrigacional. A causa não se confundiria, assim, com a *quaenam occasio contrahendi*: se alguém aluga uma casa numa cidade, por causa de um emprego ali obtido, não pode pretender rescindir o aluguel se sua expectativa não se concretizou (e se o contrato não foi condicional). Distinguir-se-ia, portanto, a causa dos motivos internos que possam determinar a contratação.

No mesmo sentido, Colin e Capitant sustentavam a utilidade do conceito de *causa*, para a análise dos contratos, baseando-se em diversas decisões jurisprudenciais. Para tais autores, a *causa* serviria, assim, de suporte para a obrigação: uma vez sendo ela defeituosa, ou desaparecendo, não se formaria a obrigação, já que não haveria obrigação sem causa. Para cada contrato determinado existiria uma única causa, que não se confundiria, assim, com o motivo (causa remota),

13. O Código Civil brasileiro de 1916 apenas tratava da causa no artigo 90, ao tratar da anulação da obrigação quando for ela determinante. No texto atual, o termo "causa" aparece, em várias acepções, nos artigos 3, 57, 145, 206, 335, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1019, 1035, 1038, 1044, 1051, 1085, 1087, 1148, 1217, 1244, 1275, 1360, 1481, 1523, 1524, 1529, 1538, 1577, 1580, 1641, 1661, 1723, 1767, 1818, 1848, 1962 a 1965, 2020 e 2042. No sentido do presente estudo, i.e., causa objetiva, merecem atenção artigos como o 145 (são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa), 373 (a diferença de causa nas dívidas não impede a compensação...), 598 (A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra...), 791 (se o segurado não renunciar à faculdade, ou se o seguro não tiver como causa declarada a garantia de alguma obrigação, é lícita a substituição do beneficiário, por ato entre vivos ou de última vontade), 885 (a restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir) e 1661 (são incomunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento). Assim, parece lícito afirmar que o sistema brasileiro adota a teoria das causas em matéria privada.

que seria a razão pessoal de cada indivíduo, que varia para cada contratante. Enquanto a causa seria independente da personalidade do contratante, já que seria determinada pela natureza do contrato, o motivo seria a razão psicológica, essencialmente pessoal de cada contratante¹⁴.

A causa, no direito privado pode ser sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado. É a função prática a caracterizar o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela.

Ou seja, o direito assegura um negócio jurídico porque ele tem uma função, porque ele *serve* para algo. Nesse sentido, não se confunde nem com o consentimento nem com o objeto do negócio jurídico, transcendendo a estes elementos que o individualizam. A causa pode ser vista como a razão de ser da tutela jurídica atribuída ao negócio, tendo em vista as finalidades práticas que este propõe e que ao direito interessa garantir, representando, então, a vontade da lei, acima da vontade individual¹⁵.

Ruggiero esclarece que “qualquer negócio é, na verdade e desde que se considere objetivamente, destinado a um fim econômico-jurídico, que se destaca dos fins mais particulares e individuais do agente, constituindo a sua razão de ser. Este fim objetivo é (...) a função que objetivamente desempenha o negócio, função econômica e social em vista da qual e para cuja proteção o direito presta reconhecimento à vontade”.

Portanto, define o autor a causa como “o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito; é a própria função do negócio objetivamente considerado, a condição que justifica a aquisição excluindo o fato de ser lesiva do direito alheio e

14. Cf. Ambroise Colin e H. Capitant, *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, Tome Deuxième, 8ª edição, Paris, Dalloz, 1935, pp. 53-54.

15. Cf. Ezio Vanoni, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, p. 128.

que, de certo modo, representa a vontade da lei face à vontade privada”¹⁶.

A *causa do negócio*, em síntese, responde à pergunta “para que serve o negócio?”. Para que se esclareça tal questão em relação ao contrato de arrendamento mercantil, é importante que se tenham algumas considerações sobre o expediente que, permitindo a alguém colocar à disposição de outrem um bem, fabricado ou adquirido pelo primeiro, para que o último dele usufrua por determinado período de tempo, acabou por ser conhecido, na prática internacional, pelo nome de “leasing”.

2. A evolução do leasing no direito comparado

Ainda que alguns autores atribuam a tempos remotos as origens do contrato de *leasing*¹⁷, sua gênese deve ser encarada num contexto mais recente, como técnica contratual que se introduziu na prática mercantil por efeito da internacionalização¹⁸.

Wald aponta o surgimento do leasing nos Estados Unidos, enquanto “instrumento de luta contra a obsolescência”, ao passo que, na Europa, onde o problema da obsolescência ainda não teria surgido com a mesma intensidade na década de 1960, os fatores mais importantes teriam sido a falta de capital de giro das empresas e as dificuldades decorrentes da política governamental¹⁹.

Relata-se que, em 1877, nos Estados Unidos, a companhia de telefones Bell cedeu o uso de telefones em uma modalidade assemelhada ao leasing, como também o fizeram a IBM e a Reminton-Rand com seus respectivos produtos nos anos 1920. Em tais casos, o volume de operações era bastante reduzido

16. Cf. Roberto de Ruggiero, *Instituições de Direito Civil*, vol. I, São Paulo, Saraiva, 1934, pp. 279-280.

17. Sobre o assunto, com exemplos inclusive relacionados à Idade Antiga, cf. Arnoldo Wald, *História e desenvolvimento do 'leasing'*, RDM, n° 10, 1973, p. 37.

18. Ricardo Luis Lorenzetti, *Tratado de los contratos*, tomo II, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, p. 503.

19. Cf. Arnoldo Wald, *op. cit.*, p. 37.

e os fabricantes não permitiam aos clientes escolher entre a compra e esta forma primitiva de leasing²⁰. Somente este último contrato era proposto.

Nota-se que, nesses casos, as partes não intencionavam propriamente transferir a propriedade dos bens em questão, mas celebravam contratos tão somente em virtude da necessidade de utilização dos bens por parte dos arrendatários, preservando-se, por outro lado, o interesse do arrendador em manter-se como proprietário dos bens, prestando os serviços necessários a sua manutenção. Percebe-se, pois, que as fórmulas empregadas de início se aproximavam mais daquilo a que veio se chamar, em doutrina, por "leasing operacional" do que aquele posteriormente consagrado como "leasing financeiro"²¹.

Há quem afirme que a primeira operação característica de leasing com escopo de financiamento teria ocorrido em 1936, na forma de um típico *lease-back*²². Naquele ano, a rede de supermercados *Safeway Stores Inc.* alienou uma de suas lojas a um grupo de investidores, que imediatamente a locou à rede, e um armazém a um banco, que o cedeu em *lease* por 99 anos. Operação semelhante se deu com seis grandes armazéns da *Allied Stores Corporation*, em 1945.

Em comum nesses casos, nota-se que as operações possuíam clara finalidade de financiamento: fosse o propósito do negócio jurídico a utilização do bem por parte do arrendatário, não precisaria este ter realizado qualquer operação, vez que, anteriormente aos negócios jurídicos celebrados, já possuía a propriedade do bem.

A partir da segunda metade do século XX, tendeu-se à criação de sociedades especializadas na realização de negócios de leasing, as quais, em regra, passaram a ser caracterizadas como instituições financeiras.

20. Cf. Diogo Leite de Campos, *A locação financeira*, Lex, Lisboa, 1994, p. 46.

21. Cf., Rodolfo de Camargo Mancuso, *Leasing*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 66.

22. Cf. Diogo Leite de Campos, op. cit., p. 46.

No ano de 1952, constituiu-se, em São Francisco, a primeira sociedade de leasing de que se tem notícia, a *United States Leasing Corporation*²³. Nesse contexto, ampliou-se a gama de bens arrendados, que até então se restringiam a bens de capital, estendendo-se o contrato também a operações relativas a bens de consumo²⁴.

Na Inglaterra, encontra-se o antecedente histórico dos contratos de leasing no *hire-purchase contract*²⁵. Por essa modalidade contratual, transferia-se o uso, mas não o domínio de determinado bem, sendo que o domínio só se adquiria mediante o pagamento de determinada quantidade de cotas, previamente pactuadas. Nesse caso, estimava-se o preço mediante cálculo que contemplava tanto o custo do uso como o da compra a se realizar. Apesar de em sua gênese o *hire-purchase* ter sido celebrado diretamente entre vendedor e usuário, também nesse caso, o incremento da característica de financiamento do contrato fez com que se evoluísse para a necessidade de garantia do crédito por uma instituição financeira²⁶.

Na França, a Lei n° 66-455, de julho de 1966, reconheceu as operações de *crédit-bail*, consistindo em locações de bens de capital, celebradas por empresas que conservam a propriedade e dão ao locatário a possibilidade de adquirir total ou parcialmente os bens mediante um preço, que se fixa tendo em conta os valores pagos a título de aluguel. Nessa lei, enquadraram-se as empresas de *leasing* como instituições financeiras, sem qualquer disposição sobre os aspectos tributários. Posteriormente, a *Ordonnance* n° 67-837, de 28 de setembro de 1967, tratou do regime de operações de *crédit-bail* e do estatuto das Sociedades Imobiliárias para o Comércio e Indústria (Sicomi), que só podem assumir a forma de sociedade

23. Alguns autores encontram na própria criação da *U.S. Leasing* o surgimento das operações de *leasing*. Cf. Fran Martins, *Contratos e obrigações comerciais*, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 412.

24. Cf. D. Gäfgen, "Arten und Beispiele des Leasing", in *Leasing Handbuch*, K.F. Hagenmüller (org.), Frankfurt., p. 11 e ss, *apud* Diogo Leite de Campos, op. cit., p. 45.

25. Cf. *Sales Act*, de 1893; *Hire-Purchase Act*, de 1938; *Hire-Purchase Act*, de 1964.

26. Cf. Arnoldo Wald, op. cit., p. 39.

anônima ou sociedade limitada. Também a Lei nº 69-1.160, de dezembro de 1969, contribuiu para a disciplina do tema naquele país, dispondo sobre a publicidade das sociedades de leasing.

A evolução histórica dos contratos de leasing permite ver que, inicialmente, celebravam-se contratos de locação, eventualmente incluindo-se a opção de compra do bem e a prestação de serviços técnicos atrelados ao seu uso, encontrando a doutrina nestes ajustes um leasing dito "operacional". Nessas operações, concorriam apenas duas partes, "o proprietário-locador e o locatário-titular de opção de compra", inexistindo operação financeira ou a interferência de um financiador²⁷.

Posteriormente, a prática mercantil enxergou evidente oportunidade de financiamento e capitalização da empresa mediante a celebração de negócios assemelhados, que as livrariam da necessidade de imobilização imediata de vultosas quantias para a aquisição de ativos demandados por suas atividades. A característica de financiamento inerente a tais contratos adquiriu proporção tal que as sociedades especializadas em tais operações passaram a receber tratamento de instituições financeiras nas diversas legislações acerca da matéria, além de serem exercidas por bancos²⁸. Diante de tal cenário, o leasing, já dito "financeiro", foi inclusive descrito como "a forma mais comum e o verdadeiro modelo básico do leasing"²⁹.

3. O arrendamento mercantil no direito brasileiro

No Brasil, a prática mercantil levou a doutrina a tratar do arrendamento mercantil antes mesmo de qualquer manifestação legislativa sobre o assunto³⁰.

27. Cf. Arnaldo Wald, op. cit., p. 27.

28. Conforme relata Arnaldo Wald, "o leasing financeiro tornou-se o campo de ação tanto de intermediários (*Brokers Lessors*) desvinculados de bancos, como também de estabelecimentos bancários (*Bankers Lessors*) e de sociedades subsidiárias pertencentes aos bancos (*Bankers leasing corporation*)". Cf. Arnaldo Wald, op. cit., p. 27.

29. Cf. Waldírio Bulgarelli, *Contratos Mercantis*, 4ª ed., São Paulo, Atlas, 1986, p. 354.

30. Cf. Fábio Konder Comparato, 'Contrato de Leasing', in *Revista dos Tribunais*, vol. 389/13, março/1968; Arnaldo Wald, op. cit., pp. 25-47.

Naquela época, Luiz Mélega enunciava que o leasing era "nada mais nada menos, o nosso conhecido arrendamento", ao qual se acrescentava "a opção de compra do bem arrendado ou locado"³¹. Entendia que, no contrato de leasing, "o negócio locação não fica condicionado à opção, e se fica, é porque ela, opção, faz parte inerente do contrato, o qual se desfiguraria sem essa cláusula", de modo que a opção de compra "não seria decorrência da vontade das partes, mas sim consequência do direito a que acede ou adere"³².

Para o autor, a pesquisa da intenção das partes, nesse caso, indicaria o propósito de se elaborar "um contrato de arrendamento, tanto assim que o locatário, ao final, pode simplesmente restituir o bem locado", e, por outro lado, "a própria existência de opção de compra está a revelar a natureza jurídica da locação ou arrendamento"³³. Vê-se, assim, que, do raciocínio de Mélega, baseado na prática que já se encontrava no mercado, surge uma concepção bastante próxima daquilo que a prática internacional já concebia como leasing operacional.

É assim que se vê que já havia um conceito para o leasing quando foi promulgada a Lei nº 6.099, que, em setembro de 1974, dispôs sobre o tratamento tributário das operações que ali eram chamadas de "arrendamento mercantil". Foi dito, sobre a lei, que esta não teria trazido qualquer "subsídio pertinente à solução do problema da natureza jurídica do instituto"³⁴, uma vez que, mesmo com a edição daquela, o leasing continuaria "não tendo conceito próprio no direito privado brasileiro", já que o arrendamento mercantil disciplinado pela lei teria sido "descrito para o fim específico de fixação de regras tributárias a ele aplicáveis"³⁵.

31. Cf. Luiz Mélega, 'Leasing', *Revista de Direito Mercantil*, nº 5, 1972, p. 35.

32. Cf. Luiz Mélega, op. cit., p. 35.

33. Cf. Luiz Mélega, op. cit., p. 37.

34. Cf. Mauro Brandão Lopes, 'Natureza Jurídica do Leasing', in *Revista de Direito Mercantil*, nº 14, 1974, p. 35.

35. Cf. José Ernesto de Lemos Chagas, 'Leasing - arrendamento mercantil', in *Revista*

Diante da disciplina da lei, entendiam alguns autores que esta não teria o propósito de “conceituar contrato novo, nem instituir categoria de direito privado”³⁶, chegando-se, inclusive, à afirmação de que “sendo apenas lei ordinária de caráter tributário, a Lei n. 6.099 não produzirá efeito nos campos tributários estadual e municipal”, de modo que Estados e Municípios poderiam “afastar-se dos critérios adotados pela União”³⁷.

Em momento posterior, passou a doutrina a ver, no contrato de arrendamento mercantil disciplinado pela lei, um tipo contratual específico. Para Fran Martins, a Lei n.º 6.099 “refere-se principalmente ao tratamento tributário das operações decorrentes do contrato, mas, ainda assim, conceituou o leasing”³⁸. No mesmo sentido segue Bulgarelli, para quem leasing seria “contrato nominado, típico”, vez que o instituto teria sido “regulado pelo direito positivo”, embora “sua regulação tenha sido elaborada no âmbito fiscal”³⁹. Orlando Gomes afirmou, ainda, que o arrendamento mercantil teria “causa própria e já se tipicizou”⁴⁰.

Há que se notar, todavia, que aqueles que encontravam, na disciplina da Lei n.º 6.099/1974, um tipo contratual próprio,

de *Direito Mercantil*, n.º 14, 1974, p. 146.

36. Cf. José Ernesto de Lemos Chagas, op. cit., p. 146.

37. Cf. José Ernesto de Lemos Chagas, op. cit., p. 147.

38. Cf. Fran Martins, *Contratos e obrigações comerciais*, 16.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 413.

39. Cf. Waldírio Bulgarelli, *Contratos Mercantis*, 4.ª ed., São Paulo, Atlas, 1986, p. 351. Por outro lado, cumpre mencionar que, para este autor, o leasing operacional não teria sido regulado pela Lei 6.099/74, vez que esta modalidade de arrendamento seria contratada diretamente com o fabricante do bem, “dispensando-se o intermediário”, de modo que a Lei n.º 6.099/74 teria se referido tão somente ao arrendamento mercantil financeiro.

40. Cf. Orlando Gomes, *Contratos*, 18.ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 463. Interessante notar que este autor, por sinédoque, denomina “leasing” o arrendamento mercantil financeiro, tratando, posteriormente, do que denomina “leasing operacional, também denominado renting”.

tinham por este um “leasing financeiro”, tal como já concebido e desenvolvido na prática internacional.

Com efeito, na definição de Orlando Gomes, surge o contrato de que fala a Lei n.º 6.099/1974 como aquele em que “uma instituição financeira, especializada ou não, concede a um industrial, por longo prazo, o direito de utilizar máquinas que adquiriu para esse fim”, com a cobrança de valores por tal uso e com a possibilidade de “que, a certo tempo, declare opção de compra, pagando o preço residual, isto é, o que fica após a dedução das prestações até então pagas”⁴¹.

Da mesma forma, Fran Martins vê, na Lei n.º 6.099/1974, um leasing que se aproxima daquele que se consagrou como financeiro, dada a presença de uma empresa que “se dedica habitual e profissionalmente a adquirir bens produzidos por outros para arrendá-los, mediante uma retribuição estabelecida, a uma empresa que deles necessita”⁴². Traz o leasing da lei, por financeiro, operação de natureza complexa, envolvendo, lembra Marino, três “centros de interesse”, quais sejam: o fabricante do bem arrendado, o arrendante, que é pessoa jurídica especializada na atividade, e o arrendatário⁴³.

Para Orlando Gomes, a opção de compra seria, ainda, um elemento essencial ao arrendamento mercantil que veio disciplinado pela lei, tomando-a por “um direito potestativo, bastando, portanto, a declaração optativa do concessionário do leasing para que a relação pessoal de uso dos bens se transforme em relação total de propriedade”⁴⁴.

Já é possível perceber, neste ponto, que o arrendamento mercantil regulamentado na Lei n.º 6.099/1974 em pouco se

41. Cf. Orlando Gomes, op. cit., p. 462.

42. Fran Martins, op. cit., p. 414.

43. Cf. Francisco Paulo de Crescenzo Marino, *Contratos coligados no direito brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 2009, p. 33.

44. Orlando Gomes, op. cit., p. 462.

assemelhava ao que a prática comercial já concebia como um arrendamento operacional.

De fato, a Lei nº 6.099/1974 dispõe que somente farão jus ao tratamento nela previsto as operações realizadas por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração (artigo 2º, parágrafo 2º), sujeitando-se a regulamentação própria do Conselho Monetário Nacional⁴⁵.

Não surpreende, assim, que Mancuso veja no credenciamento de bancos e instituições financeiras para realizar o arrendamento mercantil “o peso do aporte financeiro nesse tipo de operação”⁴⁶.

Dispõe a lei, ainda, que os contratos de arrendamento mercantil celebrados com entidades domiciliadas no exterior devem ser submetidos a registro no Banco Central do Brasil⁴⁷, permitindo-se apenas a bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e sociedades de arrendamento mercantil realizar operações de arrendamento com entidades estrangeiras e apenas com vistas ao posterior subarrendamento dos bens a pessoas jurídicas no Brasil⁴⁸. Vale dizer, o arrendamento mercantil de que trata a referida lei só é passível de celebração com entidades localizadas no exterior (i) por instituições financeiras, (ii) para fins de subarrendamento a pessoa jurídica brasileira.

Se, de um lado, as especificidades trazidas pela Lei nº 6.099/1974 para o arrendamento mercantil que disciplinou faziam ver, ali, inequívoco elemento financeiro, tornando-o

45. Dada pela Resolução BACEN nº 2.309, de 28 de agosto de 1996, arts. 1º c/c art. 3º.

46. Rodolfo de Camargo Mancuso, *Leasing*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1999, p. 43.

47. Lei nº 6.099, art. 16.

48. Lei nº 6.099, art. 16, parágrafo 2º. Resolução BACEN nº 2.309, de 28 de agosto de 1996, art. 15.

sobremaneira próximo ao negócio que havia se firmado na prática mercantil internacional como “*leasing* financeiro”, por outro lado excluíram, de seu âmbito, aquele outro arrendamento mercantil que já vinha conhecido e praticado pelo mercado. Neste sentido, logo em 1977, Tavares Paes já asseverava, sobre o arrendamento mercantil, que “a Lei n. 6.099, de 12.9.1974, não só o não regulamentou, como, também, excluiu o *leasing* operacional de seu âmbito”⁴⁹.

Embora a lei tenha mostrado a que veio, discriminando as características da operação que trata, a delimitação dos elementos próprios do *leasing* operacional parece nunca ter encontrado consenso na doutrina.

De fato, Waldírio Bulgarelli via o *leasing* operacional como aquele “praticado diretamente com o fabricante, e confundido, de modo geral, com o *renting*”, ao passo que o *leasing* financeiro seria aquele que “envolve uma instituição financeira, que fornece os recursos para a aquisição do bem”⁵⁰.

Já para Fran Martins, “por *leasing* operacional entende-se aquele em que uma empresa, proprietária de certos bens, os dá em arrendamento à pessoa, mediante o pagamento de prestações determinadas, incumbindo-se, entretanto, o proprietário dos bens a prestar assistência ao arrendatário durante o período do arrendamento”⁵¹. O mesmo entendimento é adotado por Mauro Brandão Lopes, que acrescenta que a opção de compra neste caso será, “não por preço residual predeterminado, mas pelo preço de mercado da coisa no momento em que for exercida a opção”⁵².

Para Arnaldo Rizzardo, o *leasing* operacional “expressa uma locação de instrumentos ou material, com cláusula de

49. Paulo Roberto Tavares Paes, *Leasing*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977, p. 13.

50. Waldírio Bulgarelli, “A problemática dos saldos devedores nas operações de *leasing*”, *RDM*, nº 95, 1994, p. 81.

51. Fran Martins, *op. cit.*, p. 416.

52. Mauro Brandão Lopes, *op. cit.*, p. 36.

prestação de serviços, prevendo a opção de compra e a possibilidade de rescisão a qualquer tempo, desde que manifestada essa intenção com uma antecedência mínima razoável, em geral fixada em 30 dias”⁵³.

Ainda sobre o tema, Orlando Gomes entende que “o *leasing* operacional, também designado *renting*, é um contrato de locação a que se liga indissolavelmente o pacto de assistência técnica aos bens alugados.” No entanto, para este autor, não é essencial a esta modalidade de contrato a opção de compra, que seria essencial tão somente ao *leasing* financeiro. Em sua concepção, o *leasing* operacional, no direito brasileiro, reger-se-ia pelas regras atinentes à locação⁵⁴. Contudo, adverte o autor, “o *leasing* operacional não deve ser enquadrado na locação, pois a prestação adicional de assistência técnica lhe modifica a função”⁵⁵.

4. A causa do negócio jurídico nos contratos de *leasing*

Nota-se, do quanto se expôs acima, que, se há algum consenso sobre as características dos contratos de arrendamento mercantil financeiro, alcançado a partir dos traços que lhe foram impressos pela própria Lei nº 6.099/1974, a doutrina diverge em relação aos elementos essenciais do contrato de arrendamento operacional.

Importa ver, contudo, que, inobstante tais dissensos, a causa do negócio jurídico, em ambos os contratos é incontroversa. Incluindo ou não opção de compra, abrangendo ou não a prestação de assistência técnica, a causa do contrato de arrendamento operacional há de equiparar-se à causa da locação. Por outro lado, parece evidente que no contrato de arrendamento mercantil financeiro, a causa se aproxima da do contrato de compra e venda, vez que o contrato se

53. Arnaldo Rizzardo, *Leasing*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 1996, p. 34.

54. Orlando Gomes, op. cit., p. 464.

55. Orlando Gomes, op. cit., p. 463.

presta à obtenção do financiamento de um bem por parte do arrendatário.

A questão foi bem percebida por Athos Gusmão Carneiro, quando este indica que “no *leasing* financeiro prepondera o fator ‘financiamento’, enquanto no *leasing* operacional sobrepõe o aspecto ‘locação’”⁵⁶.

No arrendamento operacional, mesmo que seja a opção de compra prevista no contrato, esta costuma ser exercida pelo valor de mercado do bem, apurado no momento do exercício da opção. O contrato encontra sua causa, assim, na utilização do bem mediante o pagamento de prestações, que se destinam a cobrir, tão somente, os custos atinentes à disponibilização do bem, e não envolvem qualquer montante destinado à sua transferência.

A diferenciação entre as causas da compra e venda e da locação já é de longo conhecimento doutrinário. Basta mencionar, por todos, Colin e Capitant, os quais, citando Pothier (*Contrat de Louage*), dizem que no aluguel se teria uma “venda do uso”, saltando aos olhos as diferenças essenciais, já que na venda há uma transferência imediata da propriedade (o que exige um ato de disposição que requer daqueles que o celebram a capacidade de dispor), enquanto na locação se tem um contrato sucessivo, que se executa por atos repetidos e recíprocos de gozo e de pagamento dos alugueres, que servem de causa, uns dos outros⁵⁷. Daí, pois, não ser possível confundirem-se ambos os contratos, já que na compra e venda, a obrigação do vendedor tem por causa o pagamento do preço, e a obrigação do comprador tem por causa a transmissão da coisa vendida⁵⁸. Na locação, o pagamento do aluguel não se justifica, senão pela “venda do uso” a que se referem

56. “Leasing: o contrato de ‘leasing’ financeiro e as ações revisionais”, *Revista Jurídica*, nº 237, julho/1997, pp. 5-18.

57. Cf. Ambroise Colin e H. Capitant. *Cours Élémentaire de Droit Civil Français*, Tome II, 8 ed., Paris, Dalloz, 1955, p. 576

58. Cf. Ambroise Colin e H. Capitan, op. cit., p. 54.

aqueles autores, sem que o locatário espere a transferência de propriedade.

Ainda que a locação se estenda por prazo longuíssimo, a simples “venda do uso”, incompatível com a compra e venda, permanece bem delimitada. Afinal, quem compra um bem, pretendendo ser-lhe proprietário, não quer apenas usá-lo e dele gozar, mas também poder dispor de sua propriedade a contento.

Noutras palavras, busca, aquele que compra, vestir-se de todos os apanágios próprios do domínio, os quais, nos termos do artigo 1.228 do Código Civil – repetindo, neste ponto, dicção já adotada pelo Código de 1916⁵⁹ – compreendem a faculdade de “usar, gozar e dispor da coisa”, reavendo-a de quem quer que injustamente a possua. Ora, se o domínio pleno traz consigo o *ius utendi*, o *ius fruendi* e o *ius abutendi*, surge gritante a diferença entre a locação (“venda de uso”) e a compra e venda; por mais que a primeira possa colocar em mãos do locatário as faculdades de usar e gozar do bem locado, jamais terá o condão de lhe transferir uma das prerrogativas essenciais da propriedade, qual seja, o poder de dispor do bem, permitindo-lhe modificar a titularidade (alienando-o) ou conteúdo (gravando-o de usufruto ou hipoteca) do direito que tem sobre o último.

Com efeito, não é dado ao locador, que adquire, por qualquer prazo, apenas o direito de uso do bem, alienar este ao seu alvedrio, haja vista permanecer o *ius abutendi* com o proprietário (locador), o qual não celebrou, com o primeiro, qualquer negócio jurídico translativo de propriedade. Assim, ainda que o locatário seja confrontado, por terceiro, com oferta tentadora pelo bem que tem em mãos, não lhe é lícito aliená-lo; neste caso, ter-se-ia evidente hipótese de compra e venda *a non domino*, cuja ineficácia, lembra Penteadó, “se

59. “Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua”.

verifica justamente porque o alienante não é titular do poder de disposição”⁶⁰.

Se o prazo pelo qual se celebra uma locação não faz desta uma compra e venda, poder-se-ia alegar que o fato de o arrendador adquirir um bem para posteriormente arrendá-lo a um terceiro modificaria a causa do arrendamento celebrado. Isso não é verdade. Ao contrário, a prática comercial vem evidenciando ser usual que o locatário encomende do locador a produção do bem a ser alugado, sem por isso deixar de se falar em locação. Exemplo emblemático é o do *built to suit*, envolvendo a construção de um imóvel consoante as especificações e demandas de uma das partes.

Os contratos *built to suit* correspondem a negócios jurídicos em que uma empresa, usualmente do ramo imobiliário ou de construção, é contratada para identificar um terreno e nele construir uma unidade comercial ou industrial que atenda às exigências específicas da empresa contratante, tanto no que diz respeito à localização, como no que tange às características físicas da unidade a ser construída. Uma vez construída, tal unidade será disponibilizada, por meio de locação, à empresa contratante, por determinado tempo ajustado entre as partes⁶¹. Também se vêm alastrando contratos de tal jaez celebrados por fundos de pensão, que assim imobilizam parte vultosa de seus ativos, assegurando, por meio da locação precontratada, fluxos financeiros contínuos para satisfazerem seus compromissos junto a seus aplicadores.

Ainda que o *built to suit* comporte situação onde determinado bem (o imóvel) é produzido pela contratada a partir de especificações da contratante, não há como ver, ali, um negócio cuja causa seja a de uma compra e venda. Ao contrário,

60. Cf. Luciano de Camargo Penteadó, *Direito das coisas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2008, p. 158.

61. Cf. Rodrigo Ruede Gaspareto, *Contratos built to suit: um estudo da natureza, conceito e aplicabilidade dos contratos de locação atípicos no direito brasileiro*, São Paulo, Scortecci, 2009.

o locatário não quer outra coisa senão usar o prédio que foi construído segundo suas necessidades. O locatário, diga-se logo, não quer imobilizar seus recursos financeiros. Não quer adquirir imóveis. Apenas quer se valer do imóvel assim construído para, com ele, exercer suas atividades.

É assim que se torna possível concluir que o arrendamento operacional, mesmo que na modalidade *built to suit*, não tem como aproximar-se da compra e venda já que o locatário paga pelo uso do bem, não pela transferência da propriedade.

Já no arrendamento financeiro a que se refere a Lei nº 6.099/1974, o que se tem é a busca de um financiamento para a aquisição de um bem. Posto que o contrato se revista de natureza mista, tendo contornos de aluguel (e se os alugueres não forem pagos, cessa a locação), a opção de compra ao final não se faz por valor de mercado, mas por o que o próprio legislador denomina “valor residual”, a denunciar que as parcelas pagas a título de aluguel incluem, além da remuneração pelo uso do bem, parte do próprio preço. O “valor residual” nada mais é, afinal, que o valor do bem, deduzidas as parcelas já compreendidas nas parcelas pagas durante o contrato. Ainda que a transferência do bem somente se dê caso o arrendatário exerça sua opção no final do contrato, parece incontestável que a aquiescência do arrendador em transferir o bem por um “valor residual” apenas se explica porque considerou pago o preço. A compra e venda é, pois, o último passo de um contrato complexo, o arrendamento financeiro, cuja causa – já se vê – ultrapassa a mera “venda do uso”, revelando o financiamento de uma transferência definitiva da propriedade.

Com efeito, a Lei nº 6.099/1974 regulava espécie contratual que se voltava a permitir a aquisição financiada de bens, gozando de tratamento tributário privilegiado, já que se assegurava o tratamento tributário de locação, assegurando a dedutibilidade imediata dos pagamentos, sem a necessidade de se ativarem os bens sujeitando-os ao regime da depreciação. Noutras palavras, a referida lei trouxe um incentivo fiscal à aquisição financiada de bens, ao permitir sua dedução imediata. Em vez de o legislador simplesmente autorizar a

dedução dos pagamentos, optou por tomar de empréstimo a figura da locação (arrendamento), cujos pagamentos são dedutíveis. Por conferir-lhe a natureza de locação, não de mera compra e venda financiada, viu-se o legislador obrigado a acrescentar à “locação” a previsão de uma opção de compra, ao final do contrato, de modo a justificar que somente naquele ponto se desse a efetiva transferência da propriedade.

Do ponto de vista econômico, tornou-se duplamente atraente o negócio jurídico contemplado pela Lei nº 6.099/1974: não só o adquirente tinha o incentivo fiscal acima relatado, como também o agente financeiro se via plenamente garantido, já que a transferência da propriedade não se fazia senão após o pagamento da última parcela. A redução do risco do agente financiador permitia equivalente diminuição dos encargos financeiros.

Como visto, também no arrendamento operacional é possível prever-se a opção de compra, ao final. Esta, entretanto, não se faz pelo “valor residual”, mas pelo valor de mercado do bem. A compra e venda, nesse caso, não guarda relação com a locação que a antecedeu.

Enquanto no arrendamento operacional o locatário paga apenas pelo uso do bem, no arrendamento financeiro ocorre, nas parcelas, o pagamento de parte do preço, o que justifica a compra e venda dar-se por “valor residual”. No arrendamento operacional, o bem estará na posse do locatário apenas durante a vigência do contrato; sua transferência definitiva apenas se dará se houver uma compra e venda posterior, em contrato plenamente autônomo. No arrendamento financeiro, embora o legislador tome de empréstimo características da locação, inclusive com a previsão de transferência da propriedade por compra e venda, esta já não é um contrato independente, já que o preço é mero “valor residual” de um todo que já foi pago durante a vigência do contrato.

A distinção romana entre locação de coisas e locação de serviços foi abandonada pelo Direito Privado. Deve-se ver que “[o] direito moderno não mais considera o trabalho humano uma coisa suscetível de dar-se em locação”, de modo

que “tem procurado dissociar a prestação de serviços de outras espécies de locações”⁶². Na prestação de serviços, uma das partes obriga-se a prestar serviços a outra, mediante remuneração, entendendo-se por objeto do contrato “uma obrigação de fazer, uma conduta, tanto material, como intelectual”⁶³.

O contrato de leasing não abrange, em regra, uma prestação de serviços, uma obrigação de fazer, seja em sua modalidade financeira ou operacional. É bem verdade que as partes podem, com fulcro na liberdade negocial que lhes é garantida, celebrar cláusulas contratuais que incluam a prestação de serviços. Pode-se incluir, por exemplo, a prestação de serviços de manutenção ou assistência técnica do equipamento arrendado. Somente em tais situações é que se vislumbraria uma prestação de serviços, consoante a compreensão deste instituto em Direito Privado.

Em síntese, o arrendamento operacional tem por vocação uma posse transitória do bem, que há de retornar ao locador. O arrendamento financeiro, por sua vez, tem por vocação a transferência definitiva, que apenas não ocorrerá se o arrendatário deixar de exercer sua opção, inobstante já tenha pago parte substancial do preço. Em um e outro caso, mostra-se improvável que a celebração de um contrato de leasing contemple a prestação de um serviço de uma parte à outra.

III. Leasing e Discriminação de Competências na Jurisprudência do STF

Esclarecido que, do ponto de vista de sua função econômico-social, o arrendamento mercantil financeiro assemelha-se a uma compra e venda, enquanto o arrendamento operacional aproxima-se de uma locação, cumpre examinar de que forma tais negócios jurídicos têm sido tratados no que diz

62. Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil: contratos*, vol. III, 13ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2009, p. 319.

63. Silvio de Salvo Venosa, *Direito Civil: contratos em espécie*, vol. III, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2002, p. 189.

respeito à alocação da respectiva competência tributária entre os entes federados.

É bem verdade que, nos casos em que um instituto de Direito Privado é utilizado pelo constituinte em regra de competência, a liberdade do legislador ordinário tributário fica restringida nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional. Se fosse dado ao legislador ordinário definir sua própria competência, então cairia por terra a própria repartição de competências definida pelo constituinte.

A aparente simplicidade do dispositivo se desfaz, contudo, quando se formula a seguinte questão: como saber se o constituinte empregou um instituto, conceito ou forma de Direito Privado? Em princípio, poder-se-ia acreditar que se uma expressão empregada na Constituição já fora utilizada no Direito Privado, então já seria o caso de se empregar o referido artigo 110. É tentador o raciocínio simplista no sentido de que, se uma expressão, utilizada na Constituição, existe no Direito Privado, então o constituinte utilizou-se do instituto de Direito Privado na discriminação de competências tributárias. Contudo, como demonstra a jurisprudência do Supremo, a discriminação de competências tributárias não se resume a este raciocínio.

Se o constituinte não se referiu ao leasing de maneira expressa, cumpre examinar, à luz dos julgados do Supremo Tribunal Federal, em que medida tais operações, conforme sua conceituação em Direito Privado, aproximam-se de “serviços de qualquer natureza” (CF, art. 156, III) ou de “operações relativas à circulação de mercadorias” (CF, art. 155, II), nos termos em que têm sido interpretadas pelo Supremo. Na jurisprudência do STF, observa-se uma oscilação, que ora aproxima a discriminação de competências do Direito Privado, ora dele a afasta. A discriminação de competências em relação a operações de leasing bem ilustra tal oscilação.

1. Recursos Extraordinários 592.905 e 547.245-SC: Leasing e prestação de serviços

Em sede de Recurso Extraordinário manifestou-se o STF sobre o enquadramento do leasing como um dos “serviços de

qualquer natureza” a que se referiu o constituinte (CF, art. 156, III). A competência municipal para instituição de ISS foi enfrentada em dois importantes julgados sobre a incidência de tal tributo em operações de leasing financeiro⁶⁴. Na ocasião, questionava-se se seria possível falar em prestação de serviços no caso do arrendamento mercantil, tendo em vista – este era o argumento dos contribuintes – que o contrato de leasing financeiro compreenderia uma locação seguida de uma opção de compra e venda⁶⁵.

Faltando a obrigação de fazer, invocava-se precedente relativo à locação de bens móveis, para entender que aquele em nada diferiria da situação do leasing financeiro. Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal havia firmado o entendimento, baseado no Direito Privado, segundo o qual a locação de bens móveis se incluiria no gênero das obrigações “de dar”, enquanto o ISS exigiria uma obrigação “de fazer”⁶⁶. O exame dos votos ali proferidos merece atenção, para que se contextualizem os argumentos enfrentados pelos Ministros quando dos julgamentos a respeito do leasing financeiro.

1.1. ISS na locação de bens móveis

Em julgamento sobre a constitucionalidade da incidência de ISS sobre a locação de guindastes, o Ministro Octávio Gallotti havia se pronunciado no sentido de que o ISS compreenderia a locação de bens móveis. Embora manifestando

64. Cf. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 547.245SC. Plenário. Relator Ministro Eros Grau. J. 02.12.2009. D.J. 05.03.2010; Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 592.905SC. Plenário. Relator Ministro Eros Grau. J. 02.12.2009. D.J. 04.03.2010. Ambos os casos foram julgados no mesmo dia e os fundamentos dos votos encontram-se invariavelmente reproduzidos em ambos os acórdãos, à exceção do voto do Ministro Joaquim Barbosa, que se declarou impedido em um dos REs.

65. Para uma crítica à decisão, cf., por todos, Hugo de Brito Machado, ISS e o arrendamento mercantil, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 185, fevereiro de 2011, pp. 63-76.

66. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 116.121/SP. Plenário. Relator Ministro Octávio Gallotti. Relator para o Acórdão Ministro Marco Aurélio. J. 11.10.2000. D.J. 25.05.2001.

estranheza quanto ao fato de a expressão “serviços” incluir a locação, convenceu-lhe o argumento histórico de que já na redação original do artigo 71, § 1º, do Código Tributário Nacional, incluía-se a locação de bens imóveis entre os serviços e, ademais, que este imposto fora o sucessor do antigo Imposto sobre Indústrias e Profissões, o qual compreendia, em seu campo, a locação. No voto do Ministro Gallotti, tem-se confirmação de que a discriminação de competências tributárias é marcada por influxos históricos e políticos, que podem influenciar decisivamente a conclusão do intérprete.

Interessante ver, ainda, como o julgador livrou-se das amarras do Direito Privado, tendo em vista que o constituinte não havia usado a locução “prestação de serviços”, mas meramente “serviços”, acrescida esta última expressão pelo complemento “de qualquer natureza”. Segundo argumentou, “da expressão ‘de qualquer natureza’, gravada na Constituição, há de se extrair algum efeito útil”. No entanto, a posição do Ministro não prevaleceu, tendo o Supremo privilegiado a interpretação fundada no Direito Privado.

A menção ao artigo 110 do Código Tributário Nacional surgiu no voto do Ministro Marco Aurélio, para quem se trataria de dispositivo que consta “de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica”, sendo “um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita”. Para ele, o conceito de Direito Privado (prestação de serviços) haveria de ser tomado como limite para o legislador tributário. Segundo o Ministro, somente a prestação de serviços, em que se envolve “na via direta o esforço humano”, seria fato gerador do tributo, prevalecendo “a ordem natural das coisas” e “a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado”. Nesse sentido, rechaçou o Ministro Marco Aurélio a possibilidade de o legislador lançar mão de conceitos outros que não os de Direito Privado.

A linha conceitual, com fundamento no artigo 110 do Código Tributário Nacional, também foi seguida por Celso de Mello, para quem “a qualificação da ‘locação de bens móveis’

como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS”, nada mais significaria que “a inadmissível e arbitraria manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”. Não foi outro o entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence, que, não se convencendo de que o contrato de locação de máquinas contivesse obrigação de fazer (apesar de reconhecer o dever de manter a coisa), concluiu por inexistência de prestação de serviços.

Igualmente, o Ministro Moreira Alves, de formação civilista, entendeu que “a locação de coisa é conceito de direito privado que não pode ser modificado pela legislação tributária”. Constatou o Ministro que, “[j]á no direito romano, a *locatio-conductio operarum* era distinta da *locatio-conductio rerum*”.

Vê-se que a maioria dos julgadores baseou-se no artigo 110 do Código Tributário Nacional, não cogitando da hipótese – aventada pelo Ministro Gallotti – de que o constituinte não tivesse tomado o instituto de Direito Privado para a competência municipal. Interessante ver que, no caso, o constituinte sequer utilizou a mesma expressão do Direito Privado, já que não falou em “prestação de serviços”, mas apenas “serviços”, o que não foi suficiente para convencer a maioria de que a expressão constitucional pudesse ter sentido mais amplo. Tampouco se abriu espaço para a discussão se o conceito de “serviço” seria unívoco no próprio Direito Privado, já que o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.072/1990) define, em seu artigo 3º, § 2º, serviço como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”.

1.2. ISS e leasing financeiro

Assim, levando-se em conta a argumentação trazida pelo contribuinte, no sentido de que o leasing financeiro implicaria uma locação seguida de uma compra e venda, tem-se por

notória a influência que a decisão acerca da locação de bens móveis exerceria sobre o caso do leasing financeiro. O esforço dos Ministros, no caso do leasing financeiro, dar-se-ia, essencialmente, para que se afastasse a aplicação do art. 110 do CTN para a definição do campo de competência do ISS.

Nesse sentido, o Ministro Relator, Eros Grau, não negou o entendimento de que o ISS incidiria apenas sobre obrigações de fazer. Ao contrário, valeuse do próprio Direito Privado para sustentar que o contrato de leasing financeiro, posto que compreendendo a locação e a opção de compra e venda, tornouse – ele mesmo – um contrato típico, cuja causa não é a entrega do bem em locação, mas o financiamento, aparecendo a arrendadora como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. A partir daí, concluiu que “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”, considerando irrelevante a compra do bem no final, já que “toda e qualquer prestação de serviço envolve, em intensidades distintas, a utilização de algum bem”.

Interessa no julgamento ver como o Plenário se desviou do entendimento apresentado no caso da locação de bens móveis, dispensando a relação com a obrigação de fazer. Se naquela ocasião o Supremo havia assentado o entendimento segundo o qual seria necessária a obrigação de fazer para que se pudesse falar em prestação de serviços tributável pelo ISS, o afastamento do STF em relação a esta posição no caso do leasing é notório. Eis o que disse o Ministro Eros Grau:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não substanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Notese, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição.

Não deixa de ser digno de nota que o Ministro tenha dado peso à expressão “de qualquer natureza” para livrar-se

das amarras do conceito do Direito Privado. Este mesmo argumento já havia sido utilizado por Octávio Gallotti no caso da locação de bens móveis, mas não foi acatado naquela oportunidade.

Se o raciocínio do Ministro Eros Grau foi feliz ao se desvincular do conceito de "prestação de serviços", não fica clara a razão por que a atividade que ele descreve estaria dentro do campo do ISS. Afinal, nota-se que o Ministro deu importância ao financiamento. Este, entretanto, não é objeto característico do ISS, mas antes do IOF. No mínimo, esperar-se-ia que o Ministro examinasse o núcleo do último imposto, para ali apontar característica incompatível com o leasing financeiro.

É no voto do Ministro Joaquim Barbosa que se encontra, de modo mais claro, a distinção entre o leasing e o campo de incidência do IOF, ao mesmo tempo em que o Ministro se esforça por superar a necessidade de se identificar uma obrigação de fazer como requisito para a incidência do ISS.

Com efeito, o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto, negou à expressão "serviços" a natureza de conceito "imutável, intuitivo", admitindo sua evolução. Em seu entendimento, a própria classificação entre as obrigações de dar e de fazer desafiaria "a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formulação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos".

Evidenciase que o Ministro Joaquim Barbosa, posto não utilizar a expressão "tipo", segue o entendimento de que a categoria constitucional empregada para a discriminação de competência tem caráter tipológico, não conceitual. Todavia, diferentemente do Ministro Eros Grau, o Ministro Joaquim Barbosa não qualificou a operação como financiamento, não as entendendo como "meras cessões temporárias do direito de usar (aluguel) ou como meras operações financeiras". Viu, ao contrário, que no "arrendamento mercantil financeiro, há, por exemplo, a prestação de serviços de aproximação entre

quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita, não de forma geral como num empréstimo, mas com o objetivo específico de se garantir acesso ao uso de um bem". A caracterização como serviço de qualquer natureza apareceria na "nota característica de aproximação de interesses convergentes (aquisição do direito de uso de um bem, segundo termos contratuais e regime tributário específico)".

Afastou-se, pois, o Ministro, sobremaneira do contrato de leasing em Direito Privado. O contrato de leasing, conforme exposto, em qualquer de suas modalidades, não tem por objeto a "prestação de serviços de aproximação", como quis fazer crer o Ministro.

Com efeito, é interessante notar como o Ministro Joaquim Barbosa afasta a identidade do conceito de "serviços de qualquer natureza" com o de "locação de serviços" (que inspirara a diferenciação no caso da locação de guindastes). Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa entendeu que não satisfaz a busca por um conceito de Direito Privado, já que mesmo neste as expressões podem ter mais de uma conceituação, conforme seu contexto. Em seu voto, o Ministro Barbosa também criticou o que chamou de "interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária", a qual seria decorrente da interpretação da Constituição a partir de conceitos de Direito Privado⁶⁷.

O Ministro não rejeita o emprego dos conceitos de Direito Privado por conta do contexto em que foram emitidos, mas por um argumento formal (fonte). Entretanto deve-se ver que a questão não é de hierarquia, mas de saber se o constituinte, encontrando no ordenamento jurídico conceito preexistente, adotou-o ou não. No primeiro caso, o conceito ganharia

67. "A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para a prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos".

a fonte constitucional, tornando-se obrigatório. Este aspecto não é bem enfrentado no voto.

Ao afastar a natureza de financiamento no contrato de leasing financeiro, o Ministro Joaquim Barbosa conseguiu fugir do risco que o voto do Ministro Eros Grau poderia apresentar. Como visto acima, este apontara o caráter de financiamento no contrato, sem enfrentar o argumento de que, nesse caso, seria o IOF, não o ISS, o imposto a ser cobrado. Já o Ministro Joaquim Barbosa apontou haver uma diferença entre os serviços financeiros próprios do IOF e aqueles do leasing financeiro, já que o IOF apenas incide nos campos em que a União tem papel regulador, no âmbito do Sistema Financeiro Nacional (embora o próprio Ministro reconheça, noutra passagem, que a atividade do leasing financeiro é supervisionada pelo Banco Central). Em suas palavras, “[o] núcleo essencial da atividade de arrendamento” não se reduziria “a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros”. Não haveria “pura e simplesmente a concessão de crédito àquelas interessadas no aluguel ou na aquisição de bens”, vez que “[a] empresa arrendadora vai ao mercado e adquire o bem para transferir sua posse ao arrendatário”. Em sua concepção, não haveria “predominância dos aspectos de financiamento ou aluguel, reciprocamente considerados”, tendo-se, em vez disso, negócio jurídico “uno”. Concluiu o Ministro, portanto, que “as operações de arrendamento mercantil pertencem a categoria própria, que não se confunde com aluguel ou financiamento, isoladamente considerados”.

Os demais Ministros seguiram os votos acima, não identificando no leasing financeiro uma locação. O único voto divergente foi do Ministro Marco Aurélio, que se firmou no precedente da locação de bens móveis, para entender que não se haveria de cogitar de incidência do ISS.

Embora no voto do Ministro Eros Grau se leia que “no leasing operacional há locação”, não se pode extrair dos julgados uma decisão definitiva a este respeito, já que os Recursos Extraordinários versavam sobre a incidência em operações

de leasing financeiro. Por outro lado, a posição do Ministro certamente há de ser levada em consideração caso o Supremo venha a analisar a incidência do ISS sobre operações de leasing operacional futuramente.

Ademais, se o Ministro Eros Grau afastou-se do conceito de Direito Privado concluindo que “financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir”, o Ministro Joaquim Barbosa seguiu caminho diverso, enxergando “prestações de serviços” no contrato de leasing financeiro (e.g., “a prestação de serviços de aproximação entre quem tem disponibilidade de recursos e quem deles necessita”). A pluralidade de fundamentações impede que se tenha maior segurança a respeito de decisões futuras sobre a competência para instituição do ISS.

Embora se tenha observado em comum entre os Ministros a argumentação no sentido de livrar-se do conceito de Direito Privado, não se tem uma convergência na construção alternativa que se empreendeu para definir o campo de competência do ISS. O único consenso que se observa nas posições vencedoras é em relação ao afastamento do conceito de Direito Privado, vez que não se cogita de qualquer prestação de serviço no leasing (seja ele financeiro ou operacional), conforme se depreende da noção do contrato em Direito Privado.

2. RE 540.829-SP: Leasing internacional e a circulação de mercadorias

Também a caracterização de operações de leasing como “operações relativas à circulação de mercadorias” (CF, art. 155, II) foi enfrentada pelo STF. A competência estadual para a cobrança de ICMS foi revisitada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal diante do arrendamento mercantil de bens trazidos ao País pelo arrendatário, que, ao final do prazo contratual, pode devolvê-los ao arrendante no exterior ou comprá-los⁶⁸.

68. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 540.829-SP. Plenário. Relator Ministro Gilmar Mendes. j. 11.09.2014. D.J. 18.11.2014.

Da mesma forma que nos julgamentos a respeito do ISS, oscilou-se entre a utilização de conceitos de Direito Privado ou de conceitos autônomos para a definição da competência tributária. Como objeto do julgamento, figurava a questão de saber se a “circulação de mercadorias” mencionada pela Constituição exigiria um negócio jurídico apto a transmitir a propriedade do bem arrendado ou se, ao contrário, a forma contratual de Direito Privado seria irrelevante para a incidência do imposto, bastando a entrada da mercadoria no País. Na síntese da Ministra Rosa Weber, investigava o Tribunal “se a operação jurídica subjacente há de representar necessariamente circulação do bem ou mercadoria – assim entendida a que implica a transferência da respectiva titularidade, na lição de Geraldo Ataliba”, ou seja, “se o fato imponível do ICMS ocorre apenas quando há a circulação jurídica do bem ou mercadoria”.

Para os contribuintes, a incidência do imposto seria condicionada ao exercício da opção de compra, único momento em que os bens passariam à sua propriedade, operando-se a efetiva circulação das mercadorias. Firmando a controvérsia, entendia o Fisco bastar “a materialidade do ingresso dos mesmos no País e a submissão desses aos desembarços aduaneiros”, sendo irrelevantes “os aspectos negociais da operação internacional que ensejaram a importação”.

Vencido no julgamento, o Ministro Relator Gilmar Mendes concluiu pela possibilidade de tributação ainda que não prevista ou exercida a opção de compra do bem importado em contrato de arrendamento. Em seu voto, pareceu relevante a redação do artigo 155, § 2º, IX, “a” da Constituição Federal, alterada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 para ampliar “a base econômica do ICMS incidente nas importações”, ali permitindo a incidência do ICMS sobre a mera entrada de mercadoria importada no País. Para o Ministro, o tributo estadual não poderia “ser tratado como o ICMS comum”, pedindo a circulação de mercadorias para a sua incidência, mas como “ICMS que incide na importação”. Em suas palavras, poder-se-ia, até mesmo

“ter-lhe conferido nova denominação, mas o constituinte derivado optou por manter a tradicional nomenclatura”.

Também o Ministro Teori Zavascki concluiu pela tributação imediata, com a importação do bem arrendado. Entendeu o Ministro que, acaso condicionada à “natureza do negócio jurídico que antecedeu o ato de importação”, a incidência do ICMS dependeria do “conteúdo de um contrato celebrado no exterior, com base no direito estrangeiro (o do país exportador), direito esse que é imune à influência do Estado brasileiro, por contenção imposta pelo princípio da territorialidade de suas normas”. Tal circunstância explicaria, para o Ministro, o fato de a Constituição ignorar “a natureza do negócio jurídico precedente, celebrado no exterior com o exportador estrangeiro”, sendo injustificável “submeter o fato gerador de um tributo brasileiro à natureza e ao conteúdo de um contrato celebrado no exterior, segundo as normas vigentes em outro país”.

A divergência foi aberta pelo Ministro Luiz Fux. Este voltou ao tema do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não admitindo pudesse a “circulação de mercadorias” na Constituição, sempre necessária para a incidência do imposto, compreender algo diverso de negócio jurídico privado suficiente a transferir a propriedade sobre a coisa.

Condenando “uma interpretação teleológica a essa novel hipótese como se pudesse a simples entrada da mercadoria ser fato gerador do ICMS”, chegou o Ministro a afirmar, mesmo, que “o Direito Tributário abandonou a interpretação econômica”, antes utilizando “outras modalidades de interpretação”. Se o leasing não pode “ser considerado compra e venda mercantil”, descaberia falar em imposto, consignando a ementa do julgado que “os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do CTN, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, inciso II e § 2º, XI, ‘a’ da CF/88”.

A divergência foi acompanhada pelo Ministro Luís Roberto Barroso, citando a obra de Roque Carrazza para advertir que

“sem mudanças de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS”. Para a Ministra Rosa Weber, também a posição “que exige a troca de titularidade do bem ou mercadoria – a dita circulação jurídica – é a que merece ser prestigiada”.

Ainda o Ministro Marco Aurélio considerou ser preciso haver “compra e venda, que a circulação seja qualificada”, descabendo o ICMS se “o negócio jurídico que motivou a entrada da mercadoria em território brasileiro mostrou uma locação, o arrendamento mercantil”. Entendimento partilhado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, para quem “o ICMS implica necessariamente a transferência de domínio”, e pela Ministra Cármen Lúcia, afastando o imposto “se não houver aquisição da mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento”. Este julgado permite antever que o mesmo tratamento deve ser imputado a operações de leasing operacional, somente incidindo o ICMS em caso de exercício da opção de compra. Inexiste qualquer motivo para que o tratamento a esta outra operação seja distinto.

Cumpra notar que, no presente caso, o Supremo privilegiou os contornos dados pelo Direito Privado ao contrato de leasing. Inobstante pudesse o Supremo ter se valido de interpretações como a do Ministro Gilmar Mendes, segundo quem o ICMS incidente na importação poderia ter até mesmo “nova denominação”, ou do Ministro Teori Zavascki, que optou por ignorar “a natureza do negócio jurídico”, a maioria houve por bem ater-se à noção de Direito Privado. Em se tendo adotado tal posição, explica-se a interpretação dos Ministros no sentido de que a circulação da mercadoria dar-se-ia tão somente no momento do exercício da opção de compra, antes da qual não haveria transmissão jurídica da propriedade, conforme se depreende da caracterização do contrato de leasing em Direito Privado.

Interessante o contraste entre a posição vencedora e aquela que prevaleceu no julgamento sobre o leasing e a prestação de serviços tributáveis pelo ISS, acima relatado. Neste, viu-se o Plenário afastar a hipótese de incidência do imposto municipal dos conceitos de Direito Privado (“obrigações de fazer” e

“locação de serviços”). Com o caso do arrendamento e o ICMS, igual raciocínio não prosperou no Tribunal, apegando-se a maioria dos Ministros às categorias e efeitos negociais de Direito Privado para rejeitar a incidência do imposto estadual na ausência de transferência formal da titularidade jurídica sobre o bem arrendado. Apareceu o Artigo 110 do Código Tributário Nacional como mandamento que encontraria, na “circulação de mercadorias” definindo a competência para o tributo na Constituição, uma compra e venda reconhecida pelo Direito Civil.

IV. Conclusão

As decisões do STF sobre o leasing financeiro demonstram que a perspectiva segundo a qual a Constituição conceituaria os campos de competência das pessoas jurídicas de direito público encontra-se superada. Nos casos analisados, investiga-se se a Constituição utilizou ou não definições de Direito Privado para delimitar competências.

Nos julgados sobre leasing financeiro, as considerações dos Ministros foram muito além do que a referência a conceitos de Direito Privado poderia contemplar. Desse modo, a insistência em uma perspectiva conceitual sobre a delimitação de competências tributárias na Constituição mostra-se incapaz de explicar satisfatoriamente a abordagem de que se vale o Supremo para tratar da discriminação de competências.

Ademais, as conclusões díspares a respeito da incidência do ICMS ou do ISS em cada um dos julgados evidencia a ausência de uma perspectiva lógico-racional da realidade econômica que explique a discriminação de competências. Em vez disso, mostram-se prevalentes aspectos políticos e históricos, que são incorporados na argumentação dos Ministros, e cuja previsibilidade deve ser objeto de estudo dos juristas. Tal estudo, contudo, é bastante prejudicado pela pluralidade de fundamentações que caracteriza os julgamentos da Suprema Corte brasileira, como bem o demonstram os julgamentos atinentes a operações de leasing.