

# A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA N. 1.517.492/PR

THE USE OF THE FEDERATIVE PRINCIPLE IN THE MOTION  
FOR RECONSIDERATION N. 1.517.492/PR

*Regina Helena Costa<sup>1</sup>*

**Resumo:** A federação brasileira, cláusula pétrea, tem feição peculiar, por contar com tríplice ordem jurídico-política. O princípio federativo, extraído da normatividade que cerca a adoção dessa forma de Estado, irradia múltiplos efeitos no sistema tributário nacional. O acórdão proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos Embargos de Divergência n. 1.517.492/PR, bem espelha sua aplicação no âmbito tributário.

**Palavras-chave:** Sistema tributário; Princípio federativo; Análise de caso concreto julgado pelo Superior Tribunal de Justiça.

**Abstract:** The Brazilian federation, a fundamental clause, has the particular characteristic of having a threefold legal and political dimension. The federative principle, extracted from the norms that surround the adoption of this form of State organization, radiates multiple effects in the national tax system. The judgment issued by the 1st Section of the Superior Court of Justice, in the Motion for Reconsideration n. 1.517.492/PR, well mirrors its application in the tax system.

**Keywords:** Tax system; Federative Principle; Case analysis; Superior Court of Justice.

---

1 Livre-docente em Direito Tributário, Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora Associada de Direito Tributário dos cursos de graduação e pós-graduação em Direito da mesma universidade. Ministra do Superior Tribunal de Justiça. Autora, dentre outras obras, do *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional* (10ª edição), pela Editora Saraiva.

## I – INTRODUÇÃO

Da imensa gama de princípios constitucionais, apresenta-se, em elevada estatura, o princípio federativo.

Sua eficácia irradia-se por todo o texto constitucional, orientando a interpretação e a aplicação de múltiplas outras normas.

No Brasil, a federação apresenta feição peculiar, porquanto conta com *tríplice* ordem jurídicopolítica, diante da autonomia igualmente outorgada aos *Municípios*.

O art. 1º da Constituição da República expressa que a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, bem como do Distrito Federal. Nesse dispositivo repousa, assim, o *princípio federativo*.<sup>2</sup>

Relevante recordar, outrossim, que a forma federativa de Estado constitui cláusula pétrea, o que significa dizer que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a aboli-la, a teor do art. 60, § 4º, I, CR. Em outras palavras, a Federação é intangível pelo Poder Constituinte Derivado.

## II – O PRINCÍPIO FEDERATIVO E SUA EFICÁCIA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Predicando o princípio federativo a isonomia entre as pessoas políticas, porquanto integrantes de uma forma de Estado na qual desfrutam de autonomia recíproca, sua importância, no âmbito tributário, é destacada.

Diversos institutos tributários constituem projeções de seus efeitos : 1) a repartição das competências tributárias (arts. 153 a 156, CR); 2) o papel da lei complementar (art. 146, CR); 3) a uniformidade geográfica da tributação, a vedação à União da tributação diferenciada e a vedação de instituição de isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios pela União (art. 151, CR); 4) a não diferenciação tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino (art. 152, CR); 5) a imunidade recíproca

---

2 E, para aqueles que entendem que, por não comporem os Municípios o Estado Federal, em sua concepção clássica, também o princípio da autonomia municipal.

(art. 150, VI, *a*, CR); e 6) a imunidade das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, X, *b*, CR).

Dentre eles, analisaremos, brevemente, o que se mostra relevante a habilitar nossos comentários ao julgado adiante analisado : a repartição de competências tributárias.

### III. REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Os textos constitucionais brasileiros, tradicionalmente, cuidam de quatro temas fundamentais na seara fiscal: 1) a previsão das regras-matrizes de incidência; 2) a classificação dos tributos; 3) a repartição de competências tributárias; e 4) as limitações ao poder de tributar.

A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência.

Erigida a federação como cláusula pétrea (arts. 1º e 60, § 4º, I, CR) e, em consequência, atuando como limitação constitucional ao poder de tributar, natural que a Constituição disciplinasse a repartição de competências tributárias entre os entes que a compõem.

Prescreve, portanto, o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estadosmembros, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim é que a Constituição empregou diversos critérios para tal repartição de atribuições.

Primeiramente, para impostos, taxas e contribuição de melhoria, a Lei Maior apontou materialidades para efetuar tal repartição.

No que tange aos impostos, estatuí competências expressas e enumeradas (arts. 153, 155 e 156, CR), distribuindo as materialidades entre as pessoas políticas. Quanto às competências residual e extraordinária em matéria de impostos, atribuídas à União, não aponta materialidades, mas apenas pressupostos a serem atendidos para o seu exercício (art. 154, CR).

Em relação às taxas, por sua vez, as competências também estão expressas, mas não enumeradas (art. 145, II, CR), porquanto seria inviável,

senão impossível, o texto fundamental arrolar todas as atividades de polícia administrativa e todos os serviços públicos específicos e divisíveis, realizáveis pelas pessoas políticas, passíveis de ensejar a instituição dessas espécies tributárias. E, ainda assim, tal lista nunca seria taxativa, diante da dinâmica da atividade estatal, a acompanhar as exigências da sociedade.

Daí porque, para tais tributos, a Constituição estampa as regras-matrizes de incidência, impondo o exercício da competência administrativa como exigência prévia para o exercício da competência tributária.

Tal se dá, igualmente, no que tange à contribuição de melhoria. O enunciado expresso de sua regra-matriz dispensa enumeração, porquanto a realização de qualquer obra pública que provoque o incremento de valor imobiliário autoriza sua instituição.

Já a disciplina constitucional do empréstimo compulsório não aponta materialidades, mas pressupostos para a exigência desse tributo de cabimento excepcional: calamidade pública, guerra externa, ou sua iminência, e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II, CR).

Por fim, no que tange às *contribuições*, a simples leitura do art. 149 demonstra que, em relação a esses tributos, o legislador constituinte adotou o *critério finalístico*.

Com efeito, não há indicação de materialidades, mas, tão somente, de finalidades a serem alcançadas, que legitimam a instituição dessas espécies tributárias. Exatamente porque as regras-matrizes das contribuições, usualmente, não vêm estampadas no texto constitucional,<sup>3</sup> as contribuições existem em grande número em nosso ordenamento, não havendo limite quantitativo para a sua instituição, desde que satisfeita uma das finalidades indicadas.

## IV – O ERESP 1.517.492/PR : UNIÃO E ESTADO-MEMBRO EM CONFLITO TRIBUTÁRIO

---

3 As exceções ao afirmado são as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços, fundadas no art. 149, § 2º, II, introduzido pela Emenda Constitucional n. 42, de 2003, bem como a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, prevista no § 4º do art. 177, introduzido pela EC n. 33, de 2001, diante das materialidades apontadas.

Dentro da moldura das considerações efetuadas, é tempo de comentarmos o caso concreto no qual houve a aplicação judicial de normas infraconstitucionais tributárias cuja interpretação foi orientada pelo princípio federativo.

Trata-se dos Embargos de Divergência n. 1.517.492/PR, julgados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 08.11.2017. Participamos do julgamento, tendo nosso entendimento sido acolhido pela maioria dos Ministros integrantes desse órgão julgador.

O acórdão está assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ICMS. CRÉDITOS PRESUMIDOS CONCEDIDOS A TÍTULO DE INCENTIVO FISCAL. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. INVIABILIDADE. PRETENSÃO FUNDADA EM ATOS INFRALEGAIS. INTERFERÊNCIA DA UNIÃO NA POLÍTICA FISCAL ADOTADA POR ESTADO-MEMBRO. OFENSA AO PRINCÍPIO FEDERATIVO E À SEGURANÇA JURÍDICA. BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DOS ELEMENTOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS. RELEVÂNCIA DE ESTÍMULO FISCAL OUTORGADO POR ENTE DA FEDERAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO FEDERATIVO. ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE ASSENTADA EM REPERCUSSÃO GERAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RE N. 574.706/PR). AXIOLOGIA DA RATIO DECIDENDI APLICÁVEL À ESPÉCIE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. PRETENSÃO DE CARACTERIZAÇÃO COMO RENDA OU LUCRO. IMPOSSIBILIDADE.

I - Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. II - O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar

redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. III - Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. IV - Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralegais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas. V - O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada. VI - Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. VII - A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar. VIII - A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas. IX - A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula com-

petição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação. X - O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.). XI - Não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com o princípio da subsidiariedade, que reveste e protege a autonomia dos entes federados. XII - O abalo na credibilidade e na crença no programa estatal proposto pelo Estado-membro acarreta desdobramentos deletérios no campo da segurança jurídica, os quais não podem ser desprezados, porquanto, se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceito legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional. XIII - A base de cálculo do tributo haverá sempre de guardar pertinência com aquilo que pretende medir, não podendo conter aspectos estranhos, é dizer, absolutamente imperinentes à própria materialidade contida na hipótese de incidência. XIV - Nos termos do art. 4º da Lei n. 11.945/09, a própria União reconheceu a importância da concessão de incentivo fiscal pelos Estados-membros e Municípios, prestigiando essa iniciativa precisamente com a isenção do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes de valo-

res em espécie pagos ou creditados por esses entes a título de ICMS e ISSQN, no âmbito de programas de outorga de crédito voltados ao estímulo à solicitação de documento fiscal na aquisição de mercadorias e serviços. XV - O STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o entendimento segundo o qual o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos. Axiologia da ratio decidendi que afasta, com ainda mais razão, a pretensão de caracterização, como renda ou lucro, de créditos presumidos outorgados no contexto de incentivo fiscal. XVI - Embargos de Divergência desprovidos.<sup>4</sup>

A ementa transcrita é longa, mas cremos que seu didatismo traduza adequadamente o teor do julgado.

Em linhas gerais, a controvérsia vertida naquele recurso consistiu em definir se incentivo fiscal concedido por Estado-Membro, no âmbito do ICMS, em atendimento a política pública adotada por ele estabelecida, ao acarretar incremento econômico para a empresa beneficiada, enseja a sujeição desse valor à tributação por meio do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em outras palavras, debateu-se a viabilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-Membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

A interpretação da legislação infraconstitucional envolvida – a estadual, concessiva do incentivo fiscal no contexto do ICMS e a federal, pertinente à disciplina do IRPJ e da CSSL – partiu da aplicação do princípio federativo.

Vale ressaltar que a concessão de incentivo fiscal, instrumento de política fiscal, consubstancia autêntica expressão da autonomia consagrada pelo modelo federativo. E, sendo assim, a eficácia da adoção de tal instrumento por um ente integrante da Federação não pode ser amesquinhada ou anulada por outro.

---

<sup>4</sup> Desde 13.05.2019 os autos encontram-se no Supremo Tribunal Federal para julgamento de recurso extraordinário.

Nesse contexto, oportuno relembrar o conceito de *federalismo cooperativo* ou *solidário*. Nessa espécie de federalismo, todas as pessoas partícipes da federação – no caso brasileiro, a União, os Estados-Membros e os Municípios – são instadas a colaborar entre si, no intuito de alcançar resultados comuns, consagrados na Constituição.

O art. 23 da Constituição da República, ao declarar as competências comuns das pessoas políticas, bem demonstra o perfil do federalismo por nós adotado.

Desse modo, o princípio federativo não pode ser olvidado como vetor indispensável a guiar a interpretação e a aplicação das normas tributárias, nos planos constitucional e infraconstitucional.