

28. A força vinculativa das leis de normas gerais de Direito Tributário é hoje ponto incontroverso. Em passado recente, contudo, muito se discutia sobre esta questão, desde que o assunto primeiro apareceu na Constituição de 1946, por inspiração do então Deputado Alomar Baleeiro. As normas gerais são endereçadas ao legislador ordinário, quer federal, estadual ou municipal e aqueles que, como Carvalho Pinto, lhe davam um entendimento restritivo, faziam-no com o intuito primário de resguardar as autonomias legislativas dos Estados e Municípios. Entretanto, após a Constituição de 1967 e Emenda n. 1, de 1969, que, no campo das "normas gerais", integraram as regras relativas à solução de conflitos de competência e de regulamentação de limitações constitucionais, nenhuma dúvida mais pode subsistir.

29. E por uma razão atualmente é pacífico que as normas gerais incluem-se na categoria que Pontes de Miranda chama de "super direito", situações, obviamente, acima da Constituição, mas acima das leis ordinárias. Quer dizer, normas que, não obstante editadas formalmente pela União, substancialmente não configuram leis "federais", mas, isto sim, leis "nacionais", de observância obrigatória sob pena de inconstitucionalidade indireta.

30. E assim porque a lei ordinária que infringe Lei Complementar normativa vem ao arrempeço da Constituição, não diretamente, por desobedecer um comando específico dela sobre a matéria, mas, indiretamente, pela desconformidade a um comando genérico que consiste em mandar a Constituição que a lei ordinária atente ao que a Lei Complementar disponha quanto a essa mesma matéria.

31. Assentada essa premisa básica, há que se dizer que o DL n. 406/68 em nenhum passo autoriza aos Estados vedar ou gloriar créditos fiscais senão em duas situações especialíssimas, retratadas em seu artigo 3.º, §§ 1.º e 5.º.

32. No primeiro caso, ou seja, na hipótese do art. 3.º, § 5.º, do DL n. 406/68, a razão é mais política, do que jurídica. A Comissão elaboradora da reforma tributária teve a intenção declarada de excluir da incidência do ICM as operações envolvendo mercadorias destinadas ao Exterior, por entender que a hipótese deveria aplicar-se, unicamente, ao imposto de exportação ("Reforma Tributária Nacional", publ. n. 17, da FGV, Rio, 1974, pp. 49, 50 e 55). O Governo, porém, não adotou este ponto-de-vista, mas pelo qual os dispositivos mencionados, constantes do projeto de Comissão foram excluídos do texto remetido ao Congresso Nacional e promulgado como Emenda n. 18, de 1965, tudo em razão de pressões dos Estados, preocupados em fortalecer as respectivas receitas.

33. A questão voltou a ser ventilada na Constituição de 1967, que adotou uma solução intermédia, dispondo em seu art. 24, § 5.º, que o ICM não incidirá "sobre produtos industrializados e outros que a lei determinar, destinados ao Exterior".

34. Malgrado a lamentável deficiência redacional (o ICM não incide sobre produtos, mas sobre operações), ficou, a contrário senso, autorizada a cobrança do ICM nas exportações de produtos não industrializados.

35. Após a Emenda n. 1, de 1969, esta linha foi mantida, estabelecendo o art. 23, § 7.º, que "o imposto (ICM) não incidirá sobre operações que destinem ao Exterior produtos industrializados".

36. O DL n. 406/68 orientou-se no mesmo sentido, tanto que o seu art. 1.º, § 1.º, n. I, encarta a saída de produtos industrializados com destino ao Exterior entre os casos de não-incidência.

37. Contudo, no mencionado art. 3.º, § 3.º, o DL n. 406/68 acabou por restringir o dispositivo constitucional de imunidade (CF art. 23, § 7.º), autorizando o estorno do crédito dos insumos, quando o produto exportado fosse proveniente da industrialização de matéria-prima de origem animal ou vegetal, em valor superior a 50% do preço do produto acabado.

38. O caráter restritivo da disposição em exame ainda não foi suficientemente analisado, quanto à sua legalidade, pelos nossos Tribunais.

39. No segundo caso, isto é, na hipótese do § 5.º, do art. 3.º, do DL n. 406/68 a intenção do dispositivo foi, no dizer de Alomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro". Forense, Rio, 1.ª ed., 1978, p. 222), obstar a "retaliação competitiva entre os Estados". Objetivou evitar que os vários membros da Federação, via subvenções indiretas, pudessem estabelecer privilégios localizados, beneficiando as indústrias do próprio território.

40. Ambos os dispositivos citados mereceram referência um tanto alongada apenas para efeito de exposição de um fato incontroverso, no sentido de que a legislação complementar não contempla casos de exclusão ou limitação de crédito fiscal.

41. Neste particular, afastado o exame do § 5.º, do art. 3.º, do DL n. 406/68, que encontraria respaldo no art. 23, § 6.º, da Constituição Federal, restaria reconhecer ainda uma similitude de situações entre a norma contida no § 3.º, do art. 3.º, do DL n. 406/68 e as disposições do art. 42, III, do RECM.

42. Embora as disposições mencionadas digam respeito a fatos diversos, têm em comum a particularidade de estabelecerem ambas uma limitação ao direito do crédito fiscal correspondente ao imposto pago em operação anterior efetuada com determinada mercadoria.

43. Apartado qualquer debate envolvendo o § 3.º, do art. 3.º, do DL n. 406/68, que não é objeto do presente recurso, e que foi citado apenas para efeito expositivo, resta uma indagação que suscita expressivo problema jurídico: Ante a norma constitucional, definidora do próprio imposto, de ser o ICM não-cumulativo (CF, art. 23, II), pode a legislação estadual denegar, em qualquer hipótese, mesmo através de estorno — que a tanto equivale —, o crédito fiscal decorrente de operações pretéritas e tributadas?

44. Em termos gerais da tese a questão não é nova. Remonta aos debates parlamentares envolvendo o projeto n. 13/66 que se converteria na Lei n. 5.172, de 1966, ou seja, o Código Tributário Nacional. Nesta ocasião, os Senadores José Leite e Heribaldo Vieira apresentaram emenda (n. 11), visando assegurar a persistência, na área do ICM, das isenções condicionadas vigentes para o IVC. Acrescentaram, ainda, que os Estados admitiriam, no cálculo do ICM sobre a operação subsequente à isenta, o abatimento de um «pagamento simbólico», a título de crédito, naturalmente.

45. A Emenda em questão, malgrado parecer contrário do Relator (Deputado Daniel Faraco), foi aprovada e dela decorreram o § 3.º, inc. III, e o § 4.º, do art. 52, do CTN, em sua redação original (Diário do Congresso 7.10.66, Seção II, pp. 6.118 e 6.131).

46. Esses dispositivos, entretanto, foram vetados pelo Presidente da República, sob a alegação de que o art. 12, § 2.º, da Emenda n. 18/65, determinava abater em cada operação «o montante cobrado nas anteriores», do que resultaria a incompatibilidade de um pagamento apenas «simbólico» (Diário Oficial, 27-10-66, Seção I, parte I, p. 2.470).

47. A fundamentação deste veto foi desenvolvida quando o problema surgiu na prática, com a pretensão dos Estados de revogar, ou considerar automaticamente revogadas, as isenções a termo e as onerosas concedidas para o IVC.

48. Nesta ocasião, Gerson Augusto da Silva, tomou a defesa dos Estados (Parecer do Governo do Estado do Espírito Santo, divulgado pelo «Correio da Manhã» e «Jornal do Brasil», ambos do Rio, em 25.12.65 e «Diário de São Paulo», de 4.1.67).

49. O argumento de Gerson Augusto da Silva era o de que o ICM, na sua sistemática, não comportaria isenções, reduções de base de cálculo e de alíquota, porque estas romperia, no todo ou parcialmente, a cadeia das sucessivas operações, cujo entrosamento assegura a não-cumulatividade do tributo.

50. Essa argumentação foi desenganadamente rebatida por Rubens Gomes de Sousa (RDA 88/253; RDA 92/373) e, de resto, para abreviar, o E. STF, na esteira da Súmula n. 544, decidiu que a isenção