

materia de fato descrita na consulta (Lei n.º 440, art. 96)'.  
Por esse motivo, e com vistas à norma geral de interpretação contida no artigo 111, I, do Código Tributário Nacional, e ratificando votos anteriormente proferidos, dou provimento ao pedido de reconsideração."

7. Os fundamentos desse voto (vencido, como já esclareci) serviram de base para o presente recurso, em que o ilustrado Representante Fiscal, Dr. Perseus Busin, praticamente os transcreve.

#### VOTO

8. Conheço, preliminarmente, do apelo, eis que satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade.

9. No mérito, o que se verifica é que o ponto crucial da controvérsia reside na interpretação que se der ao artigo 100, inciso III e parágrafo único, do CTN, "verbis":

"Artigo 100 — São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

.....  
III — as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

.....  
Parágrafo único — A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

10. Comentando o dispositivo, assim se manifestou o eminente e saudoso Aliomar Baleeiro:

"IV. Práticas das Autoridades — Considera-se como boa interpretação aquela que resulta de antiga, iterativa e pacífica aplicação da lei sob determinada diretriz por parte do próprio Fisco. Se as autoridades deram sentido uniforme a uma disposição, entende-se tal inteligência como a mais compatível com o texto.

Julgados do Supremo Tribunal Federal têm protegido o contribuinte contra a mudança de critério das repartições e autoridades na interpretação da legislação tributária. Ela não pode prejudicar, sobretudo punir o contribuinte pelos fatos e atos anteriores à nova orientação.

O CTN e, aliás, os doutrinadores estrangeiros, em geral, expressam repugnância pela admissão dos usos e costumes como fonte do Direito Tributário. No Brasil, não só Amílcar Falcão e Rubens G. Sousa os toleraram, mas o projeto de Código Tributário, na redação proposta por Os-

waldo Aranha ao Congresso, mencionava expressamente essa fonte.

Rezava o art. 109, III, do anteprojeto R.G. Sousa, como complementos da legislação tributária: 'As práticas, métodos, processos, usos e costumes de observância reiterada por parte das autoridades administrativas, desde que não sejam contrárias à legislação tributária ou à jurisprudência firmada pelo Poder Judiciário. Isso era reiterado no art. 112 daquele Projeto. Repetiu a regra do art. 109, III, acima, o art. 157, III, do Projeto revisado ou Projeto Aranha- R. G. Sousa. Fundamentou-as a Comissão em razão da equidade ('Trabalhos da Comissão do CTN' 1954, págs. 168/9).

Esses antecedentes, a nosso ver, aconselham a interpretação ampla do art. 100, III, do CTN, aliás, com apoio em mestre de prol na matéria: A. D. Giannini, "Instituzione", pág. 20; G. Fonrouge, "Der. Financ.", I, págs. 67/8, além dos autores brasileiros já citados "in" R.G. Sousa, "Compêndio" 3.ª ed., n.º 15-c, pág. 52; Falcão, "Introd. D. Fiscal", pág. 104.

No RE n.º 68.253, Relator R. B. Monteiro, o STF, 1.ª Turma, de 1969, decidiu que havia coisa julgada fiscal na decisão do Conselho de Contribuintes que declarara, em resposta a uma consulta de Distribuidora da Loteria do Paraná, não estar sujeito a selo seu contrato com aquele Estado. Exigindo a União, mais tarde, o selo, o STF acolheu essa tese em ação declaratória da empresa". ('Direito Tributário Brasileiro', 4.ª edição, Forense, Rio, 1972, págs. 369/370).

11. Como se viu supra e retro, o notável jurista aconselha, fundado em excelentes razões, a interpretação ampla do inciso III, do artigo 100, do CTN, opinião que adoto, restando portanto verificar-se se, "in casu", acham-se caracterizadas as "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".

12. A resposta encontra-se, a meu ver, nas considerações contidas nos itens 1 e 2 da Decisão Normativa CAT n.º 1/82, em que o Sr. Coordenador, sobre aprovar nova resposta à Consulta n.º 2.540/73 (item 1), declara, no item 2, que, "Conseqüentemente, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, autorizavam a escrituração e a manutenção do crédito do imposto" (grifos apostos).

13. Dessa colocação do assunto na Decisão Normativa, extraem-se as seguintes conclusões:

13.1. A primeira é a de que a Consultoria Tributária, intérprete máxima da legislação tributária no campo administrativo executivo — e, portanto, autoridade administrativa, na acepção legal da expressão —, houvera respondido a consultas em determinado sentido, tendo o Sr. Coordenador reformado esse entendimento, substituindo-o por outro, em sentido contrário.

13.2. A segunda conclusão, derivada da locução "todas as demais respostas", é a de que a Consultoria já houvera expedido várias, senão muitas respostas acerca da matéria, todas no mesmo sentido.

13.3. A terceira é a de que o entendimento da Consultoria Tributária estendeu-se por quase nove anos, uma vez que a resposta à Consulta n.º 2.540/73, dada em 24-04-73, somente foi reformada em 15-01-82, data da publicação da Decisão Normativa citada.

14. Caracterizada se acha, pois, até "Ex abundantia", a prática reiteradamente observada por autoridade administrativa, a que se refere o inciso III do art. 100, do CTN, sendo inclusive de levar-se em conta a assertiva da recorrida de que, antes da edição da Decisão Normativa CAT n.º 1/82, qualquer contribuinte que se dirigisse à Consultoria Tributária receberia resposta idêntica às que ela vinha dando aos consulentes. Ademais, não há como negar-se tenha sido reiterado um entendimento que vigorou por cerca de nove anos.

15. Não me impressiona, "data venia", o argumento calcado no art. 549, do RICM, segundo o qual a resposta aproveita exclusivamente ao consulente, o que não se nega, mas é irrelevante para a solução do problema, já porque no caso se tratava de prática reiterada, acessível a qualquer consulente, já porque uma norma estadual não pode prejudicar a exegese da norma complementar federal contida no CTN, que Baleeiro aconselha seja sempre ampla.

16. Em face do exposto, meu voto é pelo desprovimento do recurso.

Sala das Sessões, em 1.º de julho de 1985.

a) Cesar Machado Scartezini, Relator.

RESUMO DA DECISÃO: recurso extraordinário. Conhecido o recurso e, no mérito, negado provimento. Vencidos, quanto ao mérito, os Juizes Paulo Celso Bergström Bonilha, Albino Cassiolatto, Antônio Carlos da Silva, Odair Paiva e Tabajara Acácio de Carvalho que davam provimento ao recurso para resta-