



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1840139 - SP (2019/0287948-2)

RELATOR : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**
RECORRENTE : ABBOTT LABORATÓRIOS DO BRASIL LTDA
RECORRENTE : ABBVIE FARMACEUTICA LTDA
ADVOGADOS : HENRIQUE DE OLIVEIRA LOPES DA SILVA E OUTRO(S) -
SP110826
FELIPE JIM OMORI - SP305304
AMANDA XOCAIRA HANNICKEL E OUTRO(S) - SP401095
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MEDICAMENTOS COM REDUÇÃO A ZERO DE ALÍQUOTA, POR FORÇA DO ART. 8º. DA LEI 10.865/2004 C/C DECRETO 6.426/2008. INOVAÇÃO LEGISLATIVA INTRODUZIDA PELA LEI 12.844/2013, QUE MAJOROU EM UM PONTO PERCENTUAL À ALÍQUOTA DA COFINS-IMPORTAÇÃO. INAPLICAÇÃO AOS FÁRMACOS CLASSIFICADOS NOS SUBITENS 3002.10.39, 3004.39.19, 3004.50.90 E 3004.90.99 DA NCM. AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA REVOGANDO O FAVOR FISCAL. RECURSO ESPECIAL DAS CONTRIBUINTES PROVIDO, A FIM DE DECLARAR A INEXIGIBILIDADE DA COFINS-IMPORTAÇÃO CALCULADA EM 1% SOBRE AS IMPORTAÇÕES DOS PRODUTOS FARMACÊUTICOS ESPECIFICIADOS NA INICIAL.

1. Em sua redação original, a Lei 10.865/2004 estabeleceu as alíquotas da COFINS-Importação para diversas mercadorias ou serviços originários do exterior, autorizando, desde a sua edição, ao Poder Executivo efetuar a redução até zero e restabelecer as alíquotas aplicadas para produtos farmacêuticos, como preconiza seu art. 8º., § 11. E, com base na autorização legislativa, foi editado o Decreto 6.426/2008, que reduziu a zero a alíquota da COFINS-Importação em relação aos produtos farmacêuticos classificados no item 3002.10.3 e na posição 3004 da NCM.

2. A Lei 12.844/2013, que institui o adicional de um ponto percentual da COFINS-Importação, nas operações de importação de bens, não abrangeu, todavia, os produtos farmacêuticos classificadas nos citados subitens da NCM, por força da alíquota zero trazida pelo Decreto 6.426/2008 c/c o § 11 do art. 8º. da Lei 10.865/2004.

3. Isso porque a própria Lei 10.865/2004 previu regime específico aplicável às operações envolvendo produtos farmacêuticos, o que se justifica pela sua essencialidade, já que destinados ao tratamento de diversas doenças. Daí a preocupação do legislador de desonerar a importação desde a instituição do tributo por meio de norma específica, ao estabelecer exceção à norma geral

criada para as demais importações, mediante a redução a zero das alíquotas da COFINS-Importação.

4. Nesse contexto, sendo vedado restringir o benefício da redução a zero da alíquota de forma presumida ou por interpretação extensiva, é necessário que seja evidente e expressa a intenção do legislador de tributar os produtos farmacêuticos originários do exterior. Não havendo norma específica alterando o favor fiscal, permanece válido e vigente o art. 80., § 11 da Lei 10.865/2004, com a redação que reduziu a zero a alíquota sobre produtos farmacêuticos listados no Decreto 6.426/2008. Não me parece que seja compatível com as garantias tributárias dos contribuintes em geral aceitar judicialmente situações como esta, porquanto se constada, a olho desarmado, que se pretende instituir uma exação por via interpretativa, quando somente por regra específica e expressa se pode fazê-lo.

5. Neste caso concreto, a obrigação tributária não pode ser positivada por meio outro que não seja a regra jurídica prévia, escrita, expressa e certa. É isto o que se acha solenizado no sempre lembrado art. 111 do CTN, ao vedar que, por meios interpretativos, se chegue a conclusões judiciais redutoras, isentadoras ou revogadoras de exigências tributárias. A função dessa regra do CTN é a de evitar que a Administração Tributária seja surpreendida com reduções, isenções ou revogações de tributos por qualquer autoridade não fiscal.

6. Recurso Especial das Contribuintes provido, a fim de declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que as obrigue ao recolhimento da COFINS-Importação calculada em 1% sobre as importações dos medicamentos listados na inicial.

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pelas Empresas ABBOTT LABORATÓRIOS DO BRASIL LTDA., ABBVIE FARMACÊUTICA LTDA. E RESPECTIVAS FILIAIS, com fundamento no art. 105, III, a da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3a. Região, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. COFINS IMPORTAÇÃO. MEDICAMENTOS. ALÍQUOTA MAJORADA (1%). CONSTITUCIONALIDADE. APELAÇÃO DESPROVIDA.

1. A questão posta nos autos e devolvida a este E. Tribunal diz respeito ao recolhimento de COFINS Importação com a majoração da alíquota (1%) promovida pelo art. 53 da Lei n° 12.715/2012.

2. A incidência das contribuições PIS e COFINS sobre bens e serviços importados do exterior, tem previsão constitucional no inciso II, do

§2º do artigo 149, e inciso IV no artigo 195, introduzidos pela Emenda Constitucional n. 42/2003. Com efeito, a Lei 10.865/2004, no seu artigo 8º, fixou as alíquotas de COFINS para as mais variáveis hipóteses.

3. Posteriormente, a Medida Provisória n° 540/2011, convertida na Lei n° 12.546 /2011 (sucetida pela Medida Provisória n° 563/2012, convertida na Lei n° 12.715/2012), estabeleceu o encargo complementar de 1% à COFINS Importação incidente sobre um rol de mercadorias, descritas no Anexo Único da Lei 12.546/2011.

4. Pois bem, resta esclarecer se a nova legislação (Lei 12.844/2013) tem o condão de introduzir o aumento de alíquota tal como sinalizou.

5. A alíquota adicional da COFINS Importação foi instituída simultaneamente à contribuição previdenciária sobre a receita, prevista nos artigos 7º a 9º da Lei 12.546/2011, que substituiu a contribuição sobre folha de salários de pessoas jurídicas dedicadas a determinados setores econômicos.

6. A justificativa da correspondência entre os gravames encontra-se suficientemente explanada nos itens 33 a 36 da Exposição de Motivos Interministerial n° 122 - MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória n° 540, de 2 de agosto de 2011, a qual instituiu o adicional e a contribuição substitutiva supracitados.

7. Tecidas tais considerações, conclui-se que, ao contrário do alegado pela apelante, a exação tributária é possível e encontra respaldo na Constituição da República, conclusão esta que se estende aos medicamentos elencados pela apelante.

8. Vale dizer, ainda, que a majoração da alíquota, antes fixada no Decreto n° 6.426/2008 e, após, majorada pela Lei 12.844/2013, não denota nenhum conflito de especialidade ou violação legal. Ao contrário, a Lei, objetivamente, elenca os produtos que sofreram aumento de alíquota, não conflitando com a especificidade do Decreto aludido:

9. Nesse contexto, ainda que se admita a essencialidade dos produtos que apelante importa, dentro da sistemática adotada não há violação a ser reconhecida pela majoração.

10. Apelação desprovida. (fls. 1.316/1.317)

2. Opostos Embargos Declaratórios, esses foram parcialmente acolhidos para sanar erro material, constando da ementa os seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PREQUESTIONAMENTO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. ERRO MATERIAL VERIFICADO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

1. *A embargante busca, nitidamente, com a oposição dos embargos de declaração, a alteração do mérito da decisão.*

2. *Consta, no acórdão embargado, explicitamente as razões que conduziram o julgador à aplicação da majoração de alíquota de COFINS-Importação, inclusive no caso de importação de medicamentos. No mais, o suposto conflito de especialidade entre a Lei nº 12.844/2013, que majora a alíquota de COFINS-Importação, e o Decreto nº 6.426/2008, o qual dispõe sobre os medicamentos elencados, é solucionado pela decisão recorrida, a qual, expressamente, o afasta 3. O posicionamento do STF no RE 863.297/SC vem como um reforço à fundamentação apresentada e não como um de seus pilares de sustentação.*

4. *A finalidade de prequestionamento perde relevância ante a previsão inserta no artigo 1.025 do Novo Código de Processo Civil.*

5. *Quanto ao erro material apontado, devem os embargos serem acolhidos para, no relatório, onde se lê "As apelantes, desde o limiar da ação, têm depositado extrajudicialmente na CEF o percentual relativo à majoração", leia-se: "As apelantes, desde o limiar da ação, têm depositado judicialmente na CEF o percentual relativo à majoração".*

6. *Embargos acolhidos em parte.(fls.1.338).*

3. Nas razões recursais, os recorrentes apontam, em preliminar, violação do art. 1.022 do Código Fux (CPC/2015), argumentando que é nulo o acórdão de origem diante da ausência de manifestação sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia.

4. No mérito, afirmam que, além de ter havido afronta ao próprio Decreto 6.426/2008, também foram ofendidos o art. 8o., § 11 da Lei 10.865/2004 e o art. 2o. da Lei de Introdução ao Código Civil, asseverando, em síntese, que **a inovação legislativa trazida pela Lei 12.844/2013 não se aplica à importação de produtos farmacêuticos, os quais estão sujeitos à alíquota zero da COFINS-Importação em razão de disposição prevista em norma especial.**

5. Destaca que o Decreto 6.426/2008 reduziu a zero as alíquotas de PIS/COFINS que seriam aplicáveis às importações dos produtos classificados no item 3002.10.3 e na posição 3004 da NCM, dentre os quais, os medicamentos Synagis, Survanta, Lupron, Calcijex, Simdax, Zemplar, Kaletra e Sevorane. Por sua vez, a Lei 12.844/2013 majorou as alíquotas da COFINS-Importação de forma genérica em um ponto percentual (1%), nas importações

de diversos produtos de acordo com sua classificação na NCM.

6. Às fls. 1.375/1.379, as recorrentes atravessam petição, expondo que os subitens 3002.10.39, 3004.39.19, 3004.50.90 e 3004.90.99, objetos da presente lide, não se encontram mais acobertados pelo § 21 da lei 10.865, por esta razão a partir do dia 01.09.2018, data da entrada em vigor da nova lei, as Recorrentes não estão mais obrigadas ao recolhimento da COFINS-Importação sobre a importação dos medicamentos em questão, nos termos do art. 11 da lei 13.670/2018 (fls. 1.378).

7. Apresentadas contrarrazões (fls. 1.365/1.372), seguiu-se juízo positivo de admissibilidade recursal.

8. É o breve relatório.

VOTO

1. Conforme relatado, o debate central apresentado nos presentes autos diz respeito ao enquadramento, ou não, dos medicamentos Synagis, Survanta, Lupron, Calcijex, Simdax, Zemplar, Kaleta e Sevorane (subitens 3002.10.39, 3004.39.19, 3004.50.90 e 3004.90.99 da NCM), importados pela recorrente, na majoração de alíquota da COFINS-Importação em 1 ponto percentual, na forma definida no art. 8o., § 21 da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.844/2013.

2. Em suas razões, defendem as recorrentes que **a majoração de alíquota não abrangeu os produtos farmacêuticos classificadas nos citados subitens da NCM, por força da alíquota zero trazida pelo Decreto 6.426/2008 c/c o § 11 do art. 8o. da Lei 10.865/2004.**

3. A pretensão das autoras foi julgada improcedente na primeira instância, sendo mantida a sentença em grau de Apelação, sob o fundamento de que o adicional de 1% da COFINS-Importação, introduzido pela Lei 12.844/2013, **alcança todas as mercadorias importadas, inclusive aqueles produtos farmacêuticos anteriormente tributados à alíquota zero.**

4. Pois bem. Para melhor compreensão da controvérsia, é necessário fazer breve registro histórico da legislação acerca do tema.

5. Em sua redação original, a Lei 10.865/2004 estabeleceu as alíquotas da COFINS-Importação **para diversas mercadorias ou serviços originários do exterior**, autorizando, desde a sua edição, ao Poder Executivo efetuar a redução até zero e restabelecer as alíquotas aplicadas para produtos farmacêuticos, como preconiza seu art. 8o., § 11:

Art. 8o.: As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 11. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre:

I - produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM;

II - produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

6. Com base na autorização legislativa, foi editado o Decreto 6.426/2008, que reduziu a zero a alíquota da COFINS-Importação em relação aos produtos farmacêuticos classificados no item 3002.10.3 e na posição 3004 da NCM, conforme se percebe do transcrito abaixo:

Art. 1o. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;

II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:

a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou

b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;

III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios

médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto.

Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:

I - na posição 30.01;

II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;

III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99;

IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;

V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;

VI - no código 3005.10.10;

VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e

VIII - no código 3006.60.00.

7. Sobreveio a edição da Lei 12.844/2013, que institui o adicional de um ponto percentual da COFINS-Importação, nas operações de importação de bens, passando o referido art. 8o. da Lei 10.865/2004, a vigorar com a seguinte redação:

Art. 12. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 8o. (...).

§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

8. Por último, foi editada a Lei 13.670/2018, que alterou o art. 8o. da Lei 10.865/2004, listando expressamente todos os produtos que estariam sujeitos ao acréscimo de um ponto percentual na hipótese de importação de bens, excluindo os subitens 002.10.39, 3004.39.19, 3004.50.90 e 3004.90.99,

objetos da presente lide.

9. Como se percebe, para os produtos e serviços adquiridos no exterior, a Lei 10.865/2004 instituiu a incidência da COFINS-Importação em alíquotas que variam de 1,65% a 7,6%, sendo essa regra geral aplicável a todas as operações, à exceção dos produtos farmacêuticos expressamente listados no Decreto 6.426/2008.

10. Isso porque a própria Lei 10.865/2004 previu regime específico aplicável às operações envolvendo produtos farmacêuticos, **o que se justifica pela sua essencialidade, já que destinados ao tratamento de diversas doenças**. Daí porque a preocupação do legislador de desonerar a importação desde a instituição do tributo por meio de norma específica, ao estabelecer exceção à norma geral criada para as demais importações, mediante a redução a zero das alíquotas da COFINS-Importação.

11. Desse modo, embora a leitura superficial e isolada do § 21 do art. 8o., inserido pela Lei 12.844/2013, **permita concluir que todas as alíquotas das operações de importação de bens e serviços foram acrescidas do adicional de 1%**, impõe-se considerar que a referida norma não trouxe qualquer referência à majoração de alíquota para os setores beneficiados com tratamento tributário, em especial a importação de medicamentos.

12. Por tal razão, a majoração de alíquota para medicamentos não poderia ser realizada por norma genérica, mas somente mediante uma norma específica para tais produtos, revogando expressamente o referido favor fiscal, mesmo porque a fixação de alíquota zero tem semelhante efeito jurídico da isenção tributária, visto que ambas as benesses fiscais têm a intenção de desonerar o contribuinte do pagamento de tributo.

13. Esclareça-se, outrossim, que, **embora existam pequenas divergências conceituais entre a isenção e a alíquota zero**, a funcionalidade de ambos os benefícios fiscais é idêntica, assimilando-se em seus efeitos práticos, e, portanto, sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, dada a identidade ontológica, lógica e mesmo operacional. Por conseguinte, alterar a alíquota de qualquer exação de 0% para qualquer número quantificador de encargo **equivale, em termos financeiros, à implantação de um tributo**.

14. Diga-se, aliás, que há vasta jurisprudência e doutrina que demonstram cabalmente **a equiparação entre a alíquota zero e a isenção tributária, visto que a redução a zero consiste na supressão do critério quantitativo da regra matriz de incidência, tendo portanto, o mesmo tratamento tributário da isenção.**

15. Para o ilustre Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, a isenção ocorre pela exclusão parcial de um ou mais critérios da estrutura da regra matriz de incidência tributário, incluindo o critério quantitativo da alíquota:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra - matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese; 1.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (h) pelo consequente, atingindo; ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ft) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota. (Direito Tributário, Linguagem e Método, 4a. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593).

16. Ainda sobre a equiparação dos institutos da alíquota zero e da isenção tributária, vale citar elucidativo julgado proferido pela Excelsa Corte, pela sistemática da repercussão geral no julgamento do RE 635.688/RS, reconhecendo que, **embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas distintas, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo, sendo impositiva a observância do princípio da legalidade.** É o que se afere do seguinte trecho do voto vencedor de relatoria do Ministro GILMAR MENDES:

A tese acolhida em ambos os julgados, como se pode notar, aponta claramente no sentido de equiparação dos conceitos de redução de base de cálculo e de isenção, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal.

Penso que a mesma orientação deve ser adotada no caso em tela, atribuindo-se lhe, agora, os efeitos próprios da sistemática da repercussão geral.

De fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do

consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo.

É verdade que a maneira como o fazem, isto é, o modo como se processa essa exoneração tributária, em termos jurídicos, é diferente. Na isenção total, afasta-se a própria incidência ou, como prefere parte da doutrina, dispensa-se integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidos pelo benefício.

(...)

Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.

Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, na linha do que já decidiu esta Corte no julgamento do RE 174.478 e da ADI 2.320. E disso decorre que, tanto quanto os demais casos de isenção, devem acarretar a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, no termos em que previsto no § 2º do art. 155 da Constituição Federal. (RE 635688/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 13.2.2015).

17. Dessa forma, tanto a isenção como a alíquota zero somente podem ser concedidas **por meio de lei específica**, conforme dispõe o artigo 150, § 6º., da Constituição Federal, e a revogação de ambos os institutos também deve se dar por meio de lei específica prevendo tal situação, jamais podendo ocorrer por via de uma legislação genérica, como se pretendeu no presente caso.

18. No caso específico da incidência da COFINS-Importação, pode até se afirmar que, ao editar a Lei 12.844/2013, **a intenção do legislador** fosse onerar o setor farmacêutico, mas haveria a necessidade de, expressamente, excluir os itens NMC do rol taxativo submetido à alíquota zero, ou revogar o próprio § 11 do art. 8º. da Lei 10.865/2004, e o Decreto 6.426/2008, o que, à toda evidência, não ocorreu.

19. Nesse contexto, sendo vedado restringir o benefício da redução a zero da alíquota **de forma presumida ou por interpretação extensiva**, é

necessário que seja evidente e expressa a intenção do legislador de tributar os produtos farmacêuticos originários do exterior. Não havendo norma específica alterando o favor fiscal, permanece válido e vigente o art. 80., § 11 da Lei 10.865/2004, com a redação que reduziu a zero a alíquota sobre produtos farmacêuticos listados no Decreto 6.426/2008. Não me parece que seja compatível com as garantias tributárias dos contribuintes em geral aceitar judicialmente situações como esta, porquanto se constada, a olho desarmado, que se pretende **instituir uma exação por via interpretativa, quando somente por regra específica e expressa se pode fazê-lo.**

20. Tenho para mim que ocorre, neste presente caso, no rigor das coisas, não uma **majoração de alíquotas**, mas sim **a previsão de incidência de tributo** sobre certas operações que, dantes, não a sofriam. A denominada alíquota zero (0%) significa, **na relação financeira de qualquer tributo**, uma autêntica e verdadeira **inexistência real ou concreta de tributação**. E assim é porque o zero nada expressa, **nada quantifica e não veicula a ideia de número algum, nem inteiro e nem de fracionário.**

21. A discussão sobre se o **zero é um número** não precisa ser feita aqui, mas isso não quer dizer que não seja um assunto relevante. O que importa frisar, para a solução deste caso, é que o **zero não exprime a ideia de grandeza alguma, nem de distância, nem de peso, nem de valor, etc.** Portanto, em linguagem não matemática, pode-se dizer que o **zero é a ausência de tudo** ou, de modo enviesado, **o zero é a presença da ausência.**

22. Admitindo que a alíquota zero significa, prática e financeiramente, **ausência efetiva de tributação**, será uma voraz impropriedade dizer que, neste caso, ocorreu uma majoração, porquanto, na verdade, ocorreu a instituição de uma exação. É claro que esta reflexão afasta a solução da lide do seguro normativismo legalista e esse movimento nem sempre é bem visto pela Administração Tributária, que sente que aí reside uma fonte de empecilhos à sua vocação para não se submeter a controles e restrições. Não se trata de impedir o poder tributante, **mas de manter o seu exercício dentro de padrões garantísticos mínimos.** Por verdade, o poder estatal tributário normador **não poderá, jamais, ser exercido sem condicionamentos externos e superiores à vontade do respectivo tributário.** Talvez se deva recordar que o Direito Tributário **não prescinde da**

atuação de pensadores.

23. Neste caso concreto, o pensamento condicionador que por primeiro aflora é o **da proibição de que a obrigação tributária possa ser positivada por meio outro que não seja a regra jurídica prévia, escrita, expressa e certa.** É isto o que se acha solenizado no sempre lembrado art. 111 do CTN, **ao vedar que, por meios interpretativos, se chegue a conclusões judiciais redutoras, isentadoras ou revogadoras de exigências tributárias.** A função dessa regra do CTN é **a de evitar que a Administração Tributária seja surpreendida com reduções, isenções ou revogações de tributos por qualquer autoridade não fiscal.**

24. No entanto, será que se pode admitir que, **por meio de interpretações,** se possa reduzir, cancelar ou revogar um tratamento tributário anterior **mais favorável ao contribuinte,** deferido segundo o processo regular para tal resultado? Creio que a resposta há de ser **absolutamente negativa.** Atrevo-me a dizer que **a alteração de condição fiscal anterior mais favorável ao contribuinte também somente poderá ser feita por meio de regra jurídica prévia, escrita, expressa e certa.** E para o mesmo salutar propósito de evitar surpresas onerosas e onerações inopinadas.

25. Ante o exposto, dá-se provimento ao Recurso Especial das Contribuintes, a fim de declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que as obrigue ao recolhimento da COFINS-Importação calculada em 1% sobre as importações dos medicamentos Synagis, Survanta, Lupron, Calcijex, Simdax, Zemplar, Kaletra e Sevorane (subitens 3002.10.39, 3004.39.19, 3004.50.90 e 3004.90.99 da NCM). Fica a Fazenda Nacional condenada no pagamento de custas e honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa.

26. É como voto.