



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

FERNANDO JOSÉ UCHOA DE MORAIS NASCIMENTO

**ISENÇÕES FISCAIS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: UM ESTUDO DE
CASO SOBRE O PROGRAMA PERSE**

FORTALEZA

2024

FERNANDO JOSÉ UCHOA DE MORAIS NASCIMENTO

ISENÇÕES FISCAIS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: UM ESTUDO DE CASO
SOBRE O PROGRAMA PERSE

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo autor

U19i Uchoa de Morais Nascimento, Fernando José.
Isenções Fiscais e O princípio da Legalidade : Um estudo de caso sobre o Programa PERSE /
Fernando José Uchoa de Morais Nascimento. – 2024.
52 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de
Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2024.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. PERSE. 2. princípio da legalidade tributária. 3. incentivos fiscais. 4. Portaria ME nº
7.163/2021. I. Título.

CDD 340

FERNANDO JOSÉ UCHOA DE MORAIS NASCIMENTO

ISENÇÕES FISCAIS E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: UM ESTUDO DE CASO
SOBRE O PROGRAMA PERSE

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário e Direito Constitucional.

Aprovada em: 20 / 09 / 2024 .

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Cesar Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Rômulo Albuquerque Porto
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a minha mãe, Enaide Uchoa de Moraes Nascimento, e a meu pai, Fernando Antônio do Nascimento. Tudo que há de bom em mim veio de vocês. A melhor e mais definitiva coisa que eu posso fazer é orgulhá-los.

A minha avó materna, Rosa Uchoa de Moraes, que nunca me deixou faltar amor e carinho.

Aos que não mais estão conosco: minha avó paterna, “Vó Aldizia”; meu avô paterno, “Vô Nozinho”; e ao meu tio e padrinho, “Tio Chiquinho”. Eu gostaria muito que vocês pudessem celebrar essa conquista.

A minha namorada, Roberta Maria da Silva Barreto, sem a qual este trabalho não teria sido finalizado. Todos os agradecimentos seriam insuficientes diante de seu companheirismo.

Aos integrantes de minha banca julgadora, e, em especial, ao Prof. Hugo Segundo, que, diante do contexto de feitura deste trabalho, foi da maior compreensão que eu poderia receber.

Por fim, agradeço a Deus. Sem Ele, nenhuma das coisas anteriores seria possível.

RESUMO

Este trabalho examina, sob a óptica do Direito Tributário e do regime jurídico constitucional, a regularidade da atuação do Poder Executivo na elaboração da Portaria ME nº 7.168/2021, que tinha por objetivo regulamentar o disposto na Lei nº 14.148/2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE). Diante da crise de saúde pública global causada pelo vírus da Covid-19, uma série de medidas de caráter limitador das liberdades pessoais, com fulcro no poder de polícia estatal, precisou ser tomada com o objetivo de restringir o avanço da doença. Todavia, como efeito colateral destas medidas, criou-se um ambiente de agravada crise econômica, que, por conta da natureza das atividades realizadas, atingiu mais intensamente ao setor de eventos. Em vista disso, surgiu o PERSE, como invólucro de medidas de caráter emergencial e temporário para acudir os componentes desse setor em específico, de relevância ao PIB nacional. Ocorre que na disciplina daqueles que estariam abrangidos pelo Programa, o então Ministério da Economia elaborou a Portaria nº 7.168/2021 que além de elencar os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), também elencou a necessidade de que os pretensos beneficiários do Programa tivessem inscritos no Cadastro de Prestadores de Serviços do Turísticos (CADASTUR) já no momento da entrada em vigor da Lei nº 14.148/2021. Inexistindo, porém, tal requisito na Lei do PERSE, criou-se uma ampla discussão acerca da regularidade de tal exigência, tendo se iniciado uma grande onda de judicializações relacionadas à legalidade da referida Portaria. É, desse modo, sobre isso que se assenta o presente trabalho, o qual pretende promover juízo crítico acerca da regularidade da atuação do Poder Executivo no caso em análise. Discute-se, para tanto, acerca da natureza do PERSE, enquanto invólucro de vantagens fiscais e, mais especificamente, do art. 4º da Lei nº 14.148/2021, que estabeleceu a “redução a zero” das alíquotas dos tributos elencados no referido artigo, pelo prazo de 5 (cinco) anos. Ao identificar com correção as figuras relativas aos dispositivos em comento, busca-se melhor relacioná-los com a ordem tributária-constitucional, principalmente, em relação à disciplina do princípio da legalidade tributária aplicada às isenções fiscais. Passando por uma análise jurisprudencial, demonstra-se que a discussão ainda é relevante mesmo diante de muitas novidades em torno do Programa, e que a atuação do Executivo de fato feriu ao princípio da legalidade, inviabilizando a proteção constitucionalmente garantida ao contribuinte e à justiça fiscal.

Palavras-chave: PERSE; isenções fiscais; princípio da legalidade tributária; benefícios fiscais; Portaria ME nº 7.163/2021.

ABSTRACT

This work examines, from the perspective of Tax Law and the constitutional legal regime, the regularity of the Executive Branch's actions in drafting Ordinance ME No. 7,168/2021, which aimed to regulate the provisions of Law No. 14,148/2021, which instituted the Emergency Program for the Resumption of the Events Sector (PERSE). In view of the global public health crisis caused by the Covid-19 virus, a series of measures limiting personal freedoms, based on state police powers, had to be taken in order to restrict the spread of the disease. However, as a side effect of these measures, an environment of aggravated economic crisis was created, which, due to the nature of the activities carried out, hit the events sector more intensely. In view of this, PERSE emerged as a package of emergency and temporary measures to assist the components of this specific sector, which is relevant to the national GDP. It so happens that, in the discipline of those who would be covered by the Program, the then Ministry of Economy drafted Ordinance No. 7,168/2021, which, in addition to listing the codes of the National Classification of Economic Activities (CNAE), also listed the need for the intended beneficiaries of the Program to be registered in the Registry of Tourist Service Providers (CADASTUR) at the time Law No. 14,148/2021 came into effect. However, since there was no such requirement in the PERSE Law, a broad discussion arose about the regularity of such a requirement, having initiated a large wave of judicializations related to the legality of the aforementioned Ordinance. It is, therefore, on this basis that the present work is based, which aims to promote a critical judgment about the regularity of the Executive Branch's actions in the case under analysis. To this end, the discussion concerns the nature of PERSE, as a wrapper for tax advantages and, more specifically, art. 4^o of Law No. 14.148/2021, which established the “reduction to zero” of the tax rates listed in the aforementioned article, for a period of 5 (five) years. By correctly identifying the figures related to the provisions in question, we seek to better relate them to the constitutional tax order, mainly in relation to the discipline of the principle of tax legality applied to tax exemptions. Through a case law analysis, it is demonstrated that the discussion is still relevant even in the face of many new developments surrounding the Program, and that the Executive's actions in fact violated the principle of legality, making the constitutional protection guaranteed to the taxpayer and tax justice unfeasible.

Keywords: PERSE; tax exemptions; principle of tax legality; tax benefits; Ordinance ME No. 7.163/2021.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, A DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A UTILIZAÇÃO DAS ESPÉCIES NORMATIVAS NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO.....	14
2.1 O Princípio constitucional da legalidade tributária.....	14
2.2 Legislação tributária: decretos e normas complementares.....	17
3. ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS.....	21
3.1 A não tributação como meio realizador do interesse público.....	21
3.2 A rotina das imunidades tributárias.....	22
3.3 As isenções fiscais: divergências doutrinárias e dualidade do exercício da competência tributária.....	24
3.4 A estranha figura da “redução a zero” de alíquota.....	25
4. PERSE: TRAJETÓRIA, ATUAÇÃO REGULAMENTAR E POLÊMICAS JURÍDICAS.....	28
4.1 A Lei nº 14.148/2021 e a Portaria ME nº 7.163/2021.....	28
4.2 A Lei nº 14.148/2021: benefício, incentivo ou alívio fiscal?.....	32
4.3 A lei nº 14.148/2021: redução a zero de alíquota ou isenção fiscal?.....	34
4.4 Aplicação do regime aplicável às isenções no PERSE.....	35
5. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO CADASTUR.....	38
5.1 O processo nº 0816097-60.2023.4.05.0000: reconhecimento de ilegalidade da exigência do CADASTUR.....	38
5.2 Mudança de entendimento: regularidade da exigência da inscrição no CADASTUR.....	43
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
7. REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho analisa a legalidade da atuação do Poder Executivo federal no processo de formulação de atos administrativos regulamentares relativos à Lei nº 14.148/2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), no contexto da emergência sanitária global causada pelo vírus SARS-CoV-2.

Nesse sentido, como pano de fundo da discussão central desta obra, está um evento de saúde pública mundial, inicialmente registrado no fim do ano de 2019. Mais precisamente, em 31 de dezembro de 2019, a Organização Mundial de Saúde (OMS) foi informada acerca de diversos casos de uma espécie de pneumonia na cidade de Wuhan, localizada na província de Hubei, na República Popular da China (OPAS, 2024).

Por ser a China o país mais populoso do mundo, e o intercâmbio de pessoas e mercadorias terem sido facilitados pelas novas tecnologias de transporte e integração, o vírus causador da doença Covid-19 se alastrou rapidamente por outros países e continentes, o que fez com que ainda em 30 de janeiro de 2020, a OMS classificasse o surto dessa nova espécie de coronavírus como uma Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional (ESPII) – o mais alto nível de alerta da Organização, conforme previsto no Regulamento Sanitário Internacional (RSI) (OPAS, 2024).

A partir desse momento, um esforço global se iniciou para que vidas fossem salvas. Com esse objetivo em mente, e lutando contra um inimigo invisível, inodoro e silente, as mais diversas ações - em meios e complexidade - precisaram ser tomadas tanto em níveis nacionais e organizacionais, como comportamentais e individuais.

Ocorre que pela natureza desse inimigo comum, o contato e a proximidade física entre as pessoas eram os principais meios de propagação da enfermidade. Sendo assim, dentre as frentes de combate desenvolvidas para conter o avanço do vírus, a que se mostrava mais óbvia era a limitação do contato entre humanos tanto quanto fosse possível, principalmente, até que se desenvolvessem alternativas de prevenção da doença na forma de vacinas, ou de repressão, na forma de medicamentos efetivos e seguros.

Por tal motivação, países ao redor do mundo estabeleceram, em nome do interesse público, por meio do exercício do poder de polícia, limitações às liberdades individuais e econômicas, como parte de um esforço mais amplo para frear o avanço da doença.

Tais medidas, apesar de fundamentais ao enfrentamento da pandemia, contribuíram para um movimento de retração econômica severa, desencadeando a maior crise econômica global em mais de um século. Em 2020, a atividade econômica contraiu-se em 90% dos países,

a economia mundial encolheu cerca de 3%, e a pobreza global aumentou pela primeira vez em uma geração (World Bank Group, 2023).

Todos estes efeitos negativos impactaram, especialmente, o setor de serviços, que pelas características dessas atividades econômicas, exigem, mais rotineiramente, o contato ou proximidade física entre as pessoas. Exatamente, o que, para a contenção da disseminação do vetor da doença, precisava ser limitado intensamente.

Criou-se, desse modo, um ambiente que trouxe tanto desafios no campo da saúde pública e segurança da sociedade, quanto na esfera econômica, que tem seus efeitos reverberados por todos os demais âmbitos. Sendo assim, manter, tanto quanto possível, os níveis de empregabilidade e de sobrevivência dos negócios também teve de ser objeto de políticas públicas.

Foi, nesse cenário, que algumas iniciativas foram promovidas pelo Governo Federal que tinham por objetivo auxiliar no fluxo de caixa, facilitar o acesso a créditos e flexibilizar, em certos aspectos, as relações trabalhistas. Especificamente, no campo tributário, destacam-se a adoção de benefícios fiscais, bem como de programas de parcelamento e transação de créditos tributários.

Dentre tais iniciativas, encontra-se o PERSE, formulado para atender ao setor de eventos. A razão de ser do referido Programa, como visto, tinha, por um lado, fulcro na natureza das atividades realizadas pelo setor – locomoção e contato de pessoas –, e de outro, a justificativa à implementação dessas medidas baseava-se na importância econômica desse nicho à economia brasileira tendo em vista que o setor de eventos integra o setor de serviços, responsável por quase 70% (setenta por cento) da composição do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Mais precisamente, o setor de eventos sozinho é responsável por cerca de 4% (quatro por cento) do PIB nacional.

O Programa foi instituído em 03 de maio de 2021, por meio da Lei nº 14.148. Dentre os benefícios, destacam-se a “redução a zero” das alíquotas do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, e a possibilidade de renegociação de dívidas tributárias e não tributárias, com desconto de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total, e prazo de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses para pagamento.

Por conta das diversas vantagens contidas no PERSE, uma das atividades principais era a delimitação do conjunto de beneficiários do Programa. Nesse sentido, ganha destaque a figura do art. 3º da Lei nº 14.148/2021, que estabelece aqueles que inicialmente fariam jus aos benefícios referidos, ao mesmo tempo em que atribuía ao Ministério da Economia a tarefa de

publicar, por ato próprio, a lista de atividades econômicas que estariam abrangidas pelas diretrizes do art. 3º.

Cumprindo com a atribuição que lhe fora dada legalmente, o Ministério da Economia, elaborou a Portaria ME nº 7.168/2021, que trazia em anexo um rol de atividades econômicas que seriam consideradas direta ou indiretamente como pertencentes ao setor de eventos, e que poderiam, por consequência, fazer jus aos benefícios do PERSE.

Assim, para que puder usufruir das vantagens veiculadas pelo PERSE, os estabelecimentos interessados deveriam ter suas atividades econômicas contempladas na lista disponibilizada pelo Ministério da Economia. Todavia, a Portaria ME nº 7.168/2021 também estabeleceu como requisito à fruição dos benefícios, a necessidade de que os interessados a integrar o PERSE tivessem, ao tempo de promulgação da Lei, inscrição no Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos (Cadastur), de responsabilidade do Ministério do Turismo.

A partir daí, iniciou-se um amplo debate acerca da regularidade da Portaria ME nº 7.168/2021, principalmente, com a judicialização de casos em que a administração fiscal, pautada pela supramencionada obrigação oriunda do ato administrativo normativo em comento, negava acesso a uma grande quantidade de pretensos beneficiários do PERSE.

Dessa forma, motiva-se a estudar o tema pelo intuito de analisar a regularidade da atuação do Poder Administrativo na elaboração da Portaria ME nº 7.163/2021, com o objetivo de esmiuçar aspectos relativos à Lei nº 14.148/2021 e da própria Portaria, averiguando, desse modo, a presença de irregularidade na atuação do Executivo, constituindo, assim, o objetivo geral deste trabalho.

Por outro lado, para que se atinja referido objetivo central, faz-se necessário percorrer certos objetivos específicos. Tais objetivos dizem respeito ao exame das vantagens introduzidas pelo PERSE, principalmente, da “redução a zero” das alíquotas dos tributos dispostos, relacionando-a com certas espécies de medidas exonerativas, com o objetivo de reconhecer sob qual regime jurídico-tributário tais reduções estão disciplinadas, para, desse modo, perquirir acerca da regularidade da Portaria ME nº 7.163/2021 quando da incidência de proteções constitucionais do contribuinte no caso concreto, em especial, do princípio da legalidade.

Assim, o primeiro capítulo abordará aspectos relativos à disciplina constitucional da matéria tributária que constituem base teórica à formulação das conclusões a que se pretende chegar neste trabalho. Nesse sentido, será examinado com certo vagar o princípio da legalidade, trazendo desde sua construção histórica até certas implicações de sua aplicação que por vezes

não são aduzidas. Além disso, como consequência do estudo da legalidade tributária, será lançada luz sobre o regime das espécies normativas em matéria tributária, que dizem respeito, ao fim e ao cabo, à disciplina da distribuição da competência tributária e do seu exercício.

O segundo capítulo, por seu turno, discorrerá acerca de diferentes espécies exonerativas tributárias, apresentando suas conceituações e os respectivos regimes normativos a que estão dispostas, com o objetivo de identificar com maior prudência e profundidade a norma exonerativa da “redução a zero” das alíquotas dos tributos citados no art. 4º, da Lei nº 14.148/2021. Em vista disso, serão apresentadas a rotina das imunidades tributárias, das isenções fiscais e da figura da “redução a zero” de alíquotas.

O terceiro capítulo apresentará os dispositivos relevantes da Lei nº 14.148/2021 e da Portaria nº 7.163/2021. Estabelecendo, desse modo, as relações entre tais dispositivos e os conteúdos componentes do referencial teórico posicionado nos dois capítulos anteriores. Busca-se, nesse caso, a contextualização da formulação dos diplomas normativos em comento; e o enquadramento adequado tanto do PERSE como estorjo de vantagens aos seus beneficiários, quanto da “redução a zero” de alíquotas, enquanto uma destas vantagens. Somente depois de realizado esse esforço analítico é que será possível a formação de um juízo técnico acerca da regularidade ou não da atuação normativa do Poder Executivo no caso sob estudo.

Por fim, o quarto capítulo apresentará pontuais precedentes da jurisprudência recente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF 5) acerca do objeto de estudo. Com isso, pretende-se demonstrar que o tema, apesar das já inúmeras mudanças no PERSE, continua por ter atualidade e relevância, causando ainda divergência entre os próprios julgados, o que apenas reforça a relevância da discussão.

Para tanto, utilizou-se como metodologia de pesquisa, majoritariamente, a análise bibliográfica de autores de reconhecido saber na área de direito tributário e da matéria constitucional pertinente ao tema. Tais professores, como Hugo de Brito Machado, Kiyoshi Harada e Leandro Paulsen, formaram o referencial teórico sobre o qual se formularam as questões centrais desta obra, bem como suas respectivas alternativas de solução. Com base nesse referencial bibliográfico, lançou-se luz sobre as disposições normativas pertinentes, principalmente, sobre a Lei nº 14.148/2021 e sobre a Portaria ME nº 7.163/2021; bem como buscou-se identificar pontos relevantes à discussão do tema em julgados pontuais constantes da jurisprudência recente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF 5).

Desse modo, constata-se que esta pesquisa se caracteriza como descritiva, porquanto intenta discorrer acerca dos pontos fundamentais à melhor compreensão do objeto

estudado para, a partir de um juízo crítico da atuação do Poder Público, fornecer mais informações qualificadas ao debate em torno do tema e, assim, contribuir, ainda que modestamente, à proteção do contribuinte e da defesa da justiça fiscal.

2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, A DISTRIBUIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A UTILIZAÇÃO DAS ESPÉCIES NORMATIVAS NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO

A razão de ser dessa obra, em conformidade com o exposto na introdução, reside no exame e no registro teórico da possível irregularidade observada a partir da formulação de ato administrativo normativo que restringiu a fruição das vantagens oriundas do PERSE. Para tanto, a formulação do juízo crítico de irregularidade da conduta da administração pública federal será construída a partir: da análise da natureza do PERSE enquanto invólucro de vantagens aos seus beneficiários; do exame do correto enquadramento da “redução a zero” das alíquotas dos tributos previstos no art. 4º, da Lei nº 14.148/2021, como espécie exonerativa tributária; e da possibilidade de incidência do regime jurídico-constitucional do princípio da legalidade ao caso em comento.

Sendo assim, por terem fundamento constitucional, os elementos centrais dessa obra - a disciplina do princípio da legalidade tributária e o regime de competência tributária - devem ser pontuados antes que sejam feitas maiores associações.

2.1 O princípio constitucional da legalidade tributária

O princípio da legalidade na tributação tem sua gênese ligada à imposição do pagamento de tributos por um soberano sobre seus súditos. Sem qualquer forma de limitação ou controle, esta imposição tendia ao excesso e à desproporção. Era de se esperar que esse contexto favorecesse o nascimento de ideais de limitação do poder de tributar do soberano, o que, em verdade, como se verá adiante, representa a origem da limitação global do poder absoluto.

Nesse caso, o processo evolutivo desses ideais fez consagrar a proposição de que a legitimação da tributação está condicionada ao consentimento dos principais impactados pela cobrança: os sujeitos passivos das relações tributárias que nasçam. Isso resultou na formulação da máxima, em âmbito tributário, do *no taxation without representation*.

A partir do século XI, essa ideia de limitação ao poder de tributar começou a se enraizar na Europa, mesmo antes da existência de um diploma legal formal que a consagrasse, por meio de assembleias e conselhos de caráter popular. (Assoni Filho, 2003).

A maioria dos estudiosos, contudo, vislumbra na Carta Magna, de 1215, o marco histórico fundamental ao estabelecimento do princípio da legalidade (Coêlho, 2006). Mais especificamente, no art. XII, do referido diploma, pavimentou-se que as obrigações tributárias

somente existiriam se houvesse o prévio consentimento dos súditos, com exceção das obrigações já firmadas pelos costumes. Desse modo, formalmente, o Rei não mais poderia impor obrigações de cunho tributário apenas com base em sua autoridade ou arbítrio, pois tais obrigações somente seriam legítimas se o necessário consentimento popular se manifestasse nesse sentido (Assoni Filho, 2006).

Um longo caminho evolutivo, foi então traçado. Tal caminho teve por ponto de inflexão as mudanças promovidas pelas revoluções liberais, em especial, as revoluções americana e francesa.

A evolução do tema associado ao desenvolvimento dos regimes democráticos – que possuem relação simbiótica – verteu em um sistema em que representantes eleitos pelo povo são os responsáveis por impor limites às vontades do soberano, bem como por estabelecer uma relação mais efetiva entre a tributação e a instituição de benefícios à sociedade.

Essa marcha de desenvolvimento levou a um movimento de constitucionalização do princípio da legalidade tributária. De tal modo passou a ser assim, que durante o século XX, com a relevante exceção das disposições da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), a maioria dos textos constitucionais trazia dispositivo que exigia a aprovação da cobrança de tributos pelos órgãos legislativos correspondentes (Uckmar, 1976).

Em verdade, a legalidade tributária, como resultado de todo o seu processo de desenvolvimento e assentamento, constituiu nascedouro ao próprio Estado de Direito, tendo em mente que a limitação primordial da vontade soberana se deu no âmbito da exação (Rothmann, 1973).

No caso brasileiro, o princípio da legalidade tributária, que está subscrito no art. 150, I, da Constituição Federal, representa a consequência, no âmbito tributário, do princípio geral da legalidade, constante do art. 5º, II, da Constituição Federal, que determina que ninguém deve ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer algo senão em virtude de lei nesse sentido (Saraiva Filho, 2004).

O postulado pelo supracitado dispositivo constitucional é objetivo ao determinar que é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (Brasil, 1988).

Apesar de tal objetividade, alguns aspectos, porém, merecem mais atenção, e, como defendido por Hugo de Brito Machado, estes aspectos são justamente os elementos “criar” e “lei”. Criar o tributo, nesse caso, é um esforço mais amplo do que parece inicialmente. O invólucro da legalidade exige que todos os elementos necessários, para que se conheça por completo o tributo, estejam em lei. Assim, a legalidade exige que esteja na lei qual o fato do

mundo fenomênico faz nascer a relação tributária (fato gerador), qual o valor a ser pago em virtude desta relação, quem são os seus sujeitos ativo e passivo, o responsável pela arrecadação e quando deve ocorrer o pagamento (Machado, 2022). Defende o professor (Machado, 2022, p. 82:

Criar o tributo é estabelecer todos os seus elementos essenciais. Por isto mesmo, o art. 97 do CTN fez a explicitação do princípio da legalidade, afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir. Não basta que na lei esteja dito que o tributo fica criado. Na lei devem estar todos os elementos necessários a que se possa identificar a situação de fato capaz de criar a obrigação tributária e, diante de tal situação, poder determinar o valor do tributo correspondente. A lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer outro ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação. Todos os elementos essenciais da relação jurídica tributária devem ser indicados pela lei. O núcleo do fato gerador do tributo, o contribuinte, a base de cálculo, a alíquota, tudo deve estar na própria lei.

Por outro lado, o elemento “lei” também merece cuidado em sua análise. Nessa direção, tem-se que o termo “lei” ao mesmo tempo que pode ser tomado sob um ângulo amplo, também pode ser tomado estritamente. Assim, a lei em sentido amplo, no âmbito tributário, – referida como “legislação tributária”, por exemplo, no CTN – engloba até mesmo atos normativos de natureza tributária. Diversamente, a lei em sentido estrito não engloba as espécies normativas que não a lei em si.

No Brasil, há duas espécies de lei: a lei ordinária e a lei complementar. Por regra geral, tem-se que o tributo somente poderá ser criado por lei ordinária. Todavia, em regime excepcional, a criação do tributo deverá ocorrer por meio de lei complementar (Machado, 2022).

Nesse último caso, abstraindo-se das divergências doutrinárias referentes à regência da lei complementar, tem-se por mais importante notar que os casos de utilização de lei complementar são estabelecidos expressamente pela Constituição. Sendo assim, a todo o momento em que não se indica a necessidade de lei complementar, é porque deve-se utilizar de lei ordinária, por isso mesmo se diz que a lei complementar, em matéria tributária, perfaz regime excepcional. Ademais, se criado por lei complementar, somente por ela há de ser modificado o tributo. Consoante a lição do professor Hugo de Brito Machado Segundo (2024, s.p.):

A Constituição reserva, na órbita federal, certas matérias para a lei complementar, o que implica a proibição de que sejam veiculadas por leis ordinárias. É o caso da regulamentação das imunidades, da resolução de conflitos de competências tributárias e do estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive no que tange à definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (CF/88, art. 146), papel hoje exercido,

em larga medida, pelo CTN, pela LC n° 87 (em relação ao ICMS), pela LC n° 116 (em relação ao ISS), e pela LC 123/2006 (quando ao Simples Nacional).

Só a lei complementar pode, também: (i) instituir empréstimos compulsórios (CF/88, art. 148); (ii) instituir impostos com base na competência residual (CF/88, art. 154, I; (iii) instituir imposto sobre grandes fortunas (CF/88, art. 153, VII); (iv) estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (CF/88, art. 146-A); () fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS, excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados em relação ao ISS (CF/88, art. 156, § 3°).

Não há, portanto, que se falar em exceção ao princípio da legalidade quando o tema for utilização de lei complementar para criação de tributo. De modo diverso, podem ser indicadas ressalvas ao princípio da legalidade nas autorizações constitucionais à alteração de alíquotas de determinados impostos por ato do Poder Executivo. Nesse sentido, uma vez mais, leciona o ilustre professor Hugo de Brito Machado (Machado, 2022, p. 83):

Constituem exceções ou ressalvas ao princípio da legalidade as mencionadas no § 1° do art. 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados; (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e ainda, (e) a contribuição de intervenção no domínio econômico/CIDE sobre combustíveis (CF de 1988, art. 177, § 4°, I, b") e o ICMS sobre combustíveis (CF de 1988, art. 155, § 40, IV) – este último nunca regulamentado e, por isto mesmo, continuando esse imposto a ser cobrado pelo regime anterior.

2.2 Legislação tributária: decretos e normas complementares

Vista a utilização das leis complementares em matéria tributária, mais importante é distinguir o efeito decorrente da legalidade tributária sobre as leis em sentido estrito e sobre a “legislação tributária”, que, como visto, é terminologia utilizada no CTN, referindo-se a uma amplitude maior de espécies normativas, incluindo de tal sorte, os atos normativos emanados pelo Executivo.

Para os propósitos deste trabalho, esse ponto mostra-se de fundamental importância: diferenciar a matéria que há de estar sob a égide do princípio da legalidade daquela afeita à regulamentação administrativa, reconhecendo, desse modo, os limites de sua utilização.

Em conformidade com o art. 96 do CTN, “legislação tributária” é expressão ampla,

que engloba *as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*. Logo, nem toda matéria de natureza tributária exige lei em sentido estrito. Consequentemente, infere-se que, nesses casos específicos em que se dispensa a lei formal, não há que se falar em aplicação do princípio da legalidade. Menos ainda, há que se dizer que se está diante de qualquer exceção ao referido princípio. Nesse sentido, está posta a lição de Marcus Abraham (2018, s.p.):

Assim, temos que atentar para a utilização adequada das espécies normativas do Direito Tributário. Quando se fizer referência à “lei” em sentido estrito, estaremos diante da lei ordinária criada pelo devido processo legiferante do Poder Legislativo e estaremos vinculados ao Princípio da Legalidade; ao passo que na menção à “legislação tributária” teremos incluídas neste conceito outras espécies de normas tributárias que podem ser instituídas pelo Poder Executivo e sem observância da Legalidade Tributária, tais como os decretos e os tratados internacionais. Por sua vez, quando houver referência à “Lei Complementar” – tal como faz o art. 146 da Constituição Federal – teremos não apenas a exigência do Princípio da Legalidade, como também a observância ao processo legislativo com quórum qualificado. Finalmente, as “normas complementares”, que não se confundem com as “leis complementares”, são aquelas referidas no art. 100 do CTN, e também dispensam à observância do Princípio da Legalidade Tributária.

Dentro dessa ampla lista de espécies normativas tributárias, destacam-se, para os fins deste trabalho, as normas infralegais emanadas pelo Poder Executivo. Mais especificamente, destacam-se os decretos e as ditas normas complementares.

Decretos são atos normativos editados exclusivamente pelo Chefe do Poder Executivo, que têm por objetivo regulamentar a lei, viabilizando, assim, seu fiel cumprimento. Por terem por função dar às leis o fiel cumprimento - tendo em vista que seria tarefa inexecutável exigir que o Legislativo sozinho o fizesse - não podem inovar o texto legal, quer ampliando, quer restringindo seu alcance e conteúdo (Harada, 2021). São limitados, desse modo, pela própria lei que lhes ofereceu razão de existir. Segundo os ensinamentos do renomado Professor Kiyoshi Harada (2018, s.p.):

O chamado decreto regulamentador tem suma importância em matéria de Direito Tributário não só porque algumas leis tributárias somente entram em vigor na data de sua regulamentação, como também porque, na prática, são os textos mais consultados por já conter os detalhes necessários à aplicação da lei, sempre no pressuposto, obviamente, de que as disposições regulamentares estão nos limites legais e constitucionais.

Por sua vez, as normas complementares, citadas ao curso do art. 100 do CTN, são

atos administrativos normativos. Integram, porém, o conceito de lei em sentido amplo. Sua função é complementar o texto de normas de hierarquia superior, como as leis, os tratados e os decretos. Não podem, à semelhança dos decretos, inovar no direito ou modificar o texto normativo, devem, assim, aterem-se à função de completar as normas a que se referem (Machado, 2022).

Quanto ao âmbito de incidência das ditas normas complementares, entendemos que assiste razão àqueles que reconhecem que a serventia e os efeitos das normas complementares não se restringem aos que estão à serviço da administração, mas que é patente sua repercussão ao contribuinte. Tanto é assim, que este trabalho se assenta, ao menos em parte, sobre esse fato: atos normativos infralegais geram relevantes efeitos sobre a relação tributária. Na mesma linha de defesa, está a lição do Ilustre Mestre Hugo de Brito Machado (Machado, 2022, p. 90):

Há quem sustente que as normas complementares só produzem efeitos relativamente aos funcionários, no âmbito interno das repartições. Estamos, porém, com os que entendem que suas normas se aplicam à relação Fisco/contribuinte, desde que respeitadas as limitações já acima mencionadas.

Especificando ainda mais o objeto deste trabalho, entre o rol das normas complementares do art. 100 do CTN, reputa-se necessário oferecer maior atenção aos “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”, inseridos no inciso I, do referido artigo.

As duas figuras mais citadas, por especialistas, como exemplares desse gênero – normas complementares - são as instruções normativas e as portarias, porém, incluem-se nessa lista as circulares e os editais, por exemplo.

Nesse contexto, a Portaria ME nº 7.168/2021, emitida pelo então Ministério da Economia assume posto de protagonismo nesta obra, pois foi por meio dela que o Poder Executivo atuou de forma a, alegadamente, complementar as disposições constantes da Lei nº 14.148/2021, que instituiu originariamente o Programa de Retomada das Empresas do Setor de Eventos (PERSE).

Dado protagonismo se justifica pela possibilidade de que a utilização do referido ato infralegal tenha de algum modo modificado o texto da Lei de concessão do benefício. Ao restringi-lo, tornaria a atuação do Executivo irregular, possivelmente pela agressão ao princípio da legalidade tributária.

Sendo o caso de tratar-se, por exemplo, de uma isenção fiscal, o rigor da legalidade tributária se faria sentir de igual modo ao que se presencia nos casos de criação de tributos (Borges, 2007). Importa, pois, abordar, em seguida, as medidas e espécies tributárias

exonerativas, delimitando suas definições, correlações e efeitos delas advindos.

3 ESPÉCIES EXONERATIVAS TRIBUTÁRIAS

3.1 A não tributação como meio realizador do interesse público

A evolução da estrutura administrativa e conceitual do Estado perfaz um caminho evolutivo constante, em que as funções estatais deixaram de estar restritas a aspectos negativos - ou de não intervenção, como no caso dos direitos humanos de 1º geração - em relação ao indivíduo sob a sua soberania, e passaram a exigir uma atuação positiva do Estado sobre a vida individual. Porquanto represente um caminho evolucionário e histórico, submetido às transformações sociais, econômicas e culturais, tal atuação, que verte em obrigações e funções estatais, varia intensamente conforme o espaço e o tempo de observação. Há, porém, que se constatar que, de um modo geral, a figura do Estado moderno ocupa lugar central na forma de viver em cada sociedade. Ao mesmo tempo em que sofre influência daqueles elementos contextuais – sociais, econômicos e culturais – sobre eles também exerce fortíssimo poder de conformação.

Portanto, no desempenho de suas diversas funções, para cuja execução eficiente é imprescindível à disponibilidade de recursos financeiros, o Estado lança mão da tributação, como signo de sua soberania.

É verdade, porém, que já existiram e continuam a existir outros modelos de Estado quanto à captação da maioria dos recursos necessários à sua sobrevivência. Nesse sentido, estão os Estados proprietários, produtores e empresariais, que, de modo geral, são chamados de estados patrimoniais, e posicionam-se em distinção aos estados fiscais. São exemplares dessa espécie de Estado: o socialista, dado que maior parte dos recursos viria da exploração da propriedade pelo próprio monopolizada; e certos Estados árabes-orientais, suportados pela exploração massiva do petróleo neles localizado (Nabais, 1998).

Os referidos modelos de captação de recursos, contudo, representam situação extremamente rarefeita nos dias atuais. A disciplina própria do direito financeiro moderno assim o confirma, pois, a receita decorrente de tributos é classificada como corrente. Explica-se: dada a diversidade de fontes de receitas ao exercício da atividade financeira do Estado, estas receitas devem ser classificadas segundo regras normativas e padronizadas, como as constantes dos manuais de contabilidade aplicada ao setor público. Nesse sentido, uma das classificações mais importantes de receitas públicas as distingue entre receitas correntes e receitas de capital. Corrente é aquilo que ocorre com frequência ou facilidade (Priberam, 2024). Essa é a exata acepção do uso do termo nas receitas correntes: são as espécies de fontes de recursos básicas,

contínuas, permanentes e estáveis de que o Estado se utiliza para manutenção de suas atividades; e a principal espécie dentre essas receitas comuns ou ordinárias, é justamente o tributo.

Assim, como marca histórica, e de certo modo, quase indistinguível da própria ideia de Estado, - como visto, a maioria dos estados modernos é fiscal - está a tributação. Esta, contudo, em conformidade com o referido caminho evolucionário estatal, também deve percorrer seu próprio caminho diacrônico.

Surgem, desse modo, também como instrumentos das funções do Estado, em contrapartida ao exercício positivo da competência tributária, os mecanismos de desoneração tributária, representados pelas chamadas espécies exonerativas. Isso implica que, enquanto por um lado o contribuinte tem o dever de recolher tributos, de outro, frequentemente, pode valer-se de instrumentos exonerativos que o desobrigam, de forma ampla, do pagamento, seja pela desconstituição da relação tributária em si ou através de outro mecanismo exonerativo.

Daí se extrai a relevância de uma análise mais aprofundada das espécies exonerativas no contexto fiscal. Todavia, à despeito de tal relevância, a realidade prática mostra que esses institutos nem sempre são de fácil aplicação, e algumas dessas modalidades, em certas ocasiões, geram enorme confusão.

Ao presente trabalho, tal relevância é evidenciada à medida que se mostra necessária à análise e correta classificação das medidas exonerativas contidas no PERSE, pois delas irradiarão efeitos diversos que definirão as consequências a que chegaremos nesta obra.

Existem, portanto, meios de desobrigar o contribuinte ao pagamento do tributo, por diversas formas e mecanismos. Nesse sentido, tem-se que, usualmente, a extinção de uma obrigação tributária se dá pelo cumprimento espontâneo ou forçado da respectiva prestação obrigacional. Todavia, medidas exonerativas podem ser utilizadas de modo a inviabilizar o nascimento do crédito tributário; ou, quando já existente, que este seja excluído; ou mesmo, que exclusivamente o efeito econômico fique anulado temporariamente. Portanto, ainda que tenham por ultimato o não pagamento do tributo, tais medidas devem ser compreendidas singularmente (Kaufmann, 2016).

3.2 A rotina das imunidades tributárias

Imunidades são uma dessas espécies de medidas exonerativas. Elas constituem limitações ao poder de tributar, determinadas por dispositivos constitucionais. Tais dispositivos sequer utilizam do termo “imunidade”, o fazem por meio de *vedações* à instituição de tributo, determinado a *gratuidade* de certos serviços, citam a *isenção* e casos de *não incidência*. Porém,

em todos esses casos, estão a estabelecer normas negativas de competência tributária, ao que, por convenção, passou-se a chamar de imunidades tributárias (Paulsen, 2024).

Nesses casos, a Constituição veda que um Ente tributante estabeleça uma relação tributária onde naturalmente existiria. Tal vedação se dará sobre um fato em específico ou relativamente a sujeitos específicos (Machado Segundo, 2024).

Referidas relações tributárias vedadas pela Constituição não se restringem a uma espécie de tributo em específico. Essa compreensão é exatamente contrária aos que dizem que as imunidades se referem exclusivamente a impostos. Há, contudo, base aparente a tal ilação, pois o art. 150, VI, da Constituição, o dispositivo que melhor assume protagonismo no tema “imunidades tributárias”, refere-se nomeadamente a impostos. Ocorre que existem outros dispositivos constitucionais que, embora alternem de terminologia, são idênticos em finalidade: vedar a instituição de tributos, e não apenas de impostos. São, todos eles, portanto, imunidades tributárias, como no caso das taxas (art. 5º, XXXIV, CF) e das contribuições (art. 149, §2º, I, CF) (Machado Segundo, 2024).

Ainda assim, mesmo em relação ao art. 150, VI, a inferência de restrição da imunidade aos impostos pode ser considerada apenas aparente, à medida que uma análise pormenorizada permite reconhecer que em caso de tentativa flagrante de fraudar o desígnio constitucional, por simples alternância de espécies normativas, ainda há de se estar diante de uma vedação à imposição de um tributo, qualquer que seja ele. Em conformidade com a lição do Professor Hugo de Brito Machado Segundo (2024, s.p.):

E mesmo em relação ao art. 150, VI, da CF/88, ressalte-se que a sua expressão literal deve ser vista com temperamentos, principalmente porque nele estão protegidos direitos fundamentais. Assim, caso a União utilize uma contribuição para perseguir partidos políticos de oposição, ou determinados cultos religiosos, ou ainda destruir Estados e Municípios, apenas para citar alguns exemplos, a imunidade de tais entes, embora literalmente referida aos impostos, poderá ser invocada.

Outro ponto relevante quanto às imunidades tributárias diz respeito ao seu enquadramento como garantias fundamentais quando posicionadas de modo a proteger direitos fundamentais. Nesse sentido, mostra-se o ensinamento de Leandro Paulsen (2024, s.p.):

A importância de tomar uma imunidade como garantia fundamental está em lhe atribuir a condição de cláusula pétrea inerente aos direitos e garantias fundamentais, nos termos do art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

Note-se que há uma enorme diferença axiológica entre a imunidade dos livros a impostos, prevista no art. 150, VI, d, da Constituição, e a imunidade das receitas de exportação a contribuições sociais e interventivas, prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição. A primeira assegura a liberdade de manifestação do pensamento,

preservando a democracia, o pluralismo, o acesso à informação, de modo que configura cláusula pétrea, não podendo ser revogada nem restringida pelo poder constituinte derivado. A segunda constitui simples elevação, em nível constitucional, da política de desoneração das exportações, podendo ser revogada ou alterada pelo constituinte derivado.

Em resumo, imunidades são limitações ao poder de tributar localizadas no texto constitucional, o que perfaz um de seus elementos mais importantes: o critério topográfico; constituem verdadeiras normas negativas de competência; não estão restritas à disciplina dos impostos; e, quando servirem à proteção de direitos fundamentais, serão, de toda sorte, garantias fundamentais, logo, também cláusulas pétreas.

3.3 As isenções fiscais: divergências doutrinárias e dualidade do exercício da competência tributária

A espécie da isenção tributária, por seu turno, gera maior debate no entorno de sua conceituação. A doutrina tradicional tratava a isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo devido. Nesse caso, para se compreender o fenômeno isentivo, era necessário assumir a existência de dois momentos distintos: no primeiro, haveria o surgimento regular da obrigação tributária, pela ocorrência do fato jurídico tributário; no segundo, agiria a norma isentiva, que dispensaria o pagamento do tributo, depois que a relação tributária já tivesse se estabelecido (SCHOUERI, 2024).

Diferentemente, a doutrina moderna entende que sequer chega-se a ocorrer a formação da relação jurídico-tributária, pois, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo (2024, s.p.), “quando uma norma concede isenção de determinado tributo, a situação por ela abrangida, na verdade, deixa de integrar a hipótese de incidência da norma de tributação, que por ela é recortada, ou excepcionada”.

É, portanto, mais adequado ao rigor técnico da Teoria Geral do Direito, defender que a norma tributária não pode ser entendida, senão quando considerada a totalidade das regras atuais e válidas que a ela sejam pertinentes. É dizer, a regra matriz de incidência somente surge da reunião dos textos legais atinentes. Logo, somente há de se cogitar estar abrangido o fato do mundo fenomênico pela norma de incidência tributária, se forem considerados todos os textos normativos relevantes, neles incluídos os das normas isentivas (Carvalho, 2000). Em vista disso, é que Paulo de Barros Carvalho diz que isenção atua de modo a mutilar a incidência do tributo, ainda no campo normativo.

A isenção representa, assim, exercício negativo de competência tributária pelo Ente

tributante. Nesse caso, a Constituição atribuiu ao referido Ente não apenas o poder de impor tributos, mas também o poder de se abster dessa imposição, como observável nos arts. 105, §6º e 155, XII, “e” (Kaufmann, 2016).

Portanto, coexistem como faces da mesma moeda, o exercício positivo ou negativo da competência tributária, e sobre eles irradiam-se o ordenamento jurídico-constitucional em sua completude. O que couber a um, se logicamente adequado, caberá também ao outro.

Sendo assim, ao estabelecer princípios, como o da legalidade e da isonomia tributária, a Constituição o faz sobre a competência tributária una, não o restringindo ao exercício positivo, vinculando, assim, a legislação ordinária e complementar na disciplina de isenções (Kaufmann, 2016).

Não há que se falar de isenção sem lei que a defina, assim como não se ousa, quem de respeito, falar em tributo sem lei de instituição. Assim, o princípio da legalidade é comum aos dois casos (Borges, 2007).

Resume-se este ponto, em quase tudo, pela máxima desenvolvida por José Souto Maior Borges, ao qual “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso” (Borges, 2007, p. 31).

3.4 A estranha figura da “redução a zero” de alíquotas

Alíquota zero, por seu turno, é medida exonerativa que não tem previsão normativa no CTN. Em verdade, sua origem remonta a uma construção política que tinha por finalidade evitar que os Estados perdessem arrecadação relativa ao antigo Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias (ICM) sempre que a União concedesse isenção dos impostos federais nas importações. Existia, no caso, divergência de agendas, interessava à União a redução dos impostos para fins extrafiscais de incentivo à importação, enquanto aos Estados nada interessava, por óbvio, perder suas respectivas arrecadações. Foi, nesse contexto, que se obteve por solução do problema a referida “redução da alíquota a zero”. Desse modo, ambos os interesses se tornavam viáveis (Groff, 2007).

Dado o contexto de manobra engenhosa da origem dessa medida exonerativa, sua definição e delineamento constituem matéria causadora de divergência entre os autores.

Alguns são partidários da ideia de que a alíquota zero constitui criação desconformada com o direito, cujos propósitos práticos sobressaíram sobre a forma jurídica. Dentre tais autores, destacam-se os notáveis Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Segundo o Professor Hugo Machado (2022, p. 239):

Uma delas é a denominada "alíquota zero" que, conforme já afirmamos neste Curso, ao estudarmos a obrigação tributária (Segunda Parte, a Capítulo IV), é uma forma encontrada pelas autoridades da Administração Tributária para fugir ao princípio da legalidade, segundo o qual a isenção somente por lei pode ser concedida. Seja como for, ao tratarmos da isenção é importante a referência a essa figura esdrúxula existente em nosso direito tributário, especialmente na parte que trata dos impostos com função extrafiscal, a saber, o imposto sobre importação, o imposto sobre exportação e o imposto sobre produtos industrializados.

As alíquotas dos referidos impostos podem ser alteradas por atos do Poder Executivo, vale dizer, nos limites e nas condições estabelecidas em lei podem ser fixadas por ato administrativo. Assim, as autoridades da Administração Tributária passaram a utilizar a denominada "alíquota zero" para concederem isenção, burlando a norma do art. 97, VI, do CTN.

Na mesma direção, como dito, posiciona-se Aliomar Baleeiro (2018, s.p.): “zero não pode ser alíquota. Não pode haver alíquota de zero porque alíquota de zero, isto é, fração de zero, é zero. Zero de qualquer quantidade, ou número, é zero: $0/N=0$. Matematicamente é isso. Juridicamente também é isso.”

A despeito da necessária constatação de impropriedades jurídico-normativas do “instituto”, é de se constatar tratar-se de instrumento de relevância prática. Conhecê-lo serve, inclusive, para identificar as hipóteses de adequação ou não de sua designação como *nome juris* de alguns dispositivos pertinentes a este trabalho, isto é, reconhecer, quando indicado o uso de “alíquota zero” no PERSE, se trata-se dela própria ou de outra espécie exonerativa paralela.

Ocorre, contudo, que em muitas definições da “alíquota zero”, sob o intuito de diferenciá-la da isenção tributária, os autores ignoram alguns aspectos fundamentais do seu uso. Por exemplo, o respeitável autor Eduardo Sabbag, ao descrever o regime de alíquota zero indica ser “opção adotada pelo legislador para não utilizar a isenção, sendo permitida somente com a edição de lei. Está inserida na característica extrafiscal do imposto. Reiterando, não se pode confundir alíquota zero com isenção ou imunidade” (Sabbag, 2021, s.p.). Respeitosamente, é de se constatar que tal delimitação não enfrenta a totalidade dos aspectos que circundam essa medida exonerativa.

Constata-se que parte dos autores que enxergam distinção clara entre a fixação de alíquota zero e isenções o fazem com base no fato de que a isenção exige lei em sentido estrito, e que, diferentemente, a alíquota zero normalmente é determinada por ato normativo do Executivo. Desconsideram, desse modo, a possibilidade de o rebaixamento a zero da alíquota estar originado em lei em sentido estrito (Kaufmann, 2016). Semelhante ao que ocorre com as isenções. Nesse cenário, há de se distinguir se estar-se-á diante de um caso de impropriedade

jurídico-vocabular do legislador na utilização da designação “redução de alíquota” – como sabido, muito comum no âmbito tributário-, o que poderia indicar um caso de uma isenção fiscal, ou se há verdadeiramente uma distinção entre as figuras no caso em perspectiva.

O fato é que, na maioria dos casos, ao determinarem assertivamente que há distinção entre isenções e reduções a zero de alíquotas, os autores o fazem utilizando apenas atributos de uma parcela das “reduções a zero”.

Em cada caso, portanto, vale a análise pormenorizada e diligente para que se identifique corretamente a natureza da medida exonerativa ao qual se está diante, o que se pretende fazer neste trabalho no momento mais oportuno.

4 PERSE: TRAJETÓRIA, ATUAÇÃO REGULAMENTAR E POLÊMICAS JURÍDICAS

Para que sejam atingidos os objetivos pretendidos pelo presente trabalho, não se poderia furtar, por óbvio, de apresentar mais profundamente o objeto central de análise: o PERSE. Sendo assim, passa-se à apresentação do Programa, situação em que, esmiuçando seus dispositivos, pretende-se enquadrá-los dentre as espécies exonerativas, tratadas com vagar no capítulo anterior, e, desse modo, averiguar a compatibilidade com as disposições constitucionais pertinentes abordadas no primeiro capítulo.

Compreendê-lo e corretamente classificá-lo constituem passo fundamental, sem o qual não se pode efetivamente realizar o exame que aqui se pretende: demonstrar as possibilidades de irregularidade na condução de atos normativos infralegais relativos ao referido Programa.

4.1 A Lei nº 14.148/2021 e a Portaria ME nº 7.163/2021

A Lei nº 14.148, promulgada em 03 de maio de 2021, conforme por ela própria anunciada, dispõe acerca de ações emergenciais e temporárias dirigidas às pessoas jurídicas componentes do setor de eventos, objetivando a mitigação dos efeitos econômicos deletérios oriundos da pandemia de Covid-19, que à época assolava o país.

Como referenciado exaustivamente, a razão de ser da Lei encontra base na natureza das atividades prestadas pelos envolvidos nesse setor, em que o contato e o tráfego humano são, quase sempre, requisitos à normalidade de suas atividades. Sendo assim, por motivação biológico-racional, fazia-se necessária a limitação exatamente desses elementos tão essenciais ao setor – contato e tráfego de pessoas – com o objetivo maior de frear o avanço do contágio da doença, que desestabilizou em grande medida, o já estruturalmente falho, sistema de saúde brasileiro.

De fato, os números econômicos, de um modo geral, mostraram-se negativos, mas pela natureza das atividades do setor de eventos, era de se esperar que este sofresse impacto ainda pior que os já excessivamente ruins experimentados por outras áreas econômicas. Isso ensejou a instituição do PERSE, justamente como concentrador das ações emergenciais de socorro do Poder Público ao setor de eventos.

Dada a gravidade econômica dos fatos, o texto de lei enviado pelo Congresso Nacional ao Presidente da República para respectiva promulgação, continha uma série de medidas robustas que visavam bem equipar os componentes do setor de eventos, viabilizando

a manutenção de seus negócios.

O art. 3º, do referido diploma normativo, por exemplo, indicava que o Programa autorizava o Poder Executivo a disponibilizar aos integrantes do setor, modalidades de renegociação de dívidas tributárias e não tributárias, até mesmo em relação às referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), que recebe salvaguarda qualificada em virtude de sua essencialidade à proteção do trabalhador.

As transações havidas no contexto dessas modalidades de renegociação trariam descontos de até 70% (setenta por cento) em relação ao valor global da dívida, e o prazo para quitação seria de até 145 (cento e quarenta e cinco) meses. Além disso, a Lei também vedava que fosse cobrado pagamento de entrada mínima como condição de adesão à transação; e apresentação de garantias reais ou fidejussórias, em qualquer de suas espécies pelas pessoas jurídicas beneficiadas.

Outro benefício fundamental aos participantes do setor dizia respeito ao disposto no art. 4º, da Lei nº 14.148/2021. O dispositivo legal indicava uma “redução a zero”, por prazo determinado, das alíquotas de certos tributos incidentes sobre o resultado auferido pelos abrangidos pelo PERSE. Nesse ponto, frente à relevância da medida, vale a transcrição do texto legal:

Art. 4º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) pelo prazo de 60 (sessenta) meses, contado do início da produção de efeitos desta Lei, as alíquotas dos seguintes tributos incidentes sobre o resultado auferido pelas pessoas jurídicas de que trata o art. 2º desta Lei:

- I - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição PIS/Pasep);
- II - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e
- IV - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

Constata-se que tal medida se mostrava de fato robusta, tendo em mente que tornaria, pelo prazo de 05 (cinco) anos, as pessoas jurídicas por ela abarcadas isentas do pagamento da contribuição do PIS/PASEP, da Cofins, da CSLL e do IRPJ.

Todavia, sob a alegação de que esse dispositivo levaria à violação de mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e do princípio da isonomia tributária, o então Presidente da República vetou esse e outros artigos do texto encaminhado pelo Congresso Nacional (Miguel, 2022).

Quase um ano depois, contudo, o Congresso Nacional derrubou os vetos presidenciais, o que levou a uma série de dispositivos legais a finalmente entrarem em plena

vigência. Dentre os quais, destaca-se a supracitada “redução a zero” das alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP, CSLL, Cofins e IRPJ. Além dela, vale a menção de que passou a vigorar o direito à indenização dos valores relativos às despesas com pagamento de empregados durante o período da pandemia de Covid-19, aos beneficiários do Programa que tiveram redução superior a 50% (cinquenta por cento) no faturamento entre 2019 e 2020.

Diante da grande quantidade e robustez de benefícios veiculados pelo PERSE, era de se esperar que muitos interesses surgissem em torno da determinação do conjunto de beneficiários. Por um lado, havia a União, que temendo pelo impacto orçamentário/fiscal das medidas, buscava restringir ao máximo tal conjunto de beneficiários – em grande medida é sobre isso que se pauta esta obra – e do outro, os interesses das pessoas jurídicas que aspiravam usufruir dos benefícios do Programa.

O fato é que logo no art. 2º, §1º, da Lei nº 14.148/2021, há a prescrição legal dos considerados como integrantes do setor de eventos. Dada a centralidade do dispositivo para este trabalho, mostra-se conveniente transcrevê-lo abaixo:

Art. 2º Fica instituído o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), com o objetivo de criar condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas oriundas do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020.

§ 1º Para os efeitos desta Lei, consideram-se pertencentes ao setor de eventos as pessoas jurídicas, inclusive entidades sem fins lucrativos, que exercem as seguintes atividades econômicas, direta ou indiretamente:

I - realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos;

II - hotelaria em geral;

III - administração de salas de exibição cinematográfica; e

IV - prestação de serviços turísticos, conforme o art. 21 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008.

A leitura do texto legal permite reconhecer que ele, efetivamente, apresenta o conjunto de pessoas aptas aos benefícios do PERSE de modo amplo – observe que o legislador indicou a possibilidade de entidades sem fins lucrativos e/ou que apenas tivessem indiretamente relacionadas ao setor de eventos pudessem integrar o PERSE.

Em verdade, poderia se pensar que caso fosse realizada um levantamento analítico que levasse em conta aspectos econômico-administrativos, tal conjunto de beneficiários poderia ser mais reduzido, porém, isso deixa de ter qualquer importância diante da existência do texto

legal.

É dizer, como já exposto, o centro da questão que ora pretende-se lançar luz reside no esforço constante do Poder Executivo em tentar restringir – aqui cabe analisar, se irregularmente – o referido conjunto de beneficiários do PERSE, em atenção à ordem orçamentária e fiscal, que, sem sombra de dúvidas, merece dedicação e seriedade, mas que nem por isso se sobrepõe aos critérios de legalidade do âmbito tributário. Se assim fosse, toda a proteção havida sob duras penas pelo contribuinte poderia ser ignorada sempre que o equilíbrio das contas públicas assim o exigisse.

Deve-se, portanto, ater-se ao texto legal, se ele foi amplo em demasia, foi porque assim o quis o legislador. Não cabe ao Executivo a tarefa de limitá-lo, sob pena de invadir a competência do poder vizinho.

Nesse sentido, ganha grande importância o disposto no §2º, do referido artigo. Ele determina ao então Ministério da Economia, a tarefa de publicar os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) aptos a se enquadrarem na definição de setor de eventos, sob as diretrizes estabelecidas no §1º.

Cumprindo a determinação legal, o Ministério da Economia publicou, em 21 de junho de 2021, a Portaria ME nº 7.163. O referido ato normativo do Executivo - enquadrado como norma complementar, segundo o previsto no art. 100, do CTN, analisado com aplicação no primeiro capítulo desta obra – trouxe em anexo a lista de códigos da CNAE que estariam, ao menos inicialmente, aptas a serem incluídas no setor de eventos, e, por consequência, no PERSE.

Nesse ponto, vale a menção de que ao tempo da publicação da Portaria, a “redução a zero” das alíquotas não estava em vigor, tendo em mente que a derrubada dos vetos presidenciais só viria a ocorrer alguns meses depois, já no ano de 2022.

De toda sorte, o ponto mais relevante trazido pela Portaria ME nº 7.163/2021, ao menos aos fins desta obra, foi a obrigação, veiculada no §2º, do seu art. 1º, de que os pretensos beneficiários tivessem, desde a data de publicação da Lei nº 14.148/2021, sua inscrição em situação regular no Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos (Cadastur), do Ministério do Turismo.

Tal obrigação, frise-se, era oposta a todos que buscassem a inclusão no PERSE. Não se restringia, pois, aos ligados diretamente ao setor de eventos. Nessa direção, as pessoas jurídicas classificadas, por exemplo, como bares, restaurantes, cafeterias e similares, que somente se ligam ao setor de eventos indiretamente, aos quais o registro no Cadastur tem natureza facultativa, também estariam obrigados à regularidade da inscrição no Cadastro no

momento de início da produção de efeitos da Lei nº 14.148/2021.

A partir daí, iniciou-se uma afluência de processos judiciais, mandados de segurança em sua maioria, que buscavam o reconhecimento da irregularidade da atuação normativa por parte do Poder Executivo, que teria transbordado dos limites do poder regulamentar na feitura da Portaria ME nº 7.163/2021, inovando um requisito que a Lei não houvera disposto.

4.2 A Lei nº 14.148/2021: benefício, incentivo ou alívio fiscal?

A Lei nº 14.148/2021 reúne entre seus dispositivos uma série de vantagens de natureza tributária e não tributária – não se pode esquecer que os programas de transação não se restringem às dívidas de natureza tributária – aos que deles puderem ser beneficiados.

Por estar esse conjunto de vantagens de ordem fiscal e econômica, sedimentado em um único diploma legal, impõe-se apresentar as ideias do entorno de termos como benefícios fiscais, incentivos fiscais e alívios fiscais, e suas relações com as isenções, “reduções a zero” de alíquotas e outras medidas exonerativas, vistas com maior rigor no segundo capítulo deste trabalho.

Benefícios e incentivos fiscais são duas figuras que carecem de definição legal. Portanto, coube à boa doutrina o esforço de delineá-los de modo a evitar impropriedades técnicas e inadequações práticas. Mesmo assim, vê-se que o tema ainda é área turva em matéria tributária e financeira, resistindo à passagem de tempo, profundas controvérsias em torno dos referidos termos.

Por um lado, é possível entender inexistirem distinções mais aprofundadas entre as terminologias benefícios e incentivos fiscais. Essa linha de raciocínio foi defendida pelo Professor Hugo de Brito Machado, que indicou que incentivo fiscal “é a isenção, outra qualquer vantagem fiscal, concedida por lei como forma de estimular ou desestimular determinado comportamento na ordem econômica” (Machado, 2011, p.109). Nesse sentido, inexistiria distinção mais relevante entre incentivo e benefício fiscal. Vejamos o que estabelece o supracitado autor (Machado, 2015, p. 171):

Na expressão incentivo fiscal, a palavra incentivo tem o mesmo significado que tem na linguagem comum. Significa estímulo. E a palavra fiscal nessa expressão está a indicar o instrumento com o qual é concedido o incentivo ou estímulo. Incentivo fiscal é o estímulo concedido através de um instrumento cuja utilização caracteriza o que denominamos fisco, vale dizer, o tributo.

O incentivo, ou estímulo, caracteriza-se pelo tratamento favorecido, diferenciado para

melhor, em razão do atendimento da condição colocada para sua obtenção. E pode ser designado por palavras com sentido idêntico, tais como benefícios ou alívios.

Indo mais além, ao consagrado autor, a finalidade é o elemento caracterizador do incentivo fiscal. Por isso, nem toda isenção ou redução de tributo configura-se por si só como incentivo fiscal, pois se lhe faltar o elemento finalidade de estimular certo comportamento, não haveria que se falar em um incentivo. As isenções e as “reduções a zero” de alíquotas são assim, meios de concessão dos incentivos (Machado, 2015).

Em sentido semelhante está o pensamento de Ivo César Barreto de Carvalho. Contudo, ao autor, ainda que não existam, inicialmente, grandes diferenças de ordem prática entre incentivos, benefícios e alívios fiscais, esses termos podem relacionar-se em uma estrutura de gênero-espécie. Assim, benefício estaria como gênero que engloba tanto os incentivos fiscais, que seriam medidas para estimular certa atividade econômica, quanto os alívios fiscais, que seriam simples reduções da carga tributária (Carvalho, 2015).

Sendo como for, ainda que se compreenda que as terminologias não podem ser utilizadas em sentido perfeitamente idêntico, é de se considerar que em boa parte dos casos poderia ser considerado adequado o uso de ambos os termos. Isso mesmo, pois, como visto, para boa parte da doutrina, eles podem ser considerados como medidas mais ou menos abrangentes de um mesmo conjunto de coisas. Nesse caso, é possível dizer que seria de certo modo pacífico considerar que benefícios fiscais englobam uma sorte maior de situações em que se estabelece uma vantagem fiscal a alguém, ao passo que o incentivo se restringe mais nesse âmbito de relação. Ou seja, os incentivos ainda conferem vantagens, mas levam consigo o ímpeto de impelir uma conduta em alguém.

Nesse sentido, o caso do PERSE parece se adequar melhor à ideia de um benefício fiscal, porquanto ser este termo mais amplo, e o Programa representar um invólucro de medidas que têm por fim repor as condições de manutenção da vida de negócios do setor de eventos em virtude de um acontecimento externo a esses próprios negócios. O fito das medidas é, portanto, garantir a existência, hipótese na qual parece descabido falar em um incentivo.

Mais importante, contudo, é reconhecer que esse benefício fiscal será munido pelos instrumentos exonerativos, que lhe ofereceram efetividade. Portanto, há o PERSE, como benefício fiscal instituído por lei, que por sua vez, é instrumentalizado por meio de certas vantagens nele presentes. Dentre estas vantagens está a “redução a zero” das alíquotas do IRPJ, da CSSL, PIS e Cofins, objeto-chave de discussão deste trabalho.

4.3 A Lei nº 14.148/2021: redução a zero de alíquota ou isenção fiscal?

Algumas espécies exonerativas – assim chamadas porque retiram a obrigação de pagar certo tributo, por isso, diz-se que desoneram – foram abordadas com cuidado no segundo capítulo deste trabalho. Duas delas ganham protagonismo – “redução a zero” e isenção – quando se esmiuça a específica vantagem fiscal relativa ao não pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, pelo prazo de 05 (cinco) anos.

Cumpre, nessa medida, examinar a verdadeira natureza dessa norma de desoneração. Como visto quando abordado o tema, é pacífico que, primordialmente, há diferença entre “redução de alíquota a zero” e isenção fiscal. Há, todavia, casos que se posicionam entre uma e outra espécie, de modo que sua configuração como uma ou outra não prescinde de uma análise mais cuidadosa. Esse parece ser exatamente a situação acima indicada na Lei nº 14.148/2021.

A redução a zero de alíquota em seu exemplar clássico, configura-se nos casos em que a Constituição Federal permite ao Poder Executivo, respeitados certos limites e condições, alterar as alíquotas de alguns impostos federais, que possuem natureza eminentemente extrafiscal. Sendo assim, servem como uma isenção, sem que se necessite de uma lei, seja para determiná-la, seja para aboli-la (Machado, 2022).

Diferentemente, o caso da Lei nº 14.148/2021 não se enquadra nessa hipótese mais límpida de “redução da alíquota a zero”. Pelo contrário, alguns fatores a aproximam das características observadas no regime das isenções fiscais.

Primeiramente, a medida exonerativa em comento foi veiculada por lei, produto do procedimento parlamentar constitucionalmente estabelecido, e não por um ato normativo oriundo do Poder Executivo. Tanto é assim que, como visto mais cedo ainda neste capítulo, o Presidente da República foi contrário ao estabelecimento da referida medida exonerativa, o que se constata de seu veto ao dispositivo que trazia tal previsão. Este dispositivo, rememora-se, somente passou a ter vigência por conta da derrubada do veto pelo procedimento qualificado no Congresso Nacional.

Junto a isso, a natureza dos tributos é completamente diversa daqueles em que normalmente a redução das alíquotas a zero ocorre. Lá, tratam-se de impostos federais com fortíssimo caráter de extrafiscalidade, como no caso de fomento ao consumo pela redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou no estímulo à importação com a redução do Imposto sobre a Importação (II); aqui, muito diferentemente, são tributos que têm natureza evidentemente arrecadatória, como o IRPJ.

Por tais motivos, resta-se inequívoco que a medida indicada pelo texto legal como

“redução de alíquota a zero”, muito melhor se perfila aos critérios ordinários das isenções, de sorte que assim deve ser considerado.

Pode ser considerado, assim, impropriedade técnica a utilização do termo para designação desse meio exonerativo. Todavia, mais importante é reconhecer que o regime da ordem jurídico-tributária das isenções seja aplicado ao caso concreto, inclusive através da incidência, para todos os fins, do princípio da legalidade tributária.

4.4 Aplicação do regime aplicável às isenções no PERSE

Ao considerar que o art. 4º, da Lei nº 14.148, em verdade, veicula uma isenção fiscal, passasse a ter por paradigma deste trabalho o regime jurídico-constitucional das isenções fiscais à atividade de analisar a regularidade do requisito da inscrição no Cadastur, disposto na Portaria ME nº 7.163/2021.

Tem-se que a competência tributária no Brasil é distribuída entre os entes da Federação — União, Estados, Distrito Federal e Municípios — em conformidade com o disposto na Constituição Federal, que estabelece tanto princípios explícitos quanto implícitos (art. 25 da CF). O poder de tributar, portanto, é exercido de forma ordinária por meio de lei, em consonância com o princípio da legalidade, que exige a previsão legislativa para a criação, modificação ou extinção de tributos.

Entretanto, a Constituição não apenas outorga a competência para tributar, mas também permite a abstenção da imposição de tributação, como ocorre com as isenções fiscais (art. 150, § 6º, e art. 155, XII).

Essas são situações em que o interesse público, fim comum da ação estatal – seja tributando, seja isentando -, pode ser melhor atendido pela abstenção da tributação naquele contexto em específico.

Nesse ponto, é fundamental ter mente que ainda se trata do exercício da competência tributária pelo Ente que assim lhe recebeu da Constituição, mas o que resta configurado, como identificado por Leandro Paulsen, é o exercício negativo da respectiva competência tributária.

Sendo assim, constata-se que os princípios constitucionais que regem a tributação — como o princípio da legalidade (arts. 5º, II e 150, I) e o princípio da isonomia tributária (arts. 5º, caput, e art. 145, § 1º e 150, II) — aplicam-se igualmente à disciplina das isenções fiscais. Logo, as normas que instituem isenções devem respeitar as mesmas diretrizes constitucionais impostas às normas que criam tributos.

A interdependência entre o regime jurídico da tributação e das isenções evidencia que o poder de isentar é, em essência, o próprio poder de tributar, visto sob uma perspectiva inversa (Borges, 2001).

O exercício do poder de isentar encontra seu fundamento na Constituição Federal, que tanto autoriza quanto limita a atuação do legislador ordinário nesse campo. Portanto, a isenção tributária não pode ser concedida sem respaldo legal, o que reafirma a vinculação ao princípio da legalidade. A máxima *nullum tributum sine lege* (não há tributo sem lei) aplica-se também à exoneração fiscal: assim como não se pode instituir tributo sem previsão legal, não se pode cogitar de isenção sem a lei que a estabeleça (Borges, 2001).

Dessa forma, o poder de conceder isenções emerge como um corolário natural do poder de tributar, refletindo uma conexão intrínseca entre os regimes jurídicos da tributação e da exoneração fiscal.

O princípio da legalidade, portanto, atua como o elo que une essas duas faces da competência tributária, garantindo que ambas as modalidades — tanto a criação quanto a isenção de tributos — sejam exercidas dentro dos limites constitucionais estabelecidos.

É por isso, que a instituição de critério ou requisito à fruição dos benefícios de uma isenção fiscal por ato normativo infralegal fere o princípio da legalidade. Se inexistia a previsão do requisito na lei que concedeu a isenção fiscal, não pode ser restringida por ato do Executivo, sob a alegação de pleno exercício do poder regulamentar.

Parece ser este exatamente o caso em análise. Nada obstante, a Lei nº 14.148/2021 ter conferido ao então Ministério da Economia a competência para definir os códigos da CNAE aptos a usufruir do benefício fiscal, foi somente essa a atribuição que poderia ser veiculada na norma complementar. Dessa forma, a exigência de registro prévio no Cadastur, prevista no § 2º do art. 1º da Portaria ME nº 7.163/2021, ultrapassa os limites do poder regulamentar, uma vez que tal requisito foi estabelecido exclusivamente por ato normativo infralegal.

A intencionalidade do legislador foi de ampliar de tal modo a abrangência do Programa que considerou, nos termos do art. 3º da Lei nº 14.148/2021, aquelas pessoas jurídicas que direta ou indiretamente participassem do setor de eventos.

Ocorre que às pessoas jurídicas que no exercício de suas atividades indiretamente constituam o setor de eventos não necessariamente têm o registro no Cadastur como obrigatório ao exercício de suas atividades. Isso é o que indica o art. 21, parágrafo único, da Lei nº 11.771/2008, que dispõe acerca das atividades atreladas ao setor de turismo e eventos. Ao menos a estas atividades, tal registro não poderia ser considerado constitutivo do exercício econômico específico. Pelo contrário, tal registro teria mera natureza declaratória.

Reconhecendo que a regra do art. 4º, da Lei nº 14.148/2021 sustenta o caso de uma isenção fiscal, o regime jurídico-constitucional das isenções se aplica ao caso sob análise de modo que a análise da Portaria ME nº 7.163/2021 permite concluir que a atuação do Poder Executivo transbordou dos restritos poderes da atividade regulamentar, constituindo verdadeira afronta ao princípio da legalidade.

5 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO CADASTUR

Considerando a demonstração de indicativos de irregularidade na atuação do Executivo federal, por violação do princípio da legalidade na exigência de inscrição no Cadastur, requisito não previsto nomeadamente na Lei nº 14.148/2021, que concedeu a isenção ora debatida, cumpre analisar precedentes judiciais recentes acerca da matéria.

Nesse sentido, buscou-se na jurisprudência recente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF 5), julgados relevantes ao tema aqui abordado. Conhecê-los mostra-se fundamental não apenas para reconhecer a tendência recente de julgamentos da matéria, mas para aprofundar-se sobre os argumentos utilizados de lado a lado.

5.1 O processo nº 0816097-60.2023.4.05.0000: reconhecimento de ilegalidade da exigência do CADASTUR

O primeiro dos processos observados, de nº 0816097-60.2023.4.05.0000, trata-se de um Agravo de Instrumento interposto contra decisão proferida pelo Juízo da 2ª Vara Federal da SJ/PE, que indeferiu a tutela de urgência, no contexto do respectivo Mandado de Segurança, em que um restaurante buscava que fosse reconhecido seu pretenso direito de usufruir da norma de isenção contida no art. 4º, da Lei nº 14.148/2021. Alegava que a recusa de inserção do estabelecimento comercial no PERSE se dava por requisito ilegal criado pelo art. 1º, §2º, da Portaria ME nº 7.163/2021: a necessidade de inscrição no Cadastur desde o momento de entrada em vigência da Lei nº 14.148/2021.

Verifica-se, nesse sentido, que em linhas gerais, este é um dos muitos casos citados da grande onda de judicialização de estabelecimentos que tiveram acesso negado aos benefícios do PERSE pela administração fiscal sob o argumento de haver base normativa para isso na Portaria ME nº 7.163/2021.

No caso em específico, o Agravo de Instrumento foi julgado ainda na data 29.05.2021, tendo por decisão o provimento do referido Agravo, assegurando ao estabelecimento o direito a se beneficiar da norma isentiva do art. 4º da Lei nº 14.148/2021.

Abaixo está a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS/PERSE. LEI 14. 148/2021. SITUAÇÃO REGULAR NO CADASTUR. PORTARIA ME 7.163/2021. INOVAÇÃO INFRALEGAL.

VIOLAÇÃO, EM TESE, AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA LEGALIDADE. URGÊNCIA E PROBABILIDADE DEMONSTRADAS. RECURSO PROVIDO.

1. Trata-se de agravo de instrumento interposto pelo RESTAURANTE CANECA FINA LTDA. contra decisão proferida pelo Juízo da 2ª Vara Federal da SJ/PE, que indeferiu pedido de tutela de urgência em ação mandamental visando a garantir o direito da impetrante de se beneficiar da desoneração fiscal estabelecida no Programa de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), possibilitando que esta usufrua da redução das alíquotas do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ à zero a partir de 18 de março 2022, afastando-se a restrição ilegal/inconstitucional trazida no §2º do art.1º da Portaria ME nº7.163/2021, que extrapola as exigências da Lei nº14.148/21, bem como determinando-se que a autoridade coatora se abstenha de realizar qualquer autuação em face da impetrante em relação aos valores que deixará de recolher no período que estiver vigente a citada desoneração.
2. As tutelas antecipadas, sejam de urgência ou de evidência, têm em comum a busca pela efetividade da prestação jurisdicional, a sumariedade da cognição, a existência de base comum para os procedimentos voltados à prestação da tutela provisória e a inversão do ônus do tempo na relação jurídico-processual.
3. A técnica antecipatória objetiva combater o perigo na demora capaz de produzir um ato ilícito ou um fato danoso ao direito provável.
4. Em sede de cognição mais aprofundada - ainda sumária, própria das decisões liminares -, entende-se estarem presentes os requisitos para o deferimento do pedido de atribuição do efeito suspensivo ativo ao recurso.
5. O Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE) tem como finalidade justamente estimular o setor de eventos, tendo em vista o impacto negativo devido às medidas restritivas da covid-19.
6. Se, por um lado, a postergação da concessão do benefício tem como consequência a perpetuação de um panorama de dificuldades que afligiu as instituições, empresários e trabalhadores do ramo de evento, por outro, não se vislumbra risco de irreversibilidade da medida, tendo em vista que os tributos que eventualmente deixem de ser recolhidos pela empresa a título de PIS/PASEP, COFINS, CSLL e IRPJ poderão ser objeto de cobrança oportuna sem que isso imponha grave dano à União.
7. Em julgamento acerca do tema (AGTR 0810234-60.2022.4.05.0000, de Relatoria do Des. Rubens Canuto, julgado em 28.02.2023), essa Quarta Turma, ao se debruçar sobre os aspectos da Lei 14.148/2021, já se manifestou no sentido de que "o art. 2º, § 2º, do referido diploma legal, estabelece que para usufruir do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), basta que o prestador de serviço esteja contemplado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE)", concluindo que "O cadastro no Ministério do Turismo das atividades relacionados no parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.771/2008 (responsável por

regular a Política Nacional de Turismo), é facultativo e a ausência de inscrição no CADASTUR não impede o regular exercício das atividades inseridas na cadeia produtiva do turismo. Ao limitar o alcance do benefício da desoneração fiscal apenas às empresas inscritas no CADASTUR, a Portaria ME nº 7.163/2021 extrapolou o que havia sido estabelecido pela Lei nº 14.148/2021. Ilegalidade de tal exigência como condição de enquadramento da empresa no PERSE."

8. No mesmo sentido: PROCESSO: 08111511120224058300, APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA, DESEMBARGADOR FEDERAL RAFAEL CHALEGRE DO REGO BARROS (CONVOCADO), 3ª TURMA, JULGAMENTO: 23/02/2023)

9. In casu, há a demonstração que a atividade exercida pela agravante se encontra prevista no Anexo II da Portaria ME nº 7.163/2021 (restaurante, cafeteria, bar e similares), tanto é assim que conseguiu se cadastrar em 25.04.2022 (doc. de id. 4058300.27388503 dos autos principais), de modo que pode se enquadrar no PERSE independentemente de se encontrar (ou não) inscrita no CADASTUR ao tempo da publicação da Lei 14.148/2021.

10. Agravo de instrumento provido para assegurar o direito de a agravante se beneficiar da desoneração fiscal estabelecida no Programa de Retomada do Setor de Eventos/PERSE da Lei 14. 148/2021, possibilitando-lhe usufruir da redução das alíquotas do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, para zero, a partir de 18.03.2022, sem as restrições estabelecidas na Portaria ME 7.163/2021.

(PROCESSO Nº: 0816097-60.2023.4.05.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVANTE: RESTAURANTE CANECA FINA LTDA. ADVOGADO: Hugo Machado Guedes Alcoforado. AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL. RELATOR(A): Desembargador(a) Federal Manoel de Oliveira Erhardt - 4ª Turma. MAGISTRADO CONVOCADO: Desembargador(a) Federal Luiz Bispo Da Silva Neto)

A decisão reconhece ilegítima a restrição dos benefícios do PERSE ao estabelecimento, pois, “ao limitar o alcance do benefício da desoneração fiscal apenas às empresas inscritas no CADASTUR, a Portaria ME nº 7.163/2021 extrapolou o que havia sido estabelecido pela Lei nº 14.148/2021”. Portanto, em conformidade com o que se teve por produto de conclusão racional neste trabalho.

Há, contudo, que se destacar que apesar de se ter chegado a semelhante compreensão, a via de raciocínio jurídico utilizado pelo órgão julgador prescindiu de associações utilizadas neste trabalho para que se formulasse a convicção de ilegalidade da Portaria ME nº 7.163/2021. A saber, o julgador não chega a enfrentar a natureza da regra exonerativa do art. 4º, da Lei nº 14.148/2021, utilizando, no caso, a terminologia “benefício da

desoneração fiscal”, o qual compreendeu-se tratar de uma isenção fiscal nesta obra. Tal relação seria fundamental para perfazer um caminho lógico entre a consideração dessa espécie normativa e a total incidência do princípio da legalidade, haja vista tratar-se de hipótese de exercício negativo da competência tributária.

Ainda assim, é importante destacar que a União Federal, irredimida com o Acórdão que deu provimento ao Agravo, opôs Embargos de Declaração pautados no argumento de que a decisão incorreu “em omissão quanto a Lei nº 14.148/2021 criou o PERSE, bem como acerca da Portaria ME nº 7.163. Outrossim, aduz que o acórdão incorreu em omissão quando a legalidade da exigência do registro no CADASTUR, bem como acerca do momento da exigência do CADASTUR para obtenção do benefício do art. 4º da Lei nº 14.148/2021.”. Todavia, lhes foram negado provimento na muito recente data 13.08.2024.

Em sentido semelhante está posicionado o seguinte julgado:

PROCESSO Nº: 0823964-36.2023.4.05.8300 - **APELAÇÃO CÍVEL**
APELANTE: MOENDO NA LAJE RESTAURANTE LTDA
ADVOGADO: Waldemberg Mendes Dos Santos Vasconcelos
APELADO: FAZENDA NACIONAL
RELATOR(A): Desembargador(a) Federal Manoel de Oliveira Erhardt - 4ª Turma
MAGISTRADO CONVOCADO: Desembargador(a) Federal Luiz Bispo Da Silva Neto
JUIZ PROLATOR DA SENTENÇA (1º GRAU): Juiz(a) Federal Francisco Antonio De Barros E Silva Neto

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS - PERSE. LEI Nº 14.148/2021. EXIGÊNCIA DE PRÉVIA INSCRIÇÃO NO CADASTUR. PORTARIA ME Nº 7.163/2021. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO DO PODER REGULAMENTAR. DIREITO LÍQUIDO E CERTO RECONHECIDO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO VIA PRECATÓRIO. SEGURANÇA CONCEDIDA. RECURSO PROVIDO.

1. Apelação interposta pela parte impetrante em face de sentença que, considerando a impossibilidade de inclusão do recorrente no Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos - PERSE (Lei nº 14.148/2021), denegou a segurança pleiteada.

2. A Lei nº 14.148/2021, que criou o PERSE, estabeleceu condições para que o setor de eventos possa mitigar as perdas decorrentes da calamidade pública advinda da pandemia da COVID-19. No § 1º do art. 2º da Lei nº 14.148/2021, foram elencadas as atividades econômicas pertencentes ao setor de eventos, incluindo a prestação de serviços turísticos (inciso IV); já no § 2º do mesmo artigo, ficou estabelecido que ato do Ministério da Economia publicará os códigos da CNAE que se enquadram na definição do setor de eventos.
3. A fim de regulamentar o § 1º do art. 2º da Lei nº 14.148/2021, a Portaria ME nº 7.163/2021 trouxe uma lista dos códigos CNAE consideradas como pertencentes ao setor de eventos, para fins de enquadramento no PERSE; mas, além disso, incluiu regramento no sentido de que as pessoas jurídicas que exercem as atividades incluídas como aquelas previstas no inciso IV do art. 2º da Lei nº 14.148/2021 deveriam, desde a data da publicação da lei, estar com sua inscrição regular no CADASTUR.
4. A norma que criou o PERSE delegou ao Ministério da Economia tão somente a definição dos códigos da CNAE, de modo que a exigência quanto ao registro prévio no CADASTUR, criado pelo § 2º do art. 1º da Portaria ME nº 7.163/2021, exorbita o seu poder regulamentar, porque tal requisito foi instituído apenas na norma infralegal, isto é, extrapolando as determinações da Lei nº 14.148/2021, que não tratou da referida questão, muito menos criou tal exigência.
5. Com base no art. 21 da Lei nº 11.771/2008, o cadastro do Ministério do Turismo (CADASTUR) é facultativo para restaurantes, cafeterias, bares e similares, que é o caso do estabelecimento recorrente.
6. Como pessoa jurídica prestadora de serviço turístico (restaurantes e similares - CNAE 5611-2/01), resta demonstrado o direito da impetrante de se beneficiar da desoneração fiscal prevista na Lei nº 14.148/2021.
7. Como a impetrante não objetiva, nesse *writ*, um juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, reservando-se ao Fisco a fiscalização da regularidade da compensação pretendida (Tema 118/STJ), tem direito de repetir os valores indevidamente recolhidos, respeitada a prescrição das parcelas relativas a fatos geradores anteriores ao quinquênio do ajuizamento da ação (Lei Complementar nº 118/2005), após o trânsito em julgado da demanda (art. 170-A do CTN).
8. A opção pelo recebimento do indébito via precatório deve se restringir aos valores indevidamente recolhidos relativos a fatos geradores posteriores ao ajuizamento da ação mandamental, haja vista a vedação de produção de efeitos

pretéritos imediatos nessa sede, ante os termos das Súmulas nºs 269 e 271, ambas do STF.

9. Precedentes do TRF5: PROCESSO 08092301720224058300, APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA, DESEMBARGADOR FEDERAL RAFAEL CHALEGRE DO REGO BARROS (CONVOCADO), 3ª TURMA, JULGAMENTO 09/03/2023; PROCESSO 08073111120224058100, APELAÇÃO CÍVEL, DESEMBARGADORA FEDERAL DANIELLI FARIAS RABELO LEITAO RODRIGUES (CONVOCADA), 5ª TURMA, JULGAMENTO 19/12/2022; PROCESSO 08080555620224050000, AGRAVO DE INSTRUMENTO, DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO MACHADO CORDEIRO, 2ª TURMA, JULGAMENTO: 08/11/2022; PROCESSO: 08089556820224058300, APELAÇÃO CÍVEL, DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO NETO, 4ª TURMA, JULGAMENTO: 04/04/2023; PROCESSO: 08094274020224050000, AGRAVO DE INSTRUMENTO, DESEMBARGADOR FEDERAL MANOEL DE OLIVEIRA ERHARDT, 4ª TURMA, JULGAMENTO: 18/04/2023.

10. Apelação provida, para conceder a segurança pleiteada, nos termos da fundamentação supra. Sem condenação em honorários advocatícios, face à natureza mandamental da demanda.

(PROCESSO Nº: 0823964-36.2023.4.05.8300 - APELAÇÃO CÍVEL. APELANTE: MOENDO NA LAJE RESTAURANTE LTDA. ADVOGADO: Waldemberg Mendes Dos Santos Vasconcelos APELADO: FAZENDA NACIONAL. RELATOR(A): Desembargador(a) Federal Manoel de Oliveira Erhardt - 4ª Turma. MAGISTRADO CONVOCADO: Desembargador(a) Federal Luiz Bispo Da Silva Neto. JUIZ PROLATOR DA SENTENÇA (1º GRAU): Juiz(a) Federal Francisco Antonio De Barros E Silva Neto.)

5.2 Mudança de entendimento: regularidade da exigência da inscrição no CADASTUR

Apesar das decisões tomadas no sentido semelhante às conclusões a que chegaram este trabalho, observa-se uma mudança nos rumos dos precedentes dessa matéria no TRF 5ª Região, o que revela um ainda distante ponto de pacificação do tema.

Nesse sentido, destaca-se o processo de nº 0800349-23.2023.4.05.8201. Trata-se de uma remessa necessária originada de sentença que concedeu a segurança mandamental ao estabelecimento impetrante, no sentido de lhe permitir gozar da isenção fiscal contida no art.

4º, da Lei nº 14.148/2021, a despeito de não possuir, à época da entrada em vigor da referida lei, inscrição no CADASTUR.

O Desembargador relator narra durante o seu voto que houve uma modificação na compreensão do juízo de legalidade do requisito estabelecido pela Portaria ME nº 7.168/2021. Nessa direção, as decisões do tribunal vinham compreendendo ilegal o estabelecimento do requisito previsto na aludida Portaria por transbordamento do poder administrativo regulamentar. Entendiam, pois, que a Portaria criava requisito à fruição da medida de desoneração fiscal, o que tornaria tal ato ilegal.

Entretanto, como defendido pelo relator, uma mudança da compreensão de julgados semelhantes fez com que se entendesse que não há qualquer irregularidade na exigência estabelecida pela Portaria ME nº 7.168, sendo exigido à fruição da isenção fiscal, a inscrição no CADASTUR desde a entrada em vigor da Lei nº 14.148/2021.

Abaixo a ementa do referido processo:

TRIBUTÁRIO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS/PERSE. LEI 14.148/2021. INSCRIÇÃO POSTERIOR NO CADASTUR. PORTARIA ME 7.163/2021. REQUISITO DE INSCRIÇÃO PRÉVIA. PODER REGULAMENTAR. LEGALIDADE. PROVIMENTO. SEGURANÇA DENEGADA.

1. Trata-se de remessa necessária e apelação interposta pela Fazenda Nacional em face da sentença que, mantendo os efeitos da liminar deferida, concedeu a segurança para assegurar à impetrante o direito de se beneficiar da desoneração fiscal estabelecida no Programa de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), nos termos da Lei 14.148/2021, possibilitando-lhe usufruir da redução das alíquotas do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ, para zero, considerando que a empresa impetrante não é optante do SIMPLES Nacional.
2. Concluiu o Juízo de Primeiro Grau que somente a lei (em sentido estrito) pode criar, modificar ou extinguir direitos, não podendo o regulamento inovar no mundo jurídico, sendo-lhe vedado restringir ou ampliar os direitos postos pela lei regulamentada, e, desta forma, entendeu que há respaldo jurídico no enquadramento da impetrante no programa PERSE considerando a atividade econômica por ela desenvolvida.
3. Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional defende, em síntese, a legalidade da Portaria ME 7.163/2021 e, portanto, da exigência de prévio cadastro no CADASTUR a fim que a empresa apelada possa usufruir dos benefícios fiscais.
4. O Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE) tem como finalidade justamente estimular o setor de eventos, tendo em vista o impacto negativo devido às medidas restritivas da covid-19.
5. Em julgamentos recentes, esta Quarta Turma, ao se debruçar sobre os aspectos

da Lei 14.148/2021, vinha se manifestando no sentido de que "o art. 2º, § 2º, do referido diploma legal, estabelece que para usufruir do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (PERSE), basta que o prestador de serviço esteja contemplado na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE)", concluindo que "o cadastro no Ministério do Turismo das atividades relacionados no parágrafo único do art. 21 da Lei nº 11.771/2008 (responsável por regular a Política Nacional de Turismo), é facultativo e a ausência de inscrição no CADASTUR não impede o regular exercício das atividades inseridas na cadeia produtiva do turismo. Ao limitar o alcance do benefício da desoneração fiscal apenas às empresas inscritas no CADASTUR, a Portaria ME nº 7.163/2021 extrapolou o que havia sido estabelecido pela Lei nº 14.148/2021. Ilegalidade de tal exigência como condição de enquadramento da empresa no PERSE" (AGTR 0810234-60.2022.4.05.0000, de Relatoria do Des. Rubens Canuto, julgado em 28.02.2023).

6. Todavia, a Segunda Turma deste TRF5 em julgamento nos autos do PJe nº 0806868-60.2022.4.05.8100, em sua composição ampliada, decidiu em sentido contrário, ou seja, pela legalidade da Portaria ME nº 7.163/2021, entendimento este que passou a ser adotado por este órgão fracionário (APELREX 0805562-47.2022.4.05.8200, Rel. Des. Federal ANDRÉ MONTEIRO, assinado em 27.09.2023) e, agora, por esta relatoria, em prol da observância da uniformidade das decisões.

7. Na fundamentação do referido paradigma, ficou assentado que: "Em decorrência da Lei, surgiu o regulamento do benefício, estabelecendo que o interessado apresente registro no CADASTUR, cadastro em que se inscrevem as empresas com atuação no setor de bares, restaurantes e eventos, para percepção dos referidos benefícios. Ora, os regulamentos servem exatamente para operacionalizar as regras legais, dando-lhe fiel execução. E no caso dos autos, constando da lei que os benefícios visavam a compensar as perdas sofridas pelos contribuintes do setor, andou bem o regulamento quando, para provar esta circunstância, elegeu a exibição do cadastro. 4. Não existe ofensa ao princípio da legalidade na previsão de inscrição no cadastro respectivo, pois fixada em portaria com autorização legal, tendo acatado os parâmetros previstos na lei instituidora dos benefícios." (AC 0806868-60.2022.4.05.8100, Rel. Des. Federal LEONARDO CARVALHO, Segunda Turma, em sua composição ampliada, julgado em 12.12.2022).

8. In casu, há a demonstração de que a atividade exercida pela acionante se encontra prevista no Anexo II da Portaria ME nº 7.163/2021 (CNAE 5611-2/01 - Restaurantes e Similares e 56.11-2-03 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares), porém só realizou seu cadastro no CADASTUR em 23.02.2022 (id. 4058201.11193939), de modo que não pode se enquadrar no PERSE, posto que não inscrita no CADASTUR ao tempo da publicação da Lei 14.148/2021.

9. Remessa oficial e apelação providas, para denegar a segurança.

(PROCESSO Nº: 0800349-23.2023.4.05.8201 - APELAÇÃO / REMESSA

NECESSÁRIA. APELANTE: FAZENDA NACIONAL. APELADO: CANDICE SILVEIRA LEAL LTDA. ADVOGADO: Marcel Burkhardt Costi. RELATOR(A): Desembargador(a) Federal Manoel de Oliveira Erhardt - 4ª Turma MAGISTRADO CONVOCADO: Desembargador(a) Federal Rodrigo Vasconcelos Coelho De Araujo. JUIZ PROLATOR DA SENTENÇA (1º GRAU): Juiz(a) Federal Katherine Bezerra Carvalho)

Constata-se, pois, inexistir ainda uma compreensão pacífica do tema, mesmo tendo transcorrido, de certo modo, longo período desde a elaboração da Portaria ME nº 7.168/2021 e a judicialização dos primeiros casos. Isso tudo apenas serve para corroborar a importância que a discussão da regularidade da Portaria tem no presente momento. Nesse sentido, mesmo com muitas mudanças no PERSE ao longo do tempo, inclusive com a edição de outros atos normativos administrativos que também geraram debate acerca de sua regularidade, o requisito da inscrição no Cadastur inicialmente veiculado na Portaria ME nº 7.168/2021 ainda ocupa lugar central na temática.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho estabeleceu um caminho lógico entre a indagação central acerca da regularidade da atuação do Poder Executivo na formulação da Portaria ME nº 7.168/2021 e o juízo crítico de que tal atuação de fato ofendeu o princípio da legalidade tributária. Este caminho foi pavimentado a partir da acareação entre os pontos essenciais pertinentes ao PERSE e os conhecimentos tomados como base no referencial teórico.

O exame da Lei nº 14.148/2021 possibilitou identificá-la como um instrumento legal veiculador de um benefício fiscal, pois, a despeito de existirem compreensões um tanto divergentes em relação à classificação das terminologias que avançam a designar elementos caracterizadores de vantagens fiscais, constatou-se que, de um modo geral, pode ser observada uma relação de gênero-espécie entre as terminologias de benefícios, incentivos e alívios fiscais. Nesse sentido, o Programa, porquanto tenha por objetivo a manutenção de negócios diante de momento de singular adversidade imprevista, melhor caracteriza-se como um auxílio do que um incentivo, que denota um estímulo a conduta preferida pelo Poder Público, sempre em vista do interesse social.

Todavia, tal como evidenciado no momento oportuno, mais relevante era reconhecer que o benefício fiscal agirá como um invólucro às medidas que a ele darão instrumentalidade. Tais medidas, sim, diferenciam-se em conceitos e efeitos. Nessa direção, constatou-se como objeto central deste trabalho exatamente uma destas medidas realizadoras: a “redução a zero” das alíquotas tributárias previstas no art. 4º da Lei nº 14.148/2021.

Apresentavam-se, pois, meios exonerativos em matéria tributária como forma de persecução do interesse social pelo Poder Público. É dizer: foi apresentado que, em conformidade com o caminho evolutivo da própria ideia de Estado moderno, a concepção da atividade em torno da tributação também teve e tem de passar por um processo semelhante, de modo que a não tributação, em momentos e contextos específicos, ganha cada vez mais relevância à equidade e justiça fiscal. Integram, desse modo, as medidas exonerativas como esses instrumentos de não tributação.

Sendo assim, também constituía ponto essencial aos fins dessa obra, mediante a conceituação e caracterização de certas medidas exonerativas ao longo do referencial teórico, enquadrar adequadamente o que o legislador indicou como “redução a zero” de alíquotas tributárias em uma daquelas espécies.

A referida análise e posterior enquadramento revelou que, não obstante ter o legislador utilizado a terminologia “redução de alíquota”, mais adequado seria considerar tal

espécie de desoneração fiscal como uma isenção, conquanto perfazia muitos dos atributos desta última, como o fato de ter sido determinada mediante lei em sentido estrito e não versar de tributos cuja característica seja a extrafiscalidade de seu uso, que constitui traço identificativo do regime convencional da estratégia de “redução a zero” de alíquotas.

Constatada o melhor enquadramento da norma do art. 4º como isenção fiscal, concebeu-se que mais justo seria aplicar o regramento jurídico-constitucional das isenções fiscais ao caso em comento. Nesse sentido, ganhou relevância a disciplina do princípio da legalidade tributária às isenções como entendimento que de que a legalidade se liga à competência tributária, seja em seu sentido positivo, seja em seu sentido negativo, como nos casos das isenções fiscais.

Portanto, tendo a União Federal exercido negativamente a competência tributária, que lhe fora conferida pela Constituição Federal, na elaboração da norma constante do art. 4º da Lei 14.148/2021, também sobre esta norma estaria disposta o princípio da legalidade de modo que sua modificação também somente se poderia dar através de lei em sentido estrito, o que não se evidenciou no caso, à medida que a Portaria ME nº 7.168/2021 teria criado verdadeiramente um requisito à fruição da isenção fiscal, que, desse modo, não constava da Lei de seu estabelecimento.

Por ter sido reduzido o campo de aplicação e incidência da isenção fiscal, pela criação de requisito à fruição do benefício, a atuação do Executivo corresponde a onerar o contribuinte, criando relação tributária, e impondo-o a respectiva obrigação, motivo pelo qual tal atuação se assemelha à própria criação ou majoração de tributo, a quem ninguém nega - e nem poderia - a necessidade de utilização de lei em sentido estrito.

A análise de precedentes jurisprudenciais, porém, indica que a pacificação do tema ainda se vê apenas ao longe à medida que a despeito de certas decisões enxergarem a inadequação da ação estatal no caso, outras tantas não vislumbram ilegalidade na exigência do CADASTUR, considerando-a nos limites do exercício do poder regulamentar administrativo.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ASSONI FILHO, Sérgio. O princípio da legalidade tributária. São Paulo: 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro, 14ª edição**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. *E-book*. ISBN 9788530980726. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>. Acesso em: 19 ago. 2024.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Geográfico, 1988.
- BRASIL. **Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021**. Institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos - PERSE e altera as Leis nº 13.998, de 14 de maio de 2020, e nº 14.020, de 6 de julho de 2020. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 4 maio 2021. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14148.htm. Acesso em: 15 jun. 2024.
- BRASIL. Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Dispôs sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei nº 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei nº 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei nº 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11771.htm?ref=blog.contmatic.com.br. Acesso em: 1 set. 2024.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo nº 0816097-60.2023.4.05.0000. Relator: Manoel de Oliveira Erhardt. Decisão sobre a aplicação do direito de resposta. Julgada em 28 de maio de 2024. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.scam?signedIdProcessoTrf=a576bf5c41d934ac783a656e4a10721c>. Acesso em: 5 set. 2024.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo nº 0823964-36.2023.4.05.8300. Relator: Manoel de Oliveira Erhardt. Decisão sobre a aplicação do direito de resposta. Julgada em 07 de maio de 2024. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.scam?signedIdProcessoTrf=50a60c196c1f77397f99bc8224dee09c>. Acesso em: 5 set. 2024.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo nº 0800349-23.2023.4.05.8201. Relator: Manoel de Oliveira Erhardt. Decisão sobre a aplicação do direito de resposta. Julgada em 30 de janeiro de 2024. Disponível em: <https://pje.trf5.jus.br/pjeconsulta/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/listView.scam?signedIdProcessoTrf=66d4cc417ac7c1d221f043be5d272d01>. Acesso em: 5 set. 2024.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTER, Tiago Rios. Reflexões sobre a Interpretação das Isenções Tributárias e a Aplicação do Art. 111 do CTN. *Revista Direito Tributário Atual*, Nº 34. 2015.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Considerações à Luz da Jurisprudência do STF. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, (74), 2018.

GROFF, Leandro Moraes. Isenção, alíquota zero e o princípio da não cumulatividade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** n. 76, p. 161-174, 2011.

GUIMARÃES, Juliano Lira. A concessão de incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico na perspectiva dos princípios da legalidade, da isonomia e da livre concorrência. *RVMD*, Brasília, V. 15, nº 2, p. 99-, Jul-Dez, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559770038. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770038/>. Acesso em: 12 ago. 2024.

KAUFMANN, Cristine Schiavi. Espécies exonerativas tributárias. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Porto Alegre, v. 37 n. 78, p. 111-149, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. O regime jurídico dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 169-199.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 01 set. 2024.

MIGUEL, Carolina Romanini. **Programa de benefícios do setor de eventos: como funciona?** Consultor Jurídico, 10 jun. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-10/carolina-miguel-programa-beneficios-setor-eventos/>. Acesso em: 10 ago. 2024.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE (OPAS). **Histórico da pandemia de COVID-19**. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>. Acesso em: 10 ago. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. *E-book*. ISBN 9788553620906. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620906/>. Acesso em: 22 ago. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 24 ago. 2024.

WORLD BANK GROUP. **Relatório de Desenvolvimento Mundial 2022**. Washington, D.C.: World Bank, 2022. Disponível em: <https://www.worldbank.org/pt/publication/wdr2022#:~=A%20pandemia%20de%20Covid%2D19,primeira%20vez%20em%20uma%20gera%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 24 jul. 2024.

ⁱ Este trabalho promoveu um corte epistemológico bem definido em relação à trajetória histórica do PERSE. Nesse caso, tal corte se relaciona ao que se poder delimitar como uma “primeira fase” do Programa. A bem da verdade, depois da elaboração da Portaria n° 7.168/2021, outras tantas normas complementares foram elaboradas com teor relevante à discussão central da questão aqui tratada. Escolheu-se, porém, enfatizar atenção a esta dita “primeira fase”, que autonomamente já possuía elementos suficientes para alicerçar as discussões aqui levantadas. A que se dizer, porém, que apesar de estar um tanto distante no tempo, as questões aqui abordadas ainda são de relevância teórica e prática à medida que, consoante demonstrado no Capítulo 05 - ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DO CADASTUR, o ponto central ora discutido ainda marca independentemente de outros fatos posteriores, decisões judiciais muito recentes.