

CONSIDERAÇÕES JURÍDICAS SOBRE A EXTINÇÃO PREMATURA DO INCENTIVO FISCAL DO PERSE

André de Souza Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN.

Rafael da Silva Costa

Consultor tributário.

Artigo recebido em 01.07.2025 e aprovado em 01.09.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Desenvolvimento narrativo e político da Lei 14.148/2021 3 Isenção e alíquota zero 4 A inteligência do art. 178 do CTN e a alíquota zero 5 Hermenêutica do termo “determinadas condições” sob a sistemática de precedente do STJ 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo aborda a análise, sob o crivo da legalidade, da extinção prematura do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos, criado e instituído pela Lei n. 14.148/2021. Para tanto, inicialmente, disserta sobre o desenvolvimento político e legislativo da Lei n. 14.148/2021. Após, compara os institutos de isenção e alíquota zero, a fim de aproximar a inteligência do art. 178 do CTN à técnica de exoneração de incidência nula. Em seguida, verifica-se o devido preenchimento dos requisitos elencados no citado dispositivo no caso do Perse. A pesquisa utiliza uma metodologia bibliográfica, por meio da análise de livros, dissertações, monografias, teses, jurisprudência, artigos jurídicos, documentos e legislação. Utiliza-se, como abordagem da pesquisa, a natureza qualitativa, com finalidade descritiva e exploratória. O artigo conclui que o ato extintivo não resguarda a legalidade, representando uma afronta direta ao direito adquirido e à justa expectativa dos particulares.

PALAVRAS-CHAVE: Perse. Isenção. Alíquota zero. Condicionantes. Legalidade.

LEGAL CONSIDERATIONS ON THE PREMATURE TERMINATION OF THE PERSE TAX INCENTIVE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Narrative and political development of Law 14,148/2021 3 Exemption and zero rate 4 The intelligence of art. 178 of the CTN and the zero rate 5 Hermeneutics of the term “certain conditions” under the precedent system of the STJ 6 Final considerations 7 References.

ABSTRACT: This article addresses the analysis, under the lens of legality, of the premature termination of the Emergency Program for the Resumption of the Events Sector (Perse), created and established by Law No. 14,148/2021. To this end, it first discusses the political and legislative development of Law No. 14,148/2021. Then, it compares the legal concepts of tax exemption and zero rate, in order to align the interpretation of Article 178 of the National Tax Code (CTN) with the technique of null incidence tax relief. Next, it examines whether the requirements set forth in the aforementioned provision are duly met in the case of Perse. The research employs a bibliographic methodology, through the analysis of books, dissertations, monographs, theses, case law, legal articles, documents, and legislation. The research adopts a qualitative approach, with descriptive and exploratory purposes. The article concludes that the termination act does not safeguard legality, representing a direct affront to acquired rights and the legitimate expectations of private parties.

KEYWORDS: Perse. Tax exemption. Zero rate. Conditions. Legality.

1 INTRODUÇÃO

Com a publicação do Ato Declaratório Executivo da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 2, em 21 de março de 2025, o Governo Federal anunciou a extinção antecipada do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), criado e instituído pela Lei 14.148, de 03 de maio de 2021, sob o fundamento de que o limite previsto no art. 4º-A, da citada legislação, havia sido alcançado. Assim, o benefício fiscal foi interrompido antes do prazo original de 60 meses, em que o término somente estava previsto para 17 de março de 2027.

Essa extinção prematura tornou-se objeto de uma série de irresignações judiciais por parte dos particulares que usufruíam da medida de alívio fiscal, em suma, sob o argumento de que o fim, antes do tempo determinado, fere a garantia do art. 178 do Código Tributário Nacional (CTN).

Desta feita, o presente trabalho se propõe analisar a legalidade da citada extinção prematura. Para tanto, inicialmente, dissertará sobre o desenvolvimento político e legislativo da Lei 14.148/2021. Após, será feita uma análise comparativa entre o instituto de isenção e alíquota zero, a fim de aproximar a inteligência do art. 178 do CTN à técnica de exoneração de incidência nula. Em seguida,

verifica-se o devido preenchimento dos requisitos elencados no citado dispositivo no caso do Perse.

2 DESENVOLVIMENTO NARRATIVO E POLÍTICO DA LEI 14.148/2021

É de amplo conhecimento que o setor de eventos, restaurantes, turismo e serviços, de um modo geral, sofreu fortes prejuízos econômicos em decorrência da pandemia do novo coronavírus (covid-19), ocasionando, inclusive, o fechamento de diversos estabelecimentos comerciais.

Visando a mitigar os impactos econômicos e sociais causados pela crise sanitária, foi promulgada a Lei n. 14.148, de 03 de maio de 2021, que dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da covid-19, por meio da instituição do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e do Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC) (BRASIL, 2021).

Esse programa, além de estabelecer diversas modalidades de transação tributária, reduziu a zero por cento a alíquota de quatro tributos federais – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), contribuição social para o financiamento do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – pelo prazo de 60 meses, conforme disposição do art. 4º da Lei n. 14.148/2021, contados a partir da produção de efeitos do citado dispositivo (BRASIL, 2021).

A lei estabeleceu que o usufruto do benefício fiscal estaria condicionado às pessoas jurídicas (i) constituídas antes da vigência do benefício fiscal, (ii) que sofreram os efeitos das políticas de *lockdown* no período pandêmico, (iii) devidamente cadastradas no Cadastro de Prestadores de Serviços Turísticos (Cadastur), (iv) devidamente classificadas por meio da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) ligadas ao setor de eventos, (v) que se manterão ativas após o período de calamidade pública, e (vi) que resguardam a regularidade fiscal (BRASIL, 2021).

Tal desoneração promovida pelo art. 4º da Lei 14.148/2021 foi o centro de polêmicas desde a sua promulgação. Após seguir o devido trâmite legal pelas casas do Congresso Nacional, o texto legal foi apreciado pelo presidente, o qual vetou o mencionado artigo sob o fundamento de que não há estudos que demonstrem o real impacto orçamentário e financeiro da medida de alívio

fiscal. Contudo, o veto foi derrubado pela Câmara dos Deputados Federais e a lei seguiu para promulgação.

Ao passar do tempo, o texto da referida legislação sofreu uma série de alterações que visavam a restringir o acesso dos particulares ao benefício fiscal.

Com a edição da Medida Provisória 1.147, posteriormente convertida na Lei 14.592, de 30 de maio de 2023, o Governo Federal listou de forma taxativa o rol de CNAEs ligados ao setor de eventos que seriam beneficiados pelo alívio fiscal da alíquota zero, em vez da genérica referência ao art. 2º da Lei 14.148/2021, e da indicação de que um ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia disciplinaria o assunto. Além dessa medida, a legislação também criou a exigência do Cadastur à época da entrada de vigência do benefício (BRASIL, 2023).

Após, a norma de exoneração constante no referido artigo legal sofreu sua primeira tentativa de extinção, com a edição do texto original da Medida Provisória n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023, que estabelecia um aumento progressivo de alíquota ao longo do prazo estabelecido no benefício. Na exposição de motivos da Medida Provisória é muito claro que o motivo para revogação era meramente fiscal e desconsiderava outros aspectos relativos à concessão de um benefício fiscal. No entanto, o Governo Federal retrocedeu e não inovou na incidência da norma tributária ao tempo (BRASIL, 2023).

Nessa toada, salienta-se que benefício fiscal é um conceito genérico, que abarca modalidades específicas de exoneração tributária, como a imunidade, a isenção, o diferimento, a subvenção, e as hipóteses de desoneração parcial, como a redução da alíquota, da base de cálculo, a concessão de créditos, a amortização e outras (TORRES, 2002).

Valendo-se dos ensinamentos do professor paulista Luís Eduardo Schoueri (2005), o *Perse* é uma verdadeira norma indutora, que se utiliza da técnica da alíquota zero como forma de compensar os particulares afetados pelas medidas de *lockdown*, impostas pelo Poder Público noutro momento antecedente à sua edição, bem como induzir à manutenção das empresas, dos postos de trabalho e ao desenvolvimento do setor de turismo e eventos após a crise sanitária.

Outrossim, apesar do recuo do Governo Federal naquele momento, pouco tempo depois, em 22 de maio de 2024, essa entidade promulga a Lei n. 14.859, que altera a Lei 14.148/2021, e adiciona o art. 4º-A, em que se estabelece que a exoneração promovida pela alíquota zero terá o teto de R\$ 15.000.000.000,00

no período de abril de 2024 a dezembro de 2026, o qual será demonstrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de relatórios bimestrais. Atingido o teto, o benefício fiscal extingue-se no mês subsequente à demonstração em que a extrapolação for publicizada pelo Poder Executivo em audiência pública do Congresso Nacional (BRASIL, 2024).

Tal alteração serviu de fundamento para a extinção prematura do benefício fiscal do Perse, por meio do Ato Declaratório Executivo da RFB n. 2, em 21 de março de 2025.

Desta feita, evidencia-se que, desde a instituição do Perse, o benefício foi alvo de investidas do Poder Público e, ao passar do tempo, esses avanços foram afunilando o acesso ao benefício fiscal por parte dos particulares, até que se chegou ao ponto de extingui-lo antes do prazo estabelecido.

Todos esses movimentos foram motivados unicamente pelo caráter fiscal, marcadamente pela primeira tentativa de acabar com o benefício, por meio da Medida Provisória n. 1.202/2023, e, após, pela tentativa definitiva, que se sustenta num teto de desoneração fiscal, desconsiderando completamente a função extrafiscal do Perse, que é uma medida compensatória e de indução à manutenção das empresas no mercado afetadas pelas restrições sociais impostas pelo Poder Público na época da pandemia da covid-19.

3 ISENÇÃO E ALÍQUOTA ZERO

No modelo de federação brasileiro, cada pessoa jurídica de Direito Público, seja a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, possui uma esfera de atuação própria, denominada “competência”. Esse campo de atuação pode ser exclusivo, caso em que apenas um ente atua, ou concorrente, quando é possível a atuação conjunta dos entes. Salienta-se que, dada a delicadeza da temática, o constituinte se preocupou em descrever essa divisão de poderes (SCHOUERI, 2024).

Assim, da mesma forma que a CRFB/1988 se preocupou em atribuir a competência a cada ente, também se preocupou em garantir sua fonte de recursos financeiros, a fim de resguardar seu exercício de poder. O constituinte não só assegurou autonomia orçamentária às pessoas jurídicas de Direito Público, mas lhes permitiu, desde que respeitados os limites de atuação constitucionais, a instituição de tributos por leis próprias (SCHOUERI, 2024).

A CRFB/1988 atribui competência a cada ente federativo para instituir e cobrar tributos mediante o exercício de sua própria capacidade legislativa. Trata-se de um processo em que o texto constitucional apenas autoriza a criação da espécie tributária por cada ente, cabendo ao federado a efetiva criação e a instituição do tributo por meio de lei própria.

Nesse sentido, no exercício de permissão constitucional, a Carta Maior também se preocupa em limitar o poder conferido por meio da concessão de imunidades, as quais abarcam situações com elevadíssima carga valorativa ou que surgiram por razões técnicas, para assegurar o funcionamento harmônico do sistema tributário nacional. Portanto, como se encontram alheias ao exercício de competência tributária, por força constitucional, não há de se falar em fato gerador da incidência tributária (SCHOUERI, 2024).

Noutro plano, no processo de instituição do tributo, o legislador, ao discriminar as hipóteses de incidência tributária, cria lacunas normativas. Sobre as situações constantes nesse limbo de incidência, por uma manifestação do princípio da legalidade, não há de se falar também em fato jurídico tributário, sendo verdadeiramente uma hipótese de não incidência (SCHOUERI, 2024).

A isenção também deriva do exercício legal de instituição do tributo. Na visão clássica do CTN, a isenção não se confunde com a não incidência, mas constituiria uma dispensa legal do pagamento tributário devido, por isso se encontra listada no rol do art. 175 do CTN, como espécie de exclusão do crédito tributário. Portanto, nesse modelo teórico, a obrigação tributária surge, mas seu pagamento é excluído por ação da norma isentiva, ao contrário da não incidência em que não há de falar em obrigação tributária, pelo fato de a hipótese não ser descrita como fato jurídico tributável (BRASIL, 1966).

Sobre a diferenciação dos institutos, Hugo de Brito Machado Segundo (2019) disserta, explicando a visão clássica, que a imunidade ocorre quando a Constituição veda a criação e a cobrança de tributos sobre determinados fatos ou sujeitos, afastando-os do âmbito das regras que delimitam o exercício da competência tributária, ao qual, do contrário, não fosse a regra imunizante, tais hipóteses estariam abrangidas. Trata-se de um verdadeiro impedimento constitucional ao exercício de competência. Por outro lado, a isenção é estabelecida por lei. É o ente tributante, seja União, Estado ou Município, a quem compete criar tributo, que edita norma mais específica que a norma de autorização, estabelecendo exceções nas quais o tributo não é devido. Quanto à não incidência,

ela ocorre naquelas situações não abarcadas pela lei tributária, tratando-se de mera decorrência lógica da enumeração legislativa.

Contudo, Luís Eduardo Schoueri (2024) rompe com tal visão clássica do CTN, uma vez que não visualiza sentido em falar sobre nascimento de uma obrigação tributária, quando a própria lei teria disposto sobre a sua isenção, sendo, consequentemente, a isenção uma hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada. O professor paulista entende que o citado ordenamento, em seu art. 114, explicitamente veda uma visão dualista do tributo: uma vez ocorrido o fato jurídico, há a tributação. Destarte, se o fato se revela suficiente, então, não há de se buscar outra fundamentação para a tributação, situação que o leva a concluir que a isenção impede que exista o próprio fato jurídico tributário.

Paulo de Barros Carvalho (2009) igualmente rompe com o entendimento clássico, ensinando que as normas de isenção realizam modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Resguardando sua autonomia, a norma isentiva atua sobre a regra-matriz de incidência a fim de mutilar um ou mais critérios de sua estrutura. Trata-se de um verdadeiro encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre eventos abstratamente qualificados. Sendo o fato isento, sobre ele não opera a incidência, não sendo possível falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária.

Destarte, a imunidade e a atribuição do poder de tributar derivam do exercício do Poder Constituinte originário, situando-se no mesmo plano, no qual a norma imunizante incide sobre hipóteses, discriminadas sob o critério valorativo ou de eficiência sistêmica, alheias à atribuição de competência tributária.

A isenção, por sua vez, deriva do exercício da competência tributária e possui efeitos intermitentes de exoneração. Rompendo com o modelo adotado pelo CTN, tendo em vista a autonomia da norma isentiva, por ser criada de forma autônoma por lei diversa da que cria e institui a espécie tributária em que esta incide, e vedação à visão dualista do tributo, promovida pelo art. 114 do CTN, a isenção é uma espécie de não incidência legalmente qualificada. Portanto, nas hipóteses em que incide a norma isentiva não há de se falar em fato gerador da obrigação tributária, tampouco em prestação tributária.

Superado o conceito de isenção, passa-se a refletir sobre o que seria a alíquota zero. Na visão clássica do CTN, essa técnica de alívio fiscal é claramente

uma isenção, tendo em vista que, em sua ocorrência, a obrigação tributária surge, mas sua grandeza tributária é nula (TORRES, 2022).

Contudo, com a evolução do modelo teórico de isenção, tem-se uma diferença clara entre os institutos. Na isenção não há a ocorrência do fato gerador, enquanto na alíquota zero há sua constituição.

Regina Helena Costa (2022) defende que alíquota zero e isenção são conceitos distintos, conquanto inegavelmente ambas desempenhem modalidades de exoneração tributária. A isenção promove a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com quaisquer de seus aspectos. Já a alíquota zero é uma figura mais simples, pois recai apenas sobre o aspecto quantitativo da incidência, preservando-se a hipótese de incidência tributária.

Tanto Luís Eduardo Schoueri (2024), quanto Regina Helena Costa (2022), disertam sobre a peculiaridade de que, ao contrário da isenção, a alíquota zero pode advir do Poder Executivo nos excepcionais casos em que há a mitigação do princípio da legalidade tributária, hipóteses dos arts. 153, § 1º, e 177, § 4º, I, “b”, da CRFB/1988, em que ao legislador é atribuída a função de ditar os limites máximos e mínimos da alíquota, a ser determinada pelo Executivo. Logo, tem-se que caso o limite mínimo seja zero, o Poder Executivo tem a competência de instituí-la por ato próprio.

Portanto, é evidente que tanto a isenção quanto a alíquota zero produzem efeitos de alívio fiscal semelhantes, porém são conceitos diferentes. A isenção é uma modalidade de exoneração mais ampla, em que, por natureza exclusivamente legal, pode atingir qualquer dos critérios da norma de incidência tributária a fim de rechaçar a obrigação tributária. Outrossim, a alíquota zero é uma figura mais singela, que atinge unicamente o critério quantitativo da norma de incidência tributária, além de, em excepcionais casos em que a CRFB/1988 determina, poder ser uma escolha do Poder Executivo.

4 A INTELIGÊNCIA DO ART. 178 DO CTN E A ALÍQUOTA ZERO

Como fruto da vontade do legislador na promoção de um comportamento, via de regra, a isenção pode ser revogada a qualquer tempo, desde que respeitadas determinadas condições.

A isenção pode ser revogada a qualquer tempo, hipótese em que os fatos antes exonerados voltam a constituir o dever de recolher tributo, podendo a autoridade lançá-lo. Porém, caso a isenção tenha sido concedida a prazo certo e sob determinadas condições, essa revogação não pode ocorrer, tendo o contribuinte direito adquirido de fruí-la até o final do prazo estabelecido – é o que determina a atual redação do art. 178 do CTN (MACHADO SEGUNDO, 2019).

O art. 178 do CTN expressamente veda a revogação prematura de isenções concedidas por prazo certo e sob determinadas condições, senão observe: “Art. 178 A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104” (BRASIL, 1966).

Em sua redação original, o artigo analisado *supra* não exigia a cumulação da condição e do prazo certo. Entendia-se, então, que qualquer isenção por prazo certo não poderia ser revogada. Contudo, com as modificações realizadas pela Lei Complementar n. 24, de 1975, não importa somente que haja fixação de prazo, mas que o legislador condicione tal tratamento privilegiado ao cumprimento de condições por parte do sujeito passivo (SCHOUERI, 2024).

Salienta-se que a remissão constante na norma ao art. 104, III, é referente à Constituição de 1946, que trata da anterioridade da lei tributária, superiormente contemplada nos arts. 150, III, “b” e “c”, e 195, § 6º, da CRFB/1988 (COSTA, 2019).

O mencionado artigo traduz a vedação ao direito adquirido, à vista do princípio da segurança jurídica. Seu texto é expresso a referenciar isenções. Contudo, mesmo que sejam conceitos diferentes, sua inteligência não seria extensiva às hipóteses em que a alíquota zero é concedida com tempo certo e sob determinadas condições, como é o caso do Perse?

À luz da sistemática dos precedentes, tal questionamento já foi respondido pelo Superior Tribunal de Justiça, o responsável pela interpretação legal e guarda das garantias sociais, ao apreciar o Recurso Especial n. 1.988.364/RN, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, julgado em 19 de abril de 2022.

O Recurso Especial convocou o Superior Tribunal de Justiça a analisar a revogação antecipada da alíquota zero de PIS e Cofins incidente sobre as vendas a varejo de produtos de informática no âmbito do programa de Inclusão Digital da Lei n. 11.196/2005 (arts. 28 e 30).

Ao apreciar o Recurso Especial, a Excelentíssima Ministra Relatora exarou o entendimento – que foi acolhido pela unanimidade – de que a inteligência

do art. 178 do Código Tributário Nacional, relativo às isenções de prazo certo e sob determinadas condições, deve ser aplicada às hipóteses de redução a zero. Argumenta a relatora que, como a alíquota zero resulta em inexistência de tributo, aproxima-se, em razão da nítida equivalência prática, à regência de normas concretizadoras das garantias dos contribuintes concebidas, inicialmente, somente para isenções (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2022).

Ademais, a Ministra Regina Helena Costa ainda afirma que, afastar a aplicação de tal dispositivo legal na hipótese da alíquota zero, é uma medida desrazoável, afinal os sujeitos passivos encontram-se em posições equivalentes no que tange ao resultado prático do alívio fiscal (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2022).

Numa análise do julgado, a Corte Cidadã compreendeu que a proteção da confiança nos atos do Poder Público, a estabilidade das relações jurídicas – manifestada na durabilidade das normas –, e a previsibilidade dos comportamentos, traduções e manifestações da ideia de segurança jurídica, atraem a aplicação do art. 178 do CTN, às hipóteses de alíquota zero (SCHOUERI, 2024).

A posição do Tribunal é louvável, afinal no direito a norma não se restringe ao texto. A proteção à legítima confiança não deve se restringir à isenção, mas a todas as hipóteses de exoneração. O particular adota um determinado comportamento diante do alívio fiscal, o que muitas vezes só faz sentido à luz do benefício, flexibilizando, portanto, sua autonomia. Ao tempo da revogação antecipada, sua estratégia comercial para o futuro encontra-se prejudicada, frustrando o sujeito passivo que se organizou e investiu em estruturas comerciais que antes, em geral, não seriam vantajosas.

Na relação descrita, é claro que em nada importa se a exoneração é de natureza constitucional ou legal, se há a presunção de ocorrência do fato jurídico tributário ou não, se a norma alivante pode advir do Poder Legislativo ou, em hipóteses especiais, do Poder Executivo, mas, sim, se ocorrerá o alívio fiscal para o qual o sujeito passivo se desdobrou para se enquadrar e fruí-lo pelo prazo antes acordado. Diante do exposto, é irrelevante a forma que o Poder Público escolheu para induzir o contribuinte, ao passo que é necessário resguardar boa-fé nessa relação de indução e benefício.

Portanto, a técnica de alívio fiscal utilizada no Perse não afasta por si a vedação traduzida no art. 178 do CTN, sendo necessário analisar o cumprimento de seus requisitos. Como já mencionado, o benefício expressamente foi concedido

com prazo certo, nos ditames do art. 4º da Lei 14.148/2021, que estabelece a vigência de 60 meses contados a partir da publicação do ordenamento. Por isso, permite-se falar em sua extinção prematura. As condicionantes serão tema do próximo tópico.

5 HERMENÊUTICA DO TERMO “DETERMINADAS CONDIÇÕES” SOB A SISTEMÁTICA DE PRECEDENTE DO STJ

O termo “determinadas condições”, retirado do art. 178 do CTN, é uma expressão genérica que se refere às exigências do Poder Público para que o particular possa usufruir de determinada norma de alívio fiscal. Refere-se, então, a uma norma de discriminação, a qual promove uma exoneração específica, em vez de uma abdicação de receita ampla e geral.

Essa expressão muitas vezes é confundida com a determinação de investimentos por parte do particular. Afinal, é evidente que, caso a pessoa jurídica de Direito Privado realize investimentos a fim de se alocar em determinada região, desenvolver determinado produto ou, ainda, promover obras públicas, ela terá incorrido em determinadas condições. Porém, tal entendimento é simplista e não merece prosperar.

O art. 170 da CRFB/1988, que compõe a chamada “Constituição Econômica”, fornece o alicerce para qualquer intervenção do Estado no mercado, ao delinear os parâmetros que devem nortear a atuação estatal na regulação econômica. Isso se deve ao peso das decisões do ente público no mercado (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, as “determinadas condições” dizem respeito a qualquer diretriz feita por ente público para que o particular consiga aderir ao benefício fiscal. A onerosidade, que, a bem da verdade, é um método para averiguar a existência das condicionantes, é justamente a supressão da liberdade empresarial por meio da indução condicionada promovida pelo agente público.

Valendo-se novamente da sistemática de precedentes, no julgamento do REsp n. 1.241.131/RJ, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, em que se analisou a isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido por pessoas físicas na venda de participação societária, conforme previsto no Decreto-lei n. 1.510/1976, a Corte Cidadã entendeu que se tratava de isenção onerosa, pois se exigia que o particular esperasse cinco anos a partir da data de subscrição

ou aquisição da participação para vender as ações (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2022).

Ademais, no citado julgamento do REsp n. 1.988.364/RN, de relatoria da Ministra Regina Helena Costa, ocorrido em 08 de junho de 2021, em que se analisou a revogação prematura da Lei n. 11.196/2005 (Lei do Bem), no âmbito do Programa de Inclusão Digital (PID), o STJ entendeu: “a exigência de que a empresa se submeta a um processo específico de produção, bem como a limitação do preço de venda dos produtos, caracteriza a onerosidade para usufruir da redução da alíquota zero”. Além disso, destacou: “restrição de fornecedores, traduzindo inegável restrição à liberdade empresarial, especialmente no ambiente da economia de livre mercado”. Em consequência, concluiu-se que a revogação do benefício antes do prazo estipulado violou “o art. 178 do Código Tributário Nacional, ainda que, na matéria em questão, trate-se de revogação de alíquota zero, pois a exoneração foi concedida por prazo certo e de forma onerosa e condicionada” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2022).

Por fim, no REsp n. 627.998/CE, julgado em 17 de novembro de 2009, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, que tratava da isenção e da redução da base de cálculo de tributos no âmbito do Programa Especial de Exportação (Befiex), instituído pelo Decreto-lei n. 1.219/1972, a Corte Superior concluiu que a condição onerosa era o aumento das exportações de produtos manufaturados (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2009).

Destarte, a partir do mapeamento dos precedentes *supra*, nos quais foram analisadas supressões antecipadas de benefícios fiscais, extrai-se que a onerosidade não depende de dispêndio de capital por parte do empresário, mas do simples ato de seguir as diretrizes econômicas impostas pelo Poder Público.

No caso do Perse, suas condicionantes são anteriores à sua criação. Durante o período em que perdurou a pandemia do novo coronavírus, os agentes econômicos vivenciaram uma retração sem igual do mercado, em que as normas sanitárias para enfrentamento da crise de saúde passaram a ser verdadeiras diretrizes econômicas.

Nesse sentido, os agentes públicos, em prol da coletividade, editaram uma série de medidas sociais restritivas que impediram o desenvolvimento do setor de eventos e turismo.

Em meio a esse cenário caótico, emerge o Perse, um instrumento jurídico de intervenção do Estado no domínio econômico, com o objetivo de mitigar os

danos causados pela crise sanitária e restaurar a funcionalidade dos setores afetados. Como já descrito, em suma, para o particular ser beneficiado pela alíquota zero, constante no art. 4º da Lei 14.148/2021, deveria ter-se mantido ativo no período pandêmico, possuir o Cadastur e ser classificado como pertencente ao setor de turismo e eventos, que foi sacrificado no período da crise sanitária.

Posto isto, o requisito condicionante da norma do art. 178 do CTN também resta preenchido no caso do Perse. A expressão “determinadas condições” não está reduzida a investimentos por parte dos agentes econômicos de natureza privada, mas se refere à submissão econômica às induções estatais, em que o particular abdica da sua liberdade empresarial e adota determinados comportamentos que, normalmente, só fazem sentido à luz do usufruto da norma de alívio fiscal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Ato Declaratório Executivo da Receita Federal do Brasil (RFB) n. 2, em 21 de março de 2025, fundamentado no art. 4º-A da Lei n. 14.148/2021, *vide* modificação legal promovida pela Lei n. 14.859/2024, que anunciou a extrapolação do teto de desoneração fiscal e extinguiu de forma prematura a alíquota zero do art. 4º, concedida pelo prazo de 60 meses, também da Lei n. 14.148/2021, surpreendeu os particulares integrantes do setor de eventos e turismo.

Diante da quebra de expectativa, muitos agentes econômicos do setor privado questionaram a legalidade da revogação antecipada do benefício fiscal do Perse, tendo em vista a vedação contida no art. 178 do CTN.

Ao analisar o histórico político e legislativo do Perse, nota-se que, desde a sua publicação, foi alvo de investidas por parte do Poder Público, que sempre atuou com o intuito de restringir sua abrangência – movimento fundado unicamente com viés fiscal, desconsiderando a função extrafiscal do benefício, como forma de compensação às medidas de restrição social impostas à época da crise sanitária e de promoção da recuperação e manutenção das empresas no mercado.

Assim, ao analisar o conceito de isenção e de alíquota zero é notório que ambas apresentam o mesmo resultado prático – a exoneração fiscal –, e derivam do exercício do poder de tributar. Contudo, há importantes distinções entre os institutos. A primeira é uma hipótese de não incidência tributária legalmente

qualificada, que atua de forma sobre a regra-matriz de incidência do tributo, de modo a mutilar a existência do fato gerador e, conseqüentemente, a obrigação tributária. A segunda é uma técnica de alívio fiscal, que atua unicamente sobre o aspecto quantitativo da norma de incidência, de forma a anular a grandeza da prestação tributária.

Nesse sentido, recorrendo à sistemática de precedentes, mesmo diante das diferenças conceituais, esclareceu-se a possibilidade de aproveitamento da norma traduzida no art. 178 do CTN à técnica da alíquota zero. Afinal, a referida norma busca resguardar o direito adquirido e a justa expectativa, manifestações do princípio da segurança jurídica, do particular que, diante do alívio fiscal e do prazo determinado, flexiona sua liberdade comercial e adota um comportamento imposto pelo Poder Público, o qual, normalmente, só faz sentido pela vantagem fiscal.

Analisando se a revogação prematura do Perse atende aos requisitos do art. 178 do CTN, quais sejam, a existência do prazo determinado e o alívio fiscal concedido sob “determinadas condições”, verifica-se que ambos estão preenchidos.

O preenchimento do requisito é de fácil constatação, tendo em vista a prescrição da alíquota zero para IRPJ, CSLL, PIS e Cofins pelo prazo de 60 meses a partir da produção de efeitos do art. 4º da Lei n. 14.148/2021.

O atendimento do requisito expresso por “determinadas condições” já necessita de maior atenção, pois a escolha dessa expressão genérica não traduz de forma clara a vontade do legislador. Outrossim, recorrendo novamente à sistemática de precedentes, a Corte Cidadã, exercendo seu papel de garantidor e intérprete das leis, esclarece que as condições dizem respeito à indução comportamental econômica, onerosa à liberdade empresarial do particular.

Ao caso em tela, a onerosidade reside à época da crise sanitária global provocada pela covid-19, em que os particulares do setor de eventos e turismo ficaram impedidos de desenvolver suas atividades comerciais, pela imposição das medidas de restrição social do Poder Público. Não é possível dissociar o benefício fiscal às medidas de restrição social, afinal, esse instrumento de intervenção estatal na economia foi criado como medida para compensar os particulares ligados ao setor de eventos e turismo que mantiveram seus CNPJs ativos durante o período pandêmico e para induzir a recuperação dos agentes econômicos, bem como a manutenção dos postos de trabalho.

Portanto, o ato extintivo não resguarda a legalidade, representando uma afronta direta ao direito adquirido e à justa expectativa dos particulares, que, em respeito aos sinalagmas legais, devem ter reconhecidas suas pretensões de usufruto da alíquota zero pela integralidade do prazo originalmente estabelecido.

7 REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 16 jun. 2025.

BRASIL. Lei n. 14.148, de 03 de maio de 2021. Institui e cria o Perse. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14148.htm. Acesso em: 16 jun. 2025.

BRASIL. Lei n. 14.592, de 30 de maio de 2023. Altera a Lei n. 14.148/2021. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14592.htm#art13. Acesso em: 16 jun. 2025.

BRASIL. Lei n. 14.859, de 22 de maio de 2024. Altera a Lei n. 14.148/2021. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2024/Lei/L14859.htm#art1. Acesso: 16 jun. 2025.

BRASIL. Medida Provisória n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023. Altera a Lei n. 14.148/2021. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1202.htm#art6. Acesso em: 16 de jun. 2025.

BRASIL. Presidência da República. Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 29 dez. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Mensagem n. 186, de 03 de maio de 2021. Veta o art. 4º da Lei 14.148/2021. Brasília, DF.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Ato Declaratório Executivo RFB n. 2, de 21 de março de 2025. Torna público o atingimento do limite previsto no art. 4º-A da Lei 14.148/2021. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, 24 mar. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.241.131/RJ. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgado em: 27 jun. 2013. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 4 ago. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.988.364/RN. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Julgado em: 8 jun. 2021. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 15 jun. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 627.998/CE. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em: 17 nov. 2009. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 27 nov. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed São Paulo: Saraivajur. 2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraivajur, 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Parecer jurídico. São Paulo, 2022.