**PAULO CÉSAR FERREIRA DAMASCENA**

# INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E O SEU CONTROLE: ESTUDO DE CASO DO PROUNI

Dissertação de Mestrado
Orientador: Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo**

**2020**

**PAULO CÉSAR FERREIRA DAMASCENA**

# INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS E O SEU CONTROLE: ESTUDO DE CASO DO PROUNI

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**FACULDADE DE DIREITO**

**São Paulo**

**2020**

Autorizo a reprodução e divulgação total deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

**Serviço de Processos Técnicos da Biblioteca da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**

Damascena, Paulo César Ferreira.

Incentivos tributários e o seu controle: estudo de caso do PROUNI / Paulo César Ferreira Damascena; orientador Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade – São Paulo, 2020. 236 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito - Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Incentivo tributário. 2. PROUNI. 3. Controle de efetividade. 4. Justiça tributária. 5. Capacidade contributiva. 6. Tribunal de Contas. 7. Controladoria-Geral da União. 8. Poder Judiciário.

**Nome:** Paulo César Ferreira Damascena

**Título:** Incentivos tributários e o seu controle: estudo de caso do PROUNI

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Associado Dr. José Maria Arruda de Andrade (Orientador)

Instituição: FDUSP

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Com carinho, dedico este trabalho para Fernanda, Nádia, Paulo (em memória), Nadjane e Viviane.

## AGRADECIMENTOS

Esta dissertação contou com a ajuda de diversas pessoas, em diferentes momentos, de modo que é impossível agradecê-las individualmente. Todavia, assumirei o risco de tentar citar todas as pessoas que foram determinantes para os acertos deste trabalho.

Em primeiro lugar, agradeço ao Professor José Maria Arruda de Andrade pela orientação e pelo conhecimento que adquiri nesta trajetória, que se iniciou mesmo antes da aprovação no processo seletivo do Mestrado.

Também agradeço aos Professores Flavio Rubinstein e Gustavo Vettori, que participaram do meu Exame de Qualificação, quando pude colher sugestões para melhoria deste trabalho.

Além dos professores citados, agradeço ainda aos Professores Luis Eduardo Schoueri, Gerd Willi Rothmann, Heleno Taveira Torres, Fernando Menezes de Almeida e Nina Beatriz Stocco Ranieri pelas aulas ministradas, das quais retirei significativa parcela da bibliografia aqui citada.

Devo agradecer, especialmente, aos amigos e colegas Gabriel Ferreira da Fonseca, Natalia Rebello, Mateus Batista, Guilherme Heitich Ferrazza, Daniel Monteiro Gelcer, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Carla Resstom, Daniel Plech, Adriana Mattos, Carlo Principe e Técio Spínola. Agradeço por terem me auxiliado na escolha do Professor José Maria como orientador, pela ajuda no processo seletivo e pelos constantes debates e revisões.

Agradeço ainda à Professora Sara Côrtes, da Universidade Federal da Bahia, por ter despertado em mim o interesse pela pesquisa acadêmica.

À minha esposa, Fernanda Murad, aos meus pais, Nádia e Paulo (em memória) e às minhas irmãs, Nadjane e Viviane, o meu agradecimento especial pelo amor e suporte.

“A novidade era a guerra
Entre o feliz poeta e o esfomeado
Estraçalhando uma sereia bonita
Despedaçando o sonho pra cada lado”
A novidade, Gilberto Gil

## RESUMO

DAMASCENA, Paulo César Ferreira. **Incentivos tributários e o seu controle: estudo de caso do PROUNI.** 2020, 236 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

O problema de pesquisa desta dissertação é: à luz do direito posto, há normas que viabilizem o controle de efetividade de incentivos tributários, bem como imponham possíveis consequências jurídicas na hipótese de a norma indutora não atingir o objetivo anunciado? O presente trabalho adota como referencial teórico o entendimento de que a ordem jurídica instituída pela Constituição vigente possibilita a utilização de incentivos tributários como fonte de financiamento de política pública, desde que o gasto indireto seja efetivo. Isso significa que a norma indutora deve, necessariamente, contribuir para o objetivo visado pela ação governamental, caso contrário o princípio da igualdade, que na relação jurídica tributária é denominado de capacidade contributiva, será desrespeitado. Assim, analisar a efetividade de incentivo fiscal pressupõe avaliar os resultados de uma dada política pública que, dentre os diversos instrumentos jurídicos disponíveis, foi desenhada para se valer das normas do sistema tributário. Ocorre que, geralmente, as leis que instituem incentivos fiscais não indicam quais são as metas da política, o período de vigências e os critérios materiais para que contribuintes gozem do benefício. Buscando responder o problema de pesquisa acima, este trabalho utiliza o Programa Universidade para Todos (PROUNI), instituído pela Lei 11.096/2005, como caso de estudo. Para tanto, são analisados os dispositivos da referida lei, bem como normas constantes na CF/88, no CTN e na LRF. Ademais, considera-se como fonte de dados as exposições de motivo que instruíram os projetos de lei enviados ao Congresso Nacional, os debates legislativos e as auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e pela Controladoria-Geral da União (CGU) ao PROUNI. Analisa-se ainda os limites e desafios que devem ser considerados pelo Poder Judiciário, na hipótese de ser questionada a efetividade de incentivos tributários por meio de demanda judicial.



**Palavras-chaves:** Incentivo tributário. PROUNI. Controle de efetividade. Justiça tributária. Capacidade contributiva. Tribunal de Contas. Controladoria-Geral da União. Poder Judiciário.

## ABSTRACT

DAMASCENA, Paulo César Ferreira. **Tax expenditure and its control: a case study of PROUNI.** 2020, 236 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

This dissertation aims to answer the following question: are there legal rules which allow controlling effectiveness of tax benefit as well entail for legal consequences if tax expenditure does not reach its goals? This work is built on the premise that the Brazilian Constitution allows the use of tax subsidies as revenue sources for public policy, as long as they are effective. It means that the tax expenditure should contribute to the goals of the government programme, otherwise the principle of equality, which in a tax relationship is called ability-to-pay, it will be breached. Therefore, analyzing the effectiveness of tax aids it assumes to measure the outcomes of a specific public policy financed by tax expenditures. Nevertheless, usually, enacted laws do not evince policy goals, duration and relevant requirements, therefore making an impact assessment difficult. Looking to answer the main question, this research develops a case study using the University For All Program (PROUNI), instituted by Law 11.096 / 2005. In addition to the articles of this law, the provisions of the Brazilian Constitution (CF/88), the Nacional Tax Code (CTN) and the Brazilian Fiscal Responsibility Act (LRF) are analyzed, as well the legislative intents of legislative bills introduced to the National Congress, deliberations which took place in the House of Representatives and Senate and audits and inspections conducted by the Federal Budget Oversight Board (TCU) and by the Office of the Comptroller General (CGU). Additionally, the case study anticipates the challenges which should be considered by the Brazilian Supreme Court (STF) in cases where the effectiveness of tax benefits are raised in a legal process.



**Keywords:** Tax expenditure. University For All Program (PROUNI). Effectiveness control. Tax Justice. Ability to pay. Federal Budget Oversight Board (TCU). Office of the Comptroller General (CGU). Brazilian Supreme Court (STF).

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - MENSURAÇÃO DE EFICIÊNCIA DE POLÍTICA PÚBLICA.....40
FIGURA 2 - MENSURAÇÃO DE EFICÁCIA DE POLÍTICA PÚBLICA.....41
FIGURA 3 - MENSURAÇÃO DE IMPACTO DE POLÍTICA PÚBLICA.....42

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES SOBRE AS IES ANTES E APÓS A ADESÃO AO PROUNI....64

TABELA 2 - COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES SOBRE AS IES APÓS A ADESÃO AO PROUNI....66

TABELA 3 - COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES SOBRE AS IES COM FINS LUCRATIVOS ANTES E APÓS A ADESÃO AO PROUNI....67

TABELA 4 - COMPARAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS INCIDENTES SOBRE AS IES SEM FINS LUCRATIVOS E BENEFICENTES ANTES E APÓS A ADESÃO AO PROUNI....67

TABELA 5 - TAXA BRUTA DE MATRÍCULA DO ENSINO SUPERIOR....71

TABELA 6 - TAXA LÍQUIDA DE MATRÍCULA DO ENSINO SUPERIOR....71

TABELA 7 - INGRESSANTES NA EDUCAÇÃO SUPERIOR E CONCLUINTES DO ENSINO MÉDIO....77

TABELA 8 - TAXAS DE OCUPAÇÃO DE VAGAS NO ENSINO DE GRADUAÇÃO: 1990-2002....94

TABELA 9 - COMPARAÇÃO DAS EMENDAS PROPOSTAS PELOS DEPUTADOS FEDERAIS AO PL 3.582/2004 COM O OBJETIVO DE CONFERIR BENEFÍCIOS ÀS IES PRIVADAS E ENRIJECER O CONTROLE SOBRE OS BOLSISTAS COM AS QUE PROPUNHAM IMPOR MAIOR CONTROLE ÀS IES....111

TABELA 10 - SESSÕES DA COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER AO PROJETO DE LEI Nº 3582, DE 2004....115

TABELA 11 - COMPARAÇÃO DOS TEXTOS DO PROJETO DE LEI Nº 3582, DE 2004 E DA MP 213/2004 ENVIADOS PELO PODER EXECUTIVO AO CONGRESSO NACIONAL....127

TABELA 12 - COMPARAÇÃO DAS EMENDAS PROPOSTAS PELOS DEPUTADOS FEDERAIS À MP 213/2004 COM O OBJETIVO DE CONFERIR BENEFÍCIOS ÀS IES PRIVADAS E ENRIJECER O CONTROLE SOBRE OS BOLSISTAS COM AS QUE PROPUNHAM IMPOR MAIOR CONTROLE ÀS IES....131

TABELA 13 - CÁLCULO ELABORADO PELO PODER EXECUTIVO PARA DEFINIR O PERCENTUAL DE BOLSAS QUE SERIA EXIGIDO DAS IES PRIVADAS....135

TABELA 14 - COMPARAÇÃO DAS EMENDAS PROPOSTAS PELOS SENADORES À MP 213/2004 COM O OBJETIVO DE CONFERIR BENEFÍCIOS ÀS IES PRIVADAS E ENRIJECER O CONTROLE SOBRE OS BOLSISTAS COM AS QUE PROPUNHAM IMPOR MAIOR CONTROLE ÀS IES....140

TABELA 15 - RENÚNCIA TRIBUTÁRIA COM O PROUNI E COM AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS EM 2006, SEGUNDO O DGT....156

TABELA 16 - RENÚNCIA TRIBUTÁRIA COM O PROUNI E COM AS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS EM 2006, SEGUNDO INFORMAÇÕES CONSTANTES DO ACÓRDÃO 816/2009 DO TCU....157

TABELA 17 - RELEVÂNCIA, MATERIALIDADE E CRITICIDADE DO PROUNI PARA A CGU....167

**SUMÁRIO**

**1 INTRODUÇÃO ..... 13**

1.1 Problema de pesquisa, hipótese e principais questões a serem analisadas ..... 14

1.2 Metodologia ..... 17

1.3 Estrutura do trabalho ..... 18

**2 CONTROLE DE EFETIVIDADE DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS ..... 20**

2.1 Capacidade contributiva como parâmetro para controle do ônus tributário ..... 22

2.2 Política pública e controle de efetividade ..... 31

**3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE ACESSO AO ENSINO SUPERIOR: O CASO DO PROUNI ..... 50**

3.1 Incentivo tributário instituído pela Lei nº 11.096/2005 ..... 59

3.2 Justificativas apresentadas no PL 3.582/2004 e na MP 213/2004 ..... 69

3.2.1 Expansão do percentual de jovens com formação superior ..... 70

3.2.2 Atender à demanda de jovens egressos do ensino médio ..... 76

3.2.3 Democratização do acesso ao ensino superior ..... 84

3.2.4 Estabelecer critérios para gozo da imunidade e da isenção por parte das IES privadas ..... 87

3.2.5 Solucionar problemas financeiros enfrentados pelas IES privadas em decorrência de inadimplência e ociosidade? ..... 92

**4 JUSTIFICATIVAS DO PROUNI E CRITÉRIOS DE CONTROLE DO PROGRAMA DISCUTIDOS NO PROCESSO LEGISLATIVO ..... 97**

4.1 Processo legislativo do PL 3582/2004 ..... 98

4.1.1 Emendas apresentadas ao PL 3582/2004 ..... 98

4.1.2 Comissão especial para discutir o PL 3.582/2004 ..... 114

4.2 Processo legislativo da MP 213/2004 ..... 126

4.2.1 Emendas apresentadas à MP 213/2004 e parecer do relator na Câmara dos Deputados ..... 126

4.2.2 Tramitação da MP 213/2004 no Senado Federal: audiência pública na comissão de educação, emendas e parecer do relator ..... 133

4.3 Críticas à tramitação do PL 3582/2004 e da MP 213/2004 ..... 143

**5 BALIZAS NORMATIVAS PARA O CONTROLE DO INCENTIVO TRIBUTÁRIO DO PROUNI ..... 149**

5.1 Recomendações do TCU e da CGU ao MEC após auditar o PROUNI ..... 150
5.2 Controle de impacto de incentivo tributário à luz do direito posto ..... 171
5.3 Controle de impacto de incentivo tributário pelo Poder Judiciário e possíveis alterações no ordenamento jurídico vigente ..... 192
**6 CONCLUSÃO ..... 217**
**REFERÊNCIAS ..... 224**

# 1 INTRODUÇÃO

Incentivo fiscal é uma das diferentes fontes de financiamento de políticas públicas, conforme apontam Villela, Lemgruber e Jorratt.[1] Não há dúvida sobre a sua constitucionalidade, haja vista a previsão expressa na Constituição Federal de 1988 (CF/88)[2]. Contudo, os benefícios fiscais não podem ser concedidos em desrespeito aos princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva[3] e a da isonomia.[4]

O pressuposto de constitucionalidade de incentivo tributário que objetiva induzir um dado comportamento, segundo Borges, é que ele empiricamente alcance o fim que se propõe[5], sob o risco de o tratamento fiscal diferenciado, conforme pontua Schoueri, se constituir em privilégio odioso.[6]

Para tanto, conforme compreende Derzi, é indispensável a fiscalização dos resultados de tais políticas, principalmente para impedir a vigência indefinida de regime tributário diferenciado, que não gera benefícios para a coletividade, mas serve à "cumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos os seus elevados custos sociais."[7]

Em outros termos, o controle de efetividade de políticas públicas financiadas por meio de incentivo tributário é um dos pressupostos da sua constitucionalidade, afinal, segundo Ávila, as normas extrafiscais "não têm poder justificativo em si"[8], o que significa que a ação estatal deve gerar efeitos benéficos à coletividade.

---

[1] VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets**: Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 9. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[2] Conforme art. 150, § 6º da CF/88.

[3] Sobre as correntes que discorrem sobre o confronto das normas tributárias indutoras com o princípio da igualdade, vide: SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 277-281**.**

[4] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 69.

[5] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 69.

[6] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104.

[7] DERZI, Misabel Abreu Machado. (nota). **Limitações constitucionais ao poder de tributa**r, Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi), 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 388. Sobre a transferência dos custos dos incentivos fiscais para a coletividade, Schoueri pontua: "Cabe considerar, ainda, os afetados indiretamente pela norma, *i.e.,* os contribuintes que, não beneficiados por igual incentivo, têm sua carga tributária aumentada tendo em vista a redução daqueles que a suportam, revelando um interesse de toda a sociedade (porque onerada pela tributação adicional) no controle dos benefícios fiscais," (SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 50).

[8] ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008, p. 197.

Como os benefícios fiscais, em regra, estão inseridos no âmbito de uma política pública, entende-se que o controle de efetividade da norma tributária indutora passa pelo controle da ação estatal em si, é dizer, de seus objetivos, indicadores de resultados, período de intervenção, dentre outras questões relevantes.[9]

Nesse contexto, entende-se que duas perguntas são fundamentais, sendo a primeira a seguinte: há instrumentos técnicos, das ciências estatística, matemática, da administração pública, econômica, dentre outras, para aferir se a ação estatal está atingindo os seus objetivos? Afirma-se, desde já, que há, conforme será analisado no próximo capítulo.

A segunda pergunta é o problema de pesquisa desta dissertação.

## 1.1 Problema de pesquisa, hipótese e principais questões a serem analisadas

O problema de pesquisa desta dissertação é: à luz do direito posto, há normas que viabilizem o controle de efetividade de incentivos tributários, bem como imponham possíveis consequências jurídicas na hipótese de a norma indutora não atingir o objetivo anunciado?

Desde já, duas observações são importantes, a primeira é que não é objeto desta pesquisa aferir a efetividade de incentivos tributários e, a segunda, que o acompanhamento aqui entendido deve ser amparado em regras jurídicas, o que afasta a possibilidade de incentivos fiscais serem retirados do ordenamento jurídico a partir de argumentos moralistas ou principiológicos, oriundos de fora do Direito, isso porque, conforme Andrade, as decisões jurídicas, sejam elas administrativas ou judiciais, devem ter argumentos jurídicos como fundamento último. [10]

Feita a delimitação do problema de pesquisa, passa-se à hipótese.

---

[9] Sobre a necessidade de tanto a política pública quanto o incentivo fiscal serem avaliados, Villela, Lemgruber e Jorratt apontam o seguinte: "*With particular regard to this latter point, although the implementation of a tax expenditure does eliminate the need for the state supervision that all direct expenditures require, it also creates the need to supervise and control the correct use of the eventual tax benefit, as well as the possible room for tax fraud that this may create. The aforesaid advantage, therefore, must be evaluated further, given that in many cases the costs of the supervision of tax expenditures are greater than the control over direct spending, especially if the related abuses and frauds are taken into account*." (VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 10. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.)

[10] ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 138.

Mesmo com as normas constitucionais que vedam o tratamento privilegiado de contribuintes e dos questionamentos doutrinários apresentados acima, parte-se da hipótese de que em nosso ordenamento não há regra que balize a análise de efetividade de incentivos tributários, é dizer, que estabeleça os objetivos da política pública, os indicadores de resultados e o período da intervenção.

Outra hipótese desta dissertação é que não há regra em nosso ordenamento que retire a vigência de incentivos fiscais ineficazes ou daqueles que não são avaliados, exceto se se tomar mão de princípios constitucionais.

Um dos fatos considerados para fins de definição das hipóteses acima foi extraído da Nota Técnica da Instituição Fiscal Independente do Senado, a qual aponta que quatro dos cinco incentivos fiscais mais relevantes em valor, em 2017[11], "possuem prazo de vigência indeterminado" e, analisando todos os gastos indiretos constantes na PLOA 2017, "apenas cerca de 16% do volume global de renúncia fiscal (R$ 45 bilhões dos R$ 285 bilhões) possui prazo para acabar."[12]

A solução do problema de pesquisa e o confronto das hipóteses apresentadas nos parágrafos acima passam pelo enfrentamento das seguintes questões norteadoras:

a) Os requisitos para gozo do incentivo fiscal possibilitam aferir se o objetivo da política pública de desoneração está sendo alcançado?
b) As leis que instituem os incentivos trazem os objetivos da política, metas, prazo e critérios de avaliação?
c) A modelagem da política possibilita o controle do respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva?
d) Divergências metodológicas e ideológicas dificultam aferir se o objetivo da política pública de desoneração está sendo alcançado?

---

[11] Simples nacional (R$ 67,7 bilhões ou 26,3%), Zona franca de Manaus e áreas de livre comércio (R$ 24,2 bilhões ou 9,4%), Desoneração da folha de salários (R$ 22,1 bilhões ou 8,6%), Entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas (R$ 20,7 bilhões ou 8,1%) e Rendimentos isentos e não tributáveis de pessoa física (R$ 20,2 bilhões ou 7,8%) (BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.)

[12] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

e) A preocupação com o controle da efetividade dos incentivos fiscais tem sido adequadamente levada em consideração pelos Poderes Executivo e Legislativo?
f) O controle da efetividade dos incentivos fiscais tem sido uma preocupação dos órgãos de controle?
g) Não havendo na lei os critérios de controle, pode o TCU e/ou CGU estabelecê-los por ato infralegal?
h) Não havendo na lei critérios efetivos de controle, quais são as ferramentas disponíveis para o controle social da política pública de desoneração?

Estas perguntas serão respondidas a partir de uma política pública que se vale de incentivos tributários como fonte de financiamento, o PROUNI.

O PROUNI foi instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, com o objetivo de conceder "bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos", conforme consta no art. 1º da citada Lei.

Essa mesma Lei, no art. 8º, isenta as instituições que aderirem ao programa do recolhimento de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (COFINS) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

A escolha do PROUNI deve-se ao fato de que o programa foi instituído há quinze anos, o que não é muito tempo para fins de inviabilizar o acesso aos dados primários, a exemplo das notas taquigráficas do processo legislativo, nem pouco tempo, o que contribui, positivamente, para a pesquisa de trabalhos acadêmicos que têm este programa como objeto de estudo.

Este trabalho pode contribuir para o controle de benefícios fiscais, o que é de suma importância, afinal, dados da Instituição Fiscal Independente demonstram que o volume de incentivos fiscais passou de 3,2% do PIB, em 2006, para 4,4% em 2017, o que significa, respectivamente, renúncias fiscais de R$ 77,7 bilhões e R$ 285 bilhões.[13]

[13] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

## 1.2 Metodologia

Esta dissertação analisará o entendimento doutrinário apresentado na seção acima à luz de um caso[14], o PROUNI. Isso significa que o problema de pesquisa também pode ser apresentado da seguinte forma: à luz do direito posto, há normas que viabilizem o controle de efetividade do PROUNI, bem como imponham possíveis consequências jurídicas na hipótese de o referido programa não atingir o objetivo anunciado?

Após a revisão da literatura de incentivos tributários e de controle de efetividade de política pública, analisa-se a legislação do PROUNI, de modo a identificar os contornos da política pública e de seu financiamento por meio de incentivo tributário.

Em seguida, será feito o levantamento das justificativas apresentadas pelo Poder Executivo quando do envio do projeto de lei ao Congresso Nacional, as críticas feitas pelos estudiosos do tema, os debates que ocorreram durante o processo legislativo, os documentos e informações que instruíram a proposição, a razão pela qual o setor foi escolhido para ser incentivado, quais eram os objetivos, metas e critérios de enquadramento iniciais, dentre outras questões. Os documentos utilizados como fonte de dados são as notas taquigráficas do processo legislativo, disponíveis no sítio virtual do Congresso Nacional, livros, teses, dissertações e artigos sobre o tema.

A segunda etapa considera a Lei do PROUNI vigente, e nos termos do problema de pesquisa desta dissertação, analisa o controle de efetividade do Programa realizado pelo TCU e pela CGU. Os relatórios de auditoria publicados pelos referidos órgãos servirão como fonte de dados desse estágio.

Por fim, os desafios e as limitações das auditorias efetuadas pelos órgãos de controle interno e externo serão analisados à luz de normas vigentes em nosso ordenamento jurídico, as quais não se confundem com a Lei do PROUNI. Aqui, a CF/88, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o Código Tributário Nacional (CTN), bem como, mais uma vez, livros, teses, dissertações e artigos sobre o tema são utilizados como fonte de dados.

A metodologia apresentada acima foi escolhida, pois, segundo Yin, “um estudo de caso permite que os investigadores foquem um ‘caso’ e retenham uma perspectiva holística

[14] Sobre a possibilidade de generalização dos resultados de estudos de casos de políticas públicas, Bucci afirma: "O desafio é criar o roteiro ou chave de análise, que permita as comparações entre casos, de modo a proporcionar o acúmulo que viabilizará os estudos de segundo nível, isto é, com base na reflexão sobre as descobertas empíricas a partir das comparação de dados e do isolamento de variáveis." (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 297).

e do mundo real"[15], perspectiva essa que será confrontada ao entendimento extraído da revisão de literatura.

### 1.3 Estrutura do trabalho

Além da **Introdução** e da **Conclusão**, o trabalho está dividido em quatro capítulos.

No **Capítulo 2** consta a revisão de literatura sobre incentivos tributários, focada na limitação imposta pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária para fins de divisão do ônus de financiamento da coisa pública, os quais demandam o controle de efetividade da ação estatal financiada por benefícios fiscais.

Ainda nessa seção, levanta-se o estado da arte sobre o controle de efetividade de políticas públicas, inclusive considerando as auditorias feitas pelos órgãos de controle externo de diferentes países. Neste capítulo são apresentados os conceitos de eficiência, efetividade, meta, indicadores, impacto socioeconômico, dentre outros, e como eles podem ser considerados para fins de controle de gasto tributário indireto. Finaliza-se essa primeira parte do trabalho, estabelecendo o positivismo jurídico contemporâneo como baliza do controle, de modo a afastar possíveis interpretações moralistas ou principiológicas sobre o tema em estudo.

O **Capítulo 3** analisa detidamente a Lei 11.096/2005, a Lei do PROUNI, apresentando o público alvo da política pública de concessão de bolsas, os diferentes benefícios concedidos aos bolsistas e os critérios de enquadramento. Quanto às instituições de ensino superior (IES) privadas, examina-se as contrapartidas exigidas e os incentivos fiscais outorgados. Nesse caso, são demonstradas as vantagens financeiras decorrentes das isenções concedidas pela Lei 11.096/2005. Finaliza-se essa seção com a análise dos critérios de controle dos incentivos fiscais, os quais, afirma-se desde já, não possibilitam aferir a efetividade do gasto tributário indireto.

Tendo em vista a ausência de parâmetros legais para fins de auditoria de impacto do PROUNI, e conforme sugere o próprio manual de avaliação de políticas públicas do Governo Federal, a segunda parte do terceiro capítulo discorre sobre as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo quando do envio do projeto de lei do PROUNI ao Congresso Nacional, com o fim de extrair dessa fonte de dados elementos que indiquem a viabilidade da auditoria de efetividade da política em estudo.

---

[15] YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015, p. 4.

O **Capítulo 4** tem o mesmo objetivo da segunda seção do capítulo 3, só que ele tem como fonte de dados não a exposição de motivos do PL, a qual foi elaborada pelo Poder Executivo, mas as discussões realizadas na Câmara dos Deputados e no Senado Federal durante o processo legislativo do PROUNI, extraíveis tanto das sessões realizadas na comissão especial constituída para esse fim, quanto das emendas ao projeto.

Nessa seção, as 500 emendas apresentadas ao Projeto de Lei 3.582/2004, que inicialmente submeteu o PROUNI ao Congresso Nacional, e à MP 213/2004, posteriormente convertida na Lei 11.096/2005, são investigadas, com o objetivo de extrair possível preocupação dos parlamentares com o acompanhamento dos incentivos tributários do Programa. Ademais, emendas que não estejam diretamente ligadas ao controle do incentivo tributário também serão citadas, com o fim de comparar o grau de exigência dos parlamentares, quando da outorga de benefícios às IES, com a atenção dedicada às normas de controle dos recursos públicos.

Quanto às sessões ocorridas na comissão especial do PROUNI, entende-se que elas podem demonstrar as questões que ocuparam as atenções dos parlamentares, bem como para confrontar o grau de coerência entre o discurso proferido da tribuna com as emendas protocoladas.

O **Capítulo 5** já considera o período de vigência do PROUNI. Assim, são analisadas as auditorias empreendidas pelo TCU e pela CGU ao programa, evidenciando os desafios e as limitações ao controle de efetividade, considerando os termos nos quais a Lei 11.096/2005 foi aprovada, bem como outras normas vigentes em nosso ordenamento, que podem servir de fundamento para o controle de impacto do gasto indireto, a saber, a CF/88, a LRF e o CTN. Ademais, embora o controle de efetividade do PROUNI não tenha sido judicializado, estuda-se os fundamentos constitucionais e infraconstitucionais que poderiam instruir eventual pleito nesse sentido, bem como os desafios e limitações que o Poder Judiciário pode se deparar para empreender essa tarefa.

# 2 CONTROLE DE EFETIVIDADE DE INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS

O objetivo desta dissertação é analisar um dos diversos enfoques que podem ser dados aos incentivos tributários (essa expressão será utilizada como sinônimo de extrafiscalidade, norma tributária indutora, incentivo fiscal, benefício fiscal, norma antiexacional etc.)[16], a saber, se em nosso ordenamento jurídico há normas que viabilizem o seu controle de efetividade.

Além desse recorte, há outros realizados tanto no âmbito do Direito, quanto de outras ciências, a exemplo da discussão sobre a natureza da norma de isenção[17], aquele que busca avaliar a efetividade da medida antiexacional[18], o que discorre sobre as diferentes técnicas de incentivo, como identificá-los se, pela finalidade ou pela função[19], se imunidades podem ser controladas[20], dentre outros. Todavia, como dito no parágrafo acima, a pergunta que se pretende responder é outra.

Observe-se que não é objeto desta pesquisa aferir a efetividade de incentivos tributários, mas analisar se à luz do direito posto, há normas que viabilizem o seu controle de efetividade, bem como as possíveis consequências jurídicas aplicáveis na hipótese de a norma indutora não atingir o objetivo anunciado.

A relevância desse problema de pesquisa reside no fato de que a CF/88 traz o princípio da isonomia tributária[21] e da capacidade contributiva[22], os quais são interpretados pelo STF sob dois vieses, sendo o primeiro o limite que o Estado pode exigir tributo do contribuinte e, o segundo, o que nos interessa, aquele que impõe ao fisco o dever de exigir

---

[16] Sobre as diferentes tipologias exonerativas, vide: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, pp. 153-232.
[17] COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
[18] HOLLAND, Márcio et al. **Zona Franca de Manaus:** impactos, efetividade e oportunidades. São Paulo: FGV EESP, 2019. Disponível em: https://tinyurl.com/vfahxdo. Acesso em: 25 out. 2019.
[19] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.
[20] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação ou de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais**.** São Paulo: Dialética, 1998, pp. 143-178.
[21] CF/88: art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
[22] CF/88, Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

tributo em caso de demonstração de riqueza, respeitada a legalidade, de modo que haja divisão equânime do ônus tributário.[23] Por outro lado, a CF/88 também confere aos entes federados competência para instituir lei que reparta a despesa para financiamento da coisa pública em proporção distinta entre pessoas que detêm a mesma capacidade contribuinte. Assim, entende-se importante analisar o controle da causa do discrímen.

Essa aparente ofensa à isonomia tributária pode ter como causa tanto a praticidade, na hipótese de o custo de fiscalização ser maior que a eventual receita pública arrecadável, quanto o objetivo de indução, quando o Poder Público quer estimular ou desestimular um comportamento, a exemplo de atrair pessoas para contribuir para uma dada política estatal, desempenhando função equivalente àquelas exigidas do Poder Público.[24] Embora os dois fundamentos exemplificados devam ser confrontados empiricamente, esta dissertação restringir-se-á ao último.

O entendimento acima será analisado a partir de um incentivo tributário federal, o PROUNI, que confere isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as universidades que aderem à política pública instituída pela Lei 11.096/2005.

Como o benefício fiscal escolhido para análise, assim como outros em nosso ordenamento jurídico, está inserido no âmbito de uma política pública, entende-se que pesquisar eventuais parâmetros de controle do incentivo significa analisar a possibilidade de controle da política pública em si, de modo que deve ser feito o seguinte questionamento: há instrumentos técnicos, das ciências estatística, matemática, da administração pública, econômica, dentre outras, para aferir se o PROUNI está atingido os seus objetivos?

Além dos parâmetros técnicos trazidos pelas ciências exemplificadas no parágrafo anterior, analisar-se-á se eles se encontram positivados, de modo a conferir parâmetros legais para as ações fiscalizatórias da CGU, do TCU e do MPF, bem como para ajuizamento de ações de constitucionalidade pelas pessoas legitimadas, em caso de ofensa à capacidade contributiva.

Assim, este capítulo está dividido em duas seções, sendo a primeira para tratar dos limites jurídicos para uso de isenções tributárias no âmbito de políticas públicas, e a segunda para discorrer sobre as técnicas existentes para aferição de efetividade.

---

[23] PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 5, nº 1, p. 95-106, jan.-jun. 2009. Disponível em: https://tinyurl.com/rc8z4ho. Acesso em: 13 set. 2019.

[24] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 207.

## 2.1 Capacidade contributiva como parâmetro para controle do ônus tributário

Como é sabido, a isonomia não consiste em tratar a todos do mesmo modo, mas em dispensar cuidado semelhante àqueles que se encontram em igual situação e cuidados diferentes para aqueles que se encontram em outras situações. Esta é a face material da igualdade.[25]

Por isso, a CF/88, no inciso II do art. 150[26], primeira parte, veda o tratamento desigual de contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Tal princípio nada mais é do que a aplicação na ordem tributária do mandamento previsto no *caput* do art. 5° da Constituição, já que, nas palavras de Baleeiro, "se 'todos são iguais perante a lei', não será possível a esta reservar tratamento fiscal diverso aos indivíduos que se acham nas mesmas condições."[27]

No âmbito tributário, a isonomia recebe o nome de *capacidade contributiva,* a qual impõe ao ente competente para instituir o tributo, mormente os impostos[28], que o faça procurando personalizar e graduar de acordo com as possibilidades econômicas do contribuinte, bem como que cada contribuinte assuma o seu devido ônus para financiamento da coisa pública.[29] A capacidade contributiva, segundo Lang, impõe que pessoas com rendas semelhantes sejam submetidas ao mesmo ônus do imposto.[30] Schoueri, discorrendo sobre o referido princípio à luz da constituição brasileira, pontua que "se todos pagam as despesas gerais, não se deve esperar que todos o façam no mesmo montante."[31]

---

[25] LANG, Joachim. "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital". In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital.** Amsterdam: IBFD, 2005, p. 9.
[26] CF/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
[27] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2010, p. 520.
[28] Farta é a discussão doutrinária quanto à aplicabilidade do § 1º do art. 145 da CF/88 às demais espécies tributárias, mormente após a aprovação da Súmula Vinculante de n. 29.
[29] PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 5, nº 1, p. 95-106, jan..-jun. 2009. Disponível em: https://tinyurl.com/rc8z4ho. Acesso em: 13 set. 2019.
[30] LANG, Joachim. "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital", in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital.** Amsterdam: IBFD, 2005, p. 9. Conforme alerta-nos Ricardo Mariz de Oliveira, o princípio da capacidade contributiva também delimita os fatos sobre os quais a norma tributária pode incidir, e tais fatos, necessariamente, devem ter densidade econômica. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 460.
[31] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 282.

Assim, a capacidade contributiva também estabelece um parâmetro a partir do qual as despesas para manutenção da coisa pública devem ser repartidas. Eis um dos motivos pelo qual a concessão de incentivo fiscal deve ser controlada.[32]

Considerando que a ordem instituída pela Constituição de 1988 alberga o princípio da igualdade e que os benefícios fiscais vedam a incidência da norma tributária sobre alguns contribuintes, questiona-se: em quais situações o discrímen é constitucional?

A aprovação de benefícios sem ofensa à capacidade contributiva tem como pressuposto a comprovação de que o fundamento apresentado como justificativa do discrímen, seja ele a simplificação do sistema tributário ou a indução de comportamento, se concretiza empiricamente.[33] Afinal, conforme assinala Schoueri, "sob o ponto de vista das normas tributárias indutoras (sejam incentivos fiscais, sejam de agravamento da tributação), faz-se necessária uma justificativa especial para o tratamento desigual."[34]

Para verificar a legitimidade dos benefícios fiscais concedidos, necessário se faz analisar os pressupostos normativos utilizados. As normas extratributárias, segundo Ávila, "não têm poder justificativo em si".[35] Assim, será ilegítima quando não alcançar o objetivo que justificou a sua instituição, bem como quando se constituir em privilégio. Baleeiro acrescenta que "não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição."[36]

---

[32] Além da capacidade contributiva, outros princípios constitucionais impõem o controle de incentivos tributários, tanto os da ordem econômica (soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre iniciativa, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte), quanto os da ordem tributária (legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação de confisco, uniformidade). Sobre o tema, vide BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 91-109 e LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 59-87.

[33] Sobre as diferentes fontes de recurso para financiamento de políticas públicas, Bucci pontua que políticas públicas são "programas de ação destinados a realizar, sejam direitos a prestações, diretamente, sejam a organização, normas e procedimentos necessários para tanto." (BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). **Políticas Públicas:** Reflexões sobre o Conceito Jurídico. São Paulo, Saraiva, 2006, p. 31). Em direção similar, a autora afirma que "[a] alocação de meios para as políticas públicas abrange possibilidades amplas e diversas, além de recursos orçamentários. Os meios públicos disponíveis para a implementação de uma política pública podem compreender também créditos fiscais, empréstimos públicos, cessão de uso de áreas ou bens públicos e recursos humanos e materiais. Todas essas possibilidades, evidentemente, sujeitas aos princípios e regramentos do direito público." (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 174).

[34] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 65.

[35] ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008, p. 197.

[36] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2010, p. 520.

Para esses autores[37], o incentivo é legítimo quando permite que se alcance o objetivo que justificou a sua instituição, ou seja, quando ele é efetivo.

Em outros termos, quando se está diante de um benefício fiscal, ainda que a pessoa física ou jurídica possua riqueza que lhe possibilite ser tributada, ela será dispensada da incidência, pois o Estado deseja incentivá-la a praticar um determinado comportamento que trará resultado positivo à coletividade, a saber, a concretização de valores da CF/88. Esta seria exatamente a justificativa para se deixar de arrecadar o tributo.

Assim, a concessão de incentivo fiscal deve respeitar a capacidade contributiva, de modo que o grupo de contribuintes beneficiados deve cooperar para o resultado da política pública instituída por meio da norma tributária indutora. Tal abordagem se justifica em face de possíveis violações às normas constitucionais, por políticas públicas implementadas mediante esses incentivos, a exemplo de favorecimentos ilegítimos ou privilégios odiosos a determinados setores econômicos. [38]

Sobre o risco de incentivos fiscais consistirem em "privilégio odioso", Schoueri afirma:

> Embora à primeira vista possa parecer que apenas a ordem limita a liberdade do particular, enquanto a indução, pelo menos no que se refere aos casos de incentivo, resguarda sua opção, deve-se notar que interesses de terceiros são afetados sem que tenham efetuado qualquer escolha. O privilégio não necessariamente se justifica por um 'sacrifício' do particular, já que é possível que ele goze de benefícios sem que precise modificar seu comportamento ('efeito carona'). Daí a possibilidade de o incentivo poder configurar privilégio odioso, merecendo, destarte, atenção constitucional. [39]

Outra limitação à função indutora do tributo está relacionada à economicidade. Para que um benefício fiscal atenda aos valores da Constituição Federal, ele não pode gerar desperdício de recursos públicos, posto que, na prática, ao instituir a referida política pública, o ente federado deixa de arrecadar a receita derivada, tarefa cuja competência lhe é conferida pela Constituição. Sobre o tema, Torres afirma: "E como todo incentivo ou isenção tributária

---

[37] No mesmo sentido: "O Poder Público considera, então, que a remoção do encargo fiscal, num dado contexto normativo, poderá, em certa medida, interferir na realidade social exterior e alterar o curso dos acontecimentos sociais e econômicos, de sorte a produzir o resultado desejado. A regra de incentivo justifica-se precisamente neste ponto: na capacidade de induzir condutas concretas que o contribuinte beneficiado não adotaria, se não houvesse a vantagem tributária criada." (CORREIA NETO, Celso de Barros**. O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 3432.)

[38] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104.

[39] SCHOUERI, Luís. Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104.

tem expressão de renúncia de receita, o que equivale a gasto público (*tax expenditures*), à semelhança de subvenções, é absolutamente lógico que se verifique o necessário controle sobre essa modalidade."[40]

Deste modo, o respeito à capacidade contributiva (isonomia), que está ligado ao dever constitucional de coibir privilégios odiosos, e o princípio da economicidade, que veda o desperdício de recursos públicos, delimitam a concessão lícita de incentivos tributários. Isso significa que será constitucional o incentivo efetivamente necessário para financiamento da política pública, bem como que a ação estatal atinja o fim visado.

À luz do exposto, questiona-se: como saberemos se as limitações constitucionais à função indutora dos tributos são respeitadas, se não debatermos a efetividade dos incentivos fiscais?

Derzi chama de "privilégios intoleráveis" a falta de controle de incentivos tributários, principalmente se eles vigerem durante longo período "ou servirem à cumulação e à concentração de renda, à proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria, à qual serão transferidos os seus elevados custos sociais."[41]

Borges complementa pontuando que incentivos tributários apenas aparentemente ofendem a isonomia tributária, contudo o autor alerta para a necessidade de as razões que justificam o discrímen serem reais:

> A isenção isolada de categorias ou pessoas, p. ex., isenção a indústrias novas, pode conciliar-se com a promoção do bem comum, sendo aparente o conflito com o princípio da isonomia, porquanto a exclusão da incidência seria ditada por considerações de interesse coletivo: a promoção do desenvolvimento econômico, deslocando-se o problema da legitimidade de tais isenções para a verificação da ocorrência do interesse público.
> [...]
> Inexistentes as razões de interesse público ou insubsistentes as que as motivaram, o gozo da isenção tornar-se-á ipso facto ilegítimo, por incompatibilidade com os princípios constitucionais da tributação.[42]

Mesmo com as normas constitucionais que vedam o tratamento privilegiado de contribuintes, a exemplo do art. 150, inciso II, e do art. 145, § 1º, dos questionamentos

---

[40] TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro - Teoria da Constituição Financeira.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 455.
[41] DERZI, Misabel Abreu Machado. (nota). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, Aliomar Baleeiro (atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi), 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 388.
[42] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 70-71 e 75.

doutrinários apresentados acima e do impacto nas metas de resultados fiscais[43], parte-se da hipótese de que não há regras em nosso ordenamento que retirem a vigência de incentivos fiscais ineficazes ou daqueles que não são avaliados, exceto se se tomar mão de princípios constitucionais.[44]

Outra hipótese desta dissertação é que em nosso ordenamento não há regra que balize a análise de efetividade de incentivos tributários, é dizer, que estabeleça os objetivos da política pública, os indicadores de resultados e o período da intervenção. Todavia, conforme pontua Correia Neto, tais parâmetros são indispensáveis para o debate em questão:

> De fato, não nos parece producente a análise dos incentivos fiscais que não leve em consideração elementos relativos à eficácia, finalidade e destinação de recursos. A desconsideração dos elementos de finalidade e eficácia elimina aspectos fundamentais do conceito de incentivo fiscal e, provavelmente, os parâmetros mais significativos de seu controle judicial.[45]

Eis o motivo pelo qual, no âmbito dos incentivos fiscais, em regra, o controle tem se limitado ao cumprimento de requisitos formais, não sendo objeto de estudo se, por exemplo, a pessoa beneficiada contribui, de fato, para os fins visados pela norma jurídica.

É importante atentar para o fato de que não se está afirmando que os órgãos de controle e os pesquisadores não analisam a efetividade de incentivos tributários, pois isso tem sido feito[46], mas que não há normas infraconstitucionais que tragam os parâmetros de controle e as consequências jurídicas decorrentes da ausência de efetividade. Conforme será analisado na seção 5.1, *Recomendações do TCU e da CGU ao MEC após auditar o PROUNI*, os acórdãos do TCU de nº 2043/2010 e 637/2012, por exemplo, analisam a efetividade do PROUNI, mas mesmo perante as falhas identificadas no programa, os referidos órgãos não poderiam ordenar a retirada de dispositivos da Lei 11.096/2005 do ordenamento jurídico.

---

[43] BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019**. Disponível em: https://tinyurl.com/wodnp2v. Acesso em: 20 nov. 2019.

[44] Questionamento judiciais podem ser fundamentados no fato de que a política pública é discriminatório, pois, segundo Schoueri: "Em síntese, se dois contribuintes com igual capacidade contributiva recebem um tratamento desigual em virtude de uma medida estatal (constitucionalmente justificada) de intervenção sobre o domínio econômico, então há de se ver se a referida intervenção de fato produz os efeitos esperados. Porventura, constatado que não há o alegado efeito indutor (ou mão em medida intensa o suficiente), então já não se justifica o tratamento desigual." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In. LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 12.)

[45] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 1038.

[46] Cita-se dois trabalhos que evidenciam a preocupação dos órgãos de controle e da academia quanto à efetividade de incentivos tributários: BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**; BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

Assim, as fiscalizações dos órgãos de controle restringem-se à propositura de mudança no texto legal e à verificação de cumprimento dos critérios legais de enquadramento na política pública.

Condicionar o gozo de incentivo fiscal ao mero cumprimento de requisitos de enquadramento significa desrespeitar valores constitucionais. Derzi afirma que a rejeição de uma política de incentivo fiscal em razão de inconstitucionalidade demanda a demonstração de que a isenção, por exemplo, constitui-se, em verdade, em privilégios, não objetivando atender ao interesse público. Tal demonstração exige a apresentação de dados econômicos e análise da política de governo[47], o que demanda a avaliação de impacto da política pública financiada por meio de gasto indireto.[48]

Essa preocupação não é nova. Todavia, apenas a partir da década de 1960 é que diversos países passaram a adotar medidas concretas tendentes a controlar incentivos fiscais.[49] Burton e Stewart indicam que em 1967 teve início, na Alemanha, a prática de publicar a relação de benefícios tributários outorgados pelo Governo e, no ano seguinte, os EUA implementaram a mesma política.[50] Os mesmos autores indicam que, atualmente, dezenas de países adotam tal prática de transparência fiscal, inclusive o Brasil. [51] No Brasil, o § 6º do art. 165, da CF/88, estabelece a obrigação de o Projeto de Lei Orçamentária (PLO) trazer demonstrativo dos incentivos fiscais concedidos pela União e a Lei de

---

[47] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2010, p. 551.

[48] Sobre o uso de incentivos fiscais para financiamento de políticas públicas, extrai-se da Nota Técnica nº 17/2018, do IFI, o seguinte: "As ações ou políticas públicas são normalmente executadas por meio dos gastos públicos. O sistema tributário destina-se a fornecer as receitas necessárias para financiar esses gastos. Entretanto, as ações podem também ser implementadas por meio do próprio sistema tributário. Nesse caso, o governo concede desoneração tributária ao setor privado para incentivá-lo a tomar decisões que viabilizem o alcance de certos objetivos de interesse público. A desoneração pode ser operacionalizada por meio de isenções, anistias, reduções de alíquotas, presunções creditícias, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações tributárias. (BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 17 – Gastos (benefícios) tributários - Jun./2018**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf. Acesso em: 2 set. 2018).

[49] Segundo Vettori: "A partir de 1969, a contabilização das subvenções tributárias passou a ser adotada por uma série de países desenvolvidos membros da OCDE e por alguns países em desenvolvimento, tais quais o Paquistão e a Letônia e, após 1988, o Brasil, conforme veremos adiante." (VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional.** 2011, p. 12. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011).

[50] BURTON, Mark; STEWART, Miranda. "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates". **"Legal Studies Research Paper"**
n. 544, 2011, p. 29. Disponível em: < https://tinyurl.com/qwbsgvu>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[51] BURTON, Mark; STEWART, Miranda. "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates". "**Legal Studies Research Paper"**
n. 544, 2011, pp. 79-81. Disponível em: < https://tinyurl.com/qwbsgvu>. Acesso em: 24 ago. 2019.

Responsabilidade Fiscal impõe outras medidas, as quais são analisadas na seção 5.2, *Controle de impacto de incentivo tributário à luz do direito posto*.[52]

Victor Thuronyi relata que no final da década de 1960, os Estados Unidos objetivavam aprovar uma reforma tributária. Foi neste cenário que Surrey, então secretário assistente do Tesouro Americano, defendia a revogação de diversos incentivos fiscais, embora soubesse da resistência que essa proposta sofreria, haja vista o *lobby* dos grupos econômicos beneficiados. A estratégia adotada por Surrey, para angariar apoio à sua proposta, foi equiparar os incentivos fiscais aos gastos públicos direto, motivo pelo qual passou a denominá-los de gasto tributário indireto[53].

A semelhança entre as duas espécies de gasto é perceptível a partir de um simples exemplo. Quando o governo institui, por exemplo, um programa de doação de terrenos para implantação de atividade produtiva, com o objetivo de elevar o nível de emprego e de renda, ele precisa adquirir os referidos bens imóveis, considerando que não dispõe de imóveis públicos ociosos, e os recursos que serão utilizados para tanto estarão, necessariamente, no orçamento (gasto direito).

Por outro lado, essa mesma política pode ser implementada ao possibilitar que pessoas jurídicas destinem um percentual do imposto de renda apurado no período para pagar prestações de imóvel vinculado às atividades estabelecidas pela política pública. Este segundo exemplo, equivaleria à hipótese de o governo arrecadar a receita secundária de IRPJ, comprar o terreno e depois doar ao contribuinte. Por esse motivo, Surrey o denominou de t*ax expenditure*, ou seja, gasto tributário indireto, em oposição ao gasto direto.

A partir desses parâmetros, nos anos de 1967 e 1968, o tesouro americano efetuou um estudo para identificar os incentivos fiscais (desvios) vigentes vinculados à tributação sobre a renda. O resultado da pesquisa foi determinante para a aprovação da lei que passou a exigir a publicação dos incentivos fiscais concedidos.

Como dito acima, no Brasil, a aplicação da teoria de Surrey seguiu as mesmas medidas adotadas nos EUA, limitando-se, em suma, à obrigação de o Projeto de Lei Orçamentária identificar, mensurar e publicar os incentivos fiscais concedidos pela União,

---

[52] CF/88, § 6º do art. 165. "Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:[...] § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia."

[53] THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

nos termos do § 6º, do art. 165 da CF/88 e da LRF. Burton e Stewart sustentam, por outro lado, que os relatórios pelo menos servem para fortalecer a transparência fiscal.[54]

Contudo, segundo Thuronyi, outras medidas concretas não foram adotadas em relação aos gastos tributários indiretos[55]. Nota Técnica da Instituição Fiscal Independente do Senado aponta a mesma deficiência, ao apontar que "o elevado volume das renúncias fiscais ou gastos indiretos realizados através do sistema tributário é evidente, não obstante, pouco avaliado."[56]

Concorda-se com os apontamentos de Thuronyi e da IFI. A simples publicação de demonstrativo listando os gastos tributários vigentes não confere o tratamento adequando à questão. Isso porque, sendo os incentivos fiscais equivalentes a gastos direitos, conforme sustentam Villela, Lemgruber e Jorratt,[57] eles devem ser tratados como tais, ou seja, tal qual se dá com as políticas públicas que se valem de recursos públicos tradicionais, os *tax expenditure* devem ser avaliados quanto à sua eficácia, eficiência e equidade. Nesse sentido, Surrey e McDaniel afirmam:

> Se uma despesa tributária existente ou uma nova despesa estiver sendo examinada, uma pergunta básica é porque o sistema tributário está sendo utilizado para executar o objetivo político específico. Os programas de gastos diretos são continuamente avaliados quanto à sua eficácia (em termos de alcance dos objetivos), eficiência (em termos de relações custo-benefício), equidade (em termos de bem-estar social alcançado) e prioridade geral (em termos de uma alocação adequada de recursos). Um programa de despesas tributárias com o mesmo objetivo que um programa de despesas diretas também deve ser avaliado nesses termos.[58]

---

[54] BURTON, Mark; STEWART, Miranda. "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates". "**Legal Studies Research Paper"** n. 544, 2011, p. 63. Disponível em: < https://tinyurl.com/qwbsgvu>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[55] THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

[56] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

[57] VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets**: Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 46. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[58] Tradução do autor do seguinte texto: *"Whether an existing tax expenditure or a new expenditure is being examined, one basic question is why the tax system is being utilized to carry out the particular policy objective. Direct spending programs are continually being assessed as to their effectiveness (in terms of achieving objectives), efficiency (in terms of cost-benefit relationships), equity (in terms of social welfare achieved), and overall priority (in terms of a proper allocation of resources). A tax expenditure program with the same objective as a direct spending program likewise must be assessed in these terms."* SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current developments and emerging issues. In: **Boston College Law Review**, v. 20, n. 2, 1979, pp. 288-289.

Todavia, Victor Thuronyi sustenta que o sistema tributário americano é repleto de benefícios fiscais nada transparentes, os quais vigem há muitos anos, mesmo destituídos de justificativas plausíveis.[59] Para o autor, isso é possível em decorrência de o controle da sociedade sobre os benefícios fiscais não ser o mesmo dispensado ao gasto direto. Isso, inclusive, motiva congressistas a aprovar gasto tributário indireto que privilegiam grupos que não necessitam de tal tratamento, embora faltem-lhes coragem para editar gasto direto como o mesmo propósito.[60]

Além da *coragem*, há outras questões que motivam a escolha do gasto indireto em detrimento do direto, a exemplo da desnecessidade de reavaliação periódica da despesa, conforme indicam Villela, Lemgruber e Jorratt,[61] já que é prática reiterada, inclusive do nosso sistema jurídico, a manutenção indefinida de incentivos tributários.[62]

Além de possíveis privilégios odiosos, ou seja, do risco de pessoas que possuem capacidade contributiva gozarem do incentivo sem, por outro lado, cooperarem para o resultado da política, Thuronyi afirma que os gastos tributários indiretos, frequentemente, implicam em um dispêndio maior para o governo do que o gasto direito para a mesma política pública.[63] Não por outro motivo, Surrey e McDaniel sustentam que sendo possível

---

[59] Sobre a falta de transparência dos incetivos fiscais vinculados à tributação sobre a renda nos EUA, Thuronyi pontua o seguinte: "*While it takes no leap of the imagination to identify the energy conservation credit as a disguised spending program the tax code contains many other provisions with less transparent subsidy purposes. The purposes behind many long-standing tax provisions are obscure, and often lack coherent and reliable support in legislative history."* (THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1165, dez. 1988.

[60] THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

[61] VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 13. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[62] Henriques afirma que as LDOs para 2006, 2007, 2008 e 2009, no § 3º, do art. 99, estabeleceu prazo final para a vigência de incentivos fiscais, equiparando, por conseguinte, a avaliação periódica dos gastos indiretos ao direto. Todavia, embora o autor reconheça que a força normativa do referido dispositivo, reconhece que o Poder Executivo não o cumpriu, vejamos: "Inicialmente, cabe ressaltar uma inovação importante que se deu no § 3º do artigo 99 da LDO para o ano de 2006, in verbis: [...] Esse dispositivo, também encontrado nas LDOs para 2007, 2008 e 2009, busca tornar temporária a força cogente das normas legitimadoras dos gastos tributários, mitigando-as e permitindo sua reavaliação periódica, tal como ocorre nas despesas diretas. [...] Contudo, há de se reconhecer que essas disposições não vêm sendo devidamente cumpridas pelo Governo Federal, haja vista as inúmeras medidas provisórias e os vários projetos de lei de desoneração tributária recentemente aprovados sem a definição de vigência máxima. HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, pp. 113-114.

[63] Nas palavras do autor: *"When compared with direct spending alternatives, tax expenditures are often inefficient: the subsidies they provide cost the federal government more than direct spending programs would."* THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

implementar uma dada política pública com recursos oriundos tanto do gasto direito quanto do indireto, a decisão por esta última fonte deve ser justificada.[64]

É cedido que a teoria do gasto tributário indireto sofre fortes críticas em razão da dificuldade de definir, no mais das vezes, qual é o sistema padrão para fins de exigência de imposto de renda, e, consequentemente, qual é o desvio.[65] Contudo, é inegável o benefício prático dele decorrente, a exemplo da preocupação quanto à eficiência e transparência de referidos dispêndios.

Em suma, a exemplo dos autores acima citados, concluímos que os incentivos fiscais podem ser utilizados como fonte de recursos no âmbito políticas públicas e, sendo assim, à luz dos valores democráticos instituídos pela CF/88, eles devem ser controlados a fim de constatar se estão atingindo os fins visados e se não estão servindo como meio de privilegiar injustificadamente determinados grupos.

## 2.2 Política pública e controle de efetividade

O Estado moderno, dentre outras características, é marcado pela relação horizontal entre governantes e cidadãos, posto que estes últimos delegam àqueles poderes e recursos para que a vida em sociedade seja organizada, a partir de um conjunto de valores e normas gerais que norteiam a coletividade. No Estado brasileiro atual, a CF/88 desempenha essa função, notadamente através dos dispositivos que estabelecem os princípios fundamentais da República, bem como por meio de outros subsistemas, a exemplo da seção dedicada aos princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

---

[64] Os autores afirmam que o ônus da prova recai sobre aquele que defende a utilização de gasto indireto em detrimento do direto: *"What, then, is the balance sheet regarding these two methods of government assistance, direct expenditures and tax incentives? I conclude […] that, as a generalization, the burden of proof should rest heavily on those proposing the use of the tax incentive method. In any particular situation- certainly any new situation-the first approach should be to explore the vari- ious direct expenditure alternatives. Once the most desirable of these alternatives is determined, if one still wishes to consider the tax incentive method for the same substantive program, the question must be what clear advantages can be obtained by using the tax method. Again, as a generalization, I think it is clear that the advantages of the tax incentive method will be found."* (SURREY, Stanley S. **Federal Income Tax Reform**: The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Governmental Assistance, v. 84, n. 2, dez. 1970, p. X).

[65] Sobre o tema, vide: KAHN, Douglas A.; LEHMAN, Jeffrey S. **Tax Expenditure Budgets:** A Critical View. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2495&context=articles. Acesso em: 01 mai. 2018.

A concretização dos objetivos constitucionais dá-se, em grande medida, através das políticas públicas.[66] Frente à escassez de recursos para atender às infindáveis carências da coletividade, é imprescindível uma ação coordenada que identifique as reais necessidades dos cidadãos e os meios disponíveis para atendê-las. Essas intervenções são as denominadas políticas públicas.

Há um grande número de definições de *política pública*, as quais exploram facetas específicas da ação estatal.[67] Contudo, este trabalho seguirá aquela apresentada por Bucci, posto que ela considera o papel do Direito nesse saber interdisciplinar, vejamos:

> Política pública é o programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados – processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial – visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento dos resultados.[68]

Depreende-se que cinco são os elementos imprescindíveis aos conceitos de política pública apresentado por Bucci, quais sejam: i) ação governamental; ii) coordenação de meios; iii) realização de objetivo socialmente relevante; iv) seleção de prioridades; e v) alcance do resultado visado em um determinado período.

Quanto à seleção de meios, o Estado pode se valer de recursos orçamentários, cessão de uso de bens públicos, empréstimos, benefícios fiscais etc.[69] Isso significa que, por

---

[66] Bucci afirma que a Constituição não traz políticas públicas, mas direitos que são concretizados através delas: "Salvo duas exceções, que são o SUS e o Fundeb, entendo que a Constituição não contém políticas públicas, mas direitos cuja efetivação se dá por meio de políticas públicas. Assim, política pública não é sinônimo de direito nem pode ser reduzida a disposições jurídicas, em particular a disposições constitucionais.
O ponto de partida do estudioso do Direito deve ser o de que os arranjos institucionais complexos considerados como políticas públicas são conformados pelo Direito, embora não redutíveis a ele.
As dimensões da Gestão Pública, da Política, da Economia, da Cultura, da História, da Geografia e tantas outras convivem com a dimensão jurídica de uma política pública." (BUCCI, Maria Paula Dallari. Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas**: possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 254).

[67] Diferentes conceitos de políticas públicas podem ser encontrados em: SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão de literatura. **Sociologias,** Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45, jul./dez. 2006.

[68] BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, posição 709.

[69] Conforme obra elaborada pela Casa Civil da Presidência da República, o financiamento de políticas públicas pode ser feito por meio das seguintes fontes: "A estrutura de financiamento das políticas públicas no Brasil, de forma similar aos processos orçamentários adotados em diversos países, é consubstanciada em tributos, renúncias tributárias, benefícios creditícios e financeiros, registrados tanto na peça principal do Orçamento Geral da União (OGU) quanto em suas informações complementares. Uma forma de segmentar as bases de

exemplo, uma política pública instituída com o objetivo de elevar o número de jovens no ensino superior pode ser implementada por meio da criação de vagas em universidades públicas, concessão de empréstimo subsidiado para viabilizar o pagamento das mensalidades, concessão de benefícios tributários às instituições de ensino particular, entre outros meios.

A utilização de incentivo fiscal como um instrumento de uma política pública maior pode ser exemplificada com o PROUNI, o qual será detidamente analisado nos próximos capítulos. Por ora, basta dizer que ele foi instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, com o objetivo de conceder "bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.", conforme consta no art. 1º da citada Lei. Essa mesma Lei, no art. 8º, isenta as instituições que aderirem ao programa do recolhimento do IRPJ, da CSLL, da COFINS e da contribuição ao PIS.[70]

A partir da breve análise dos objetivos do PROUNI, bem como da ferramenta fiscal escolhida para financiar a política pública instituída por meio da Lei 11.096/2005, observa-

---

financiamento de políticas públicas e contribuir para otimizar a avaliação das ações do setor público, reconhecidas pela escassez de recursos para atender às inúmeras demandas da sociedade, é dividir essa base de financiamento entre os subsídios - benefícios tributários, creditícios e financeiros - e as demais fontes de financiamento dessas políticas.
Sob esse prisma, podemos também segmentar as políticas públicas da seguinte forma: i) financiadas por meio dos gastos diretos, com dotações consignadas no OGU; ii) financiadas por meio dos gastos indiretos, com registro nas informações complementares do OGU". BRASIL. **Avaliação de políticas públicas:** guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 20. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019. Complementa a referida classificação aquela feita por Bucci, nesses termos: "A alocação de meios para as políticas públicas abrange possibilidades amplas e diversas, além dos recursos orçamentários. Os meios públicos disponíveis para a implementação de uma política pública podem compreender também créditos fiscais, empréstimos públicos, cessão de uso de áreas ou bens públicos e recursos humanos e materiais. Todas essas possibilidades, evidentemente, sujeitas aos princípios e regramentos do direito público". BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas.** São Paulo: Saraiva, 2013, posição 2963.

[70] Lei 11.096/2005: Art. 1º Fica instituído, sob a gestão do Ministério da Educação, o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.
§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 1 (um) salário-mínimo e 1/2 (meio).
§ 2º As bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), cujos critérios de distribuição serão definidos em regulamento pelo Ministério da Educação, serão concedidas a brasileiros não-portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 3 (três) salários-mínimos, mediante critérios definidos pelo Ministério da Educação.
§ 3º Para os efeitos desta Lei, bolsa de estudo refere-se às semestralidades ou anuidades escolares fixadas com base na Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999.
§ 4º Para os efeitos desta Lei, as bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) deverão ser concedidas, considerando-se todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles dados em virtude do pagamento pontual das mensalidades".

se que mais um item está sujeito ao controle de efetividade da intervenção, ou seja, tanto a política quanto a ferramenta escolhida passam a ser avaliadas. Desse modo, a verificação do respeito ao princípio da capacidade contributiva passa, necessariamente, pela análise do desempenho da política pública de acesso de jovens ao ensino superior.

Adiantamos, desde já, que compreendemos ser possível uma análise jurídica da efetividade das políticas públicas. Segundo Barroso: "por opção metodológica ou acreditar estar a matéria fora do plano jurídico, a doutrina não deu atenção especial a um problema diverso e vital: o de saber se os efeitos potenciais da norma se produzem de fato."[71]

Não por outro motivo, Abrucio e Loureiro afirmam que o controle democrático da ação estatal passou a ser também quanto aos resultados produzidos, não se limitando, desse modo, apenas à verificação de eventuais atos de corrupção[72]. Como afirmam os autores, "nessa nova modalidade, os governantes eleitos e os burocratas serão avaliados substantivamente pelo cumprimento das metas propostas"[73]. Ou seja, além de verificar a conformidade contábil-financeira, avalia-se o custo-benefício[74].

Por sua vez, Barzelay, após analisar os dados de pesquisa empírica desenvolvida junto aos órgãos de auditoria de treze países integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE[75] (Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, Finlândia, Holanda, Irlanda, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido e Suécia), concluiu que os tribunais de contas desses países não têm se limitado ao típico trabalho de

---

[71] BARROSO, Luis Roberto. **Direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 216.

[72] Sobre os critérios antigos e novos de controle democrático dos gestores públicos, Abrucio e Loureiro pontuam o seguinte: "A distinção entre antigos e novos sistemas de responsabilização dos governantes é um exemplo disso. Enquanto os primeiros priorizavam basicamente também o tema da probidade dos governos, os relativos à nova gestão pública buscam fiscalizar o poder público por intermédio de instrumentos que avaliem o desempenho governamental. Em outras palavras, começa-se a cobrar dos governantes não apenas por sua conduta ética diante das leis, mas igualmente pela eficiência e efetividade das políticas públicas." (ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, posição 3984).

[73] ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, posição 3785.

[74] Sobre os indicadores que devem ser considerados em políticas públicas, Abrucio e Loureiro afirmam: "Ademais, estendeu os critérios de controle, ultrapassando o âmbito estritamente financeiro e contábil, para incorporar também os critérios de legalidade, legitimidade e economicidade da avaliação, ou seja, avaliação segundo critérios de custos e benefícios econômicos." (ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, posição 3395.)

[75] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 11, abr./jun. 2002.

auditoria, mas também têm desempenhado *auditoria de desempenho*, ou seja, avaliações *ex-post.*[76]

Avaliação *ex-post*, nos termos apresentados por Barzelay, distingue-se da auditoria tradicional, posto que esta analisa onde os recursos foram aplicados, a conformidade da contabilização, eventuais desvios de recursos, com o objetivo macro de "impedir ou retificar procedimentos que representem desvios das normas legais, e.g., no controle financeiro ou na administração de ativos."[77] A avaliação de desempenho, por sua vez, objetiva analisar a economicidade, a eficiência e a efetividade das políticas públicas, ou, nas palavras do autor: "A economia geralmente significa a eliminação dos desperdícios de insumos; a eficiência refere-se à otimização dos processos de transformação de insumos em produtos; e a efetividade significa influenciar positivamente o impacto por meio da geração de produtos."[78]

Barzelav afirma ter identificado sete tipos de auditoria de desempenho a saber: (i) auditoria de eficiência, (ii) auditoria de efetividade, (iii) auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, (iv) auditoria de informações de desempenho, (v) melhores práticas, (vi) avaliações de risco e (vii) revisões gerais de gestão, vejamos:

> A auditoria de eficiência examina as funções organizacionais, os processos e os elementos de programa para avaliar se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos.[...] A auditoria de efetividade de programa examina o impacto provocado pelos programas sobre os resultados finais." [...] A auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho busca avaliar se o auditado tem capacidade para gerenciar processos e programas de forma eficiente e efetiva. [...] O órgão revisor não avalia a economia, eficiência ou efetividade de uma organização ou programa, mas sim formula um parecer sobre a veracidade das informações de desempenho fornecidas às instâncias superiores." [...] As revisões da melhor prática de gestão identificam em que um dado tipo de função está sendo desempenhada de forma excepcional e procuram discernir as razões daquele sucesso relativo. [...] As avaliações de risco indicam aos formuladores de políticas públicas e gerentes do alto escalão os graves problemas que podem advir caso um programa seja mantido na mesma linha da operação. [...] As revisões gerais de gestão avaliam organizações em vez de programas. Quando essas revisões vão além das auditorias

[76] Sobre as diferentes espécies de auditoria de desempenho, Barzelay sustenta que: "A auditoria de desempenho vem sendo rapidamente aceita como um tipo de atividade profissional de revisão governamental *ex-post.* Essa categoria envolve tanto alguns tipos familiares de trabalhos de revisão, como as auditorias de eficiência e as de efetividade, quanto formas menos conhecidas, como as auditorias de informação, geradas pelos sistemas de gerenciamento de desempenho." (BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 05, abr./jun. 2002).

[77] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 10, abr./jun. 2002.

[78] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 10, abr./jun. 2002.

> de desempenho da capacidade gerencial, elas geralmente buscam as causas significativas para problemas ou sucessos persistentes na esfera do desempenho dentro de uma gama de atividades de um programa.[79]

Barzelay concluiu que as auditorias de eficiência, de capacidade de gerenciamento de desempenho e de efetividade "são amplamente disseminadas"[80]. A primeira, quando da análise dos dados, era feita por todos os países pesquisados, exceto Portugal. Já a segunda, era realizada por dois terços dos países, com exceção de França, Nova Zelândia, Portugal e Reino Unido. Por fim, o controle de efetividade das políticas públicas era empreendido por metade dos órgãos de controle pesquisados, a saber Austrália, França, Alemanha, Holanda, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos.

O autor em análise pontua que "a eficiência tem sido considerada um valor fundamental em todos os órgãos de auditoria, com exceção daqueles mais legalistas." [81] Há resistência de alguns tribunais de contas para avaliar políticas públicas, sob a justificativa de falta de competência.

No entanto, conforme consta no Capítulo 5, o TCU não está submetido a tal restrição, posto que o *caput* do art. 37, da CF/88[82], estabelece que a administração pública obedecerá ao princípio da eficiência, associado ao fato de que os *caputs* dos arts. 70 e 71[83] conferem ao Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, a competência para avaliar a economicidade dos atos praticados pela União. É verdade que o TCU não dispõe de competência para retirar a eficácia de norma que eventualmente ofenda os princípios trazidos pelos arts. 70 e 71 da CF/88, conforme é analisado no Capítulo 5.

Em suma, os dados analisados por Barzelay demonstram que os tribunais de contas de diversos países integrantes da OCDE têm avaliado a efetividade das políticas públicas,

---

[79] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, pp. 14-17, abr./jun. 2002.

[80] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 17, abr./jun. 2002.

[81] BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 18, abr./jun. 2002.

[82] CF/88" Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

[83] CF/88: "Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...] Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]"

não apenas a conformidade orçamentária. Em razão disso, estes órgãos têm analisado se as intervenções estatais geram benefícios ao menor custo possível, se há acompanhamento periódico de modo a reduzir riscos de atuação ineficiente, se, de fato, as normas jurídicas associadas à política induzem ao comportamento planejado, se há alinhamento entre objetivos e meios, se os órgãos encarregados pela implementação dispõem de instrumentos de controle etc.

Como visto acima, semelhante conclusão apresentada por Barzelay pode ser exigida dos parlamentares e gestores públicos brasileiros, posto que, em especial, o *caput* do art. 37, da CF/88, traz a eficiência como um princípio ao qual estão submetidas a administração pública direta e indireta. Não por outro motivo, Bucci discorre sobre a importância da racionalidade das decisões de modo a maximizar o bem-estar[84], que passa pelo planejamento, discussão, implementação e controle da polícia pública:

> As perguntas mais recorrentes ou estruturantes da ação governamental podem ser organizadas num esquema passível de reiteração. Qual o escopo da ação governamental? Quem serão seus beneficiários? Qual a escala? Quais os seus custos? E se considerados os beneficiários unitariamente, qual o custo? Em outras palavras, qual a medida da eficiência da ação governamental? Em que tempo se desenrolará a ação governamental? E sobre o processo decisório, quais os seus partícipes? Os beneficiários estão suficientemente informados dos benefícios? E dos ônus? Quais as alternativas? Há outros modelos? Como superaram esse problema países que passaram por esse estágio de desenvolvimento no passado? Como fizeram outros países/estados/municípios que enfrentaram o mesmo problema?[85]

Questões como estas, segundo Lowi, possibilitam que "cientistas políticos possam desenvolver critérios para a escolha de políticas em termos de impactos previstos e desejados no sistema político."[86]

---

[84] Sobre os impactos da decisão planejamento estatal, Bucci pontua o seguinte: "Para a escolha racional, as instituições são importantes como características de um contexto estratégico, que impõe constrições ao comportamento auto-interessado. As decisões resultam de um cálculo racional com relação a estratégias de maximização de bem-estar. Na medida em que reduzem custos de transação entre indivíduos e grupos, são soluções para problemas de ação coletiva e aumentam a eficiência". BUCCI, Maria Paula Dallari. Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas:** possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 240.

[85] BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas.** São Paulo: Saraiva, 2013, posição 2386.

[86] Tradução feita pelo autor do seguinte original: "political scientists can develop criteria for policy choice in terms of predicted and desired impacts on the political system". LOWI Theodore J. Four systems of policy, politics and choice. **Public Administration Review**, v. 32, n. 4, jul-aug., 1972, p. 308.

A existência de critérios para as escolhas públicas defendida por Lowi, também o é por Correia Neto, para quem, frente à gama de atribuições impostas ao Estado, não é aceitável que sejam estabelecidos "qualquer tipo de metas ou objetivos aleatórios."[87]

Os questionamentos norteadores feitos por Bucci, contribuem para a diminuição dos riscos decorrentes da ação estatal, pois, ainda que a execução de uma dada política pública não se implemente tal qual se apresentou no âmbito dos estudos prévios, será possível ajustá-la ou revogá-la a partir dos dados coletados durante a fase de controle e avaliação. Lowi compara essa metodologia de trabalho do gestor público ao de um biólogo que orienta as suas ações a partir dos impactos da medida adotada.[88]

Essa percepção está alinhada com dois dos três pressupostos básicos daquilo que Biderman e Arvate denominam de Finanças Públicas Modernas: i) a ação estatal dever ser amparada em estudos teórico; ii) as decisões públicas devem ser avaliadas a partir de dados confiáveis. No entanto, o terceiro pressuposto adotado por Biderman e Arvate diverge em relação à compreensão de Bucci, já que os referidos autores entendem que os políticos não objetivam maximizar o bem-estar social. [89]

Fortini, discorrendo sobre o controle de legitimidade do gasto público à luz do *caput* do art. 37 da CF/88, tal qual os autores citados acima, sustenta que o administrador público

---

[87] Carvalho Filho sustenta que as metas das políticas púbicas devem ser estabelecidas a partir das necessidades coletivas: "Exatamente porque ao Estado são atribuídas tantas e tão complexas missões, urge que os governos e as administrações tracem as linhas básicas que vão inspirar suas atuações. O modelo a ser seguido, como parece óbvio, deve obedecer a determinados critérios, não cabendo, na hipótese, qualquer tipo de metas ou objetivos aleatórios. É na própria sociedade que serão colhidos tais critérios, considerando-se para tanto os fatores (sociais, econômicos, políticos) que, naquele lugar e naquela época, se revelarem de maior realce e com maior capacidade de pressão". CARVALHO FILHO, José dos Santos. Políticas públicas e pretensões judiciais determinativas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas:** possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 108.

[88] "[…] just as economists, biologists, and the like attempt to predict and guide policies according to their societal impacts LOWI Theodore J. Four systems of policy, politics and choice. **Public Administration Review**, v. 32, n. 4, jul-aug., 1972, p. 308.

[89] Biderman e Arvante defendem que os agentes públicos, quando da elaboração de políticas públicas, avaliam não o bem-estar decorrente da ação, mas os impactos políticos: "O que podemos chamar de Finanças Públicas Moderna ou Economia do Setor Público ou ainda Economia das Políticas Públicas apresenta três pressupostos básicos. O primeiro é que uma boa política pública deve ser guiada por princípios encontrados na análise teórica, quer dizer, a modelagem formal tem um papel fundamental para orientar as decisões de políticas públicas. O segundo elemento é que as escolhas de política devem ser avaliadas a partir da análise cuidadosa de dados que determinem como os incentivos podem ser alterados e os impactos distributivos das diferentes alternativas de política. Finalmente, a análise parte do princípio de que as decisões políticas são tomadas com objetivos políticos e não com o objetivo de maximizar o bem-estar." (BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo. Apresentação. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, posição 483).

deve demonstrar a racionalidade de suas ações, afinal, o desperdício de recurso público implica na concretização em menor escala dos objetivos constitucionais.[90]

A existência de parâmetros de controle assume especial importância no ordenamento jurídico brasileiro, posto que a CF/88, em seu art. 3º, estabelece como objetivos fundamentais da República uma série de direitos que demandam a instituição de políticas públicas redistributivas, quais sejam, a construção de uma sociedade solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Lowi afirma que a característica da política redistributiva, ao contrário da distributiva, é conferir tratamento desigual à coletividade, pois apenas determinados grupos se enquadram na categoria que necessita de intervenção estatal direta.[91] Diante dessa característica da política redistributiva, o controle é imprescindível para aferir não apenas os resultados, como também se há favorecimento de pessoas que não deveriam gozar das benesses da política pública.[92]

Considerando a compreensão dos pesquisadores citados ao longo desta seção, quanto à necessidade de controle de políticas públicas e, consequentemente, de incentivos tributários, dúvidas podem surgir sobre a viabilidade operacional desta empreitada. Ocorre que há diversos estudos empíricos, inclusive analisando o PROUNI, que evidenciam ser factível a análise de efetividade de políticas públicas. Todavia, antes de analisarmos esses casos, é importante discorrer sobre conceitos básicos da análise de impacto.

Além dos conceitos de eficiência e de efetividade, analisados nos parágrafos acima, outros são importantes e, para tanto, utilizaremos o próprio PROUNI como exemplo. A eficiência corresponde à capacidade de transformar insumos em produtos com o menor custo

---

[90] Fortioni exemplifica como o princípio da eficiência pode ser aplicado na administração pública: "A celebração de um contrato, em que não se perceba a relação custo/benefício, e que, portanto, ofenda à economicidade e, por consequência, à eficiência, e, assim, em que se detecte o desperdício de recursos públicos, estará na contramão dos objetivos constitucionais, porque o dinheiro mal empregado não encontra substituto". FORTINI, Cristiana. Controle jurisdicional dos contratos administrativos: controle da legitimidade do gasto público pelo Poder Judiciário. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas:** possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 45.

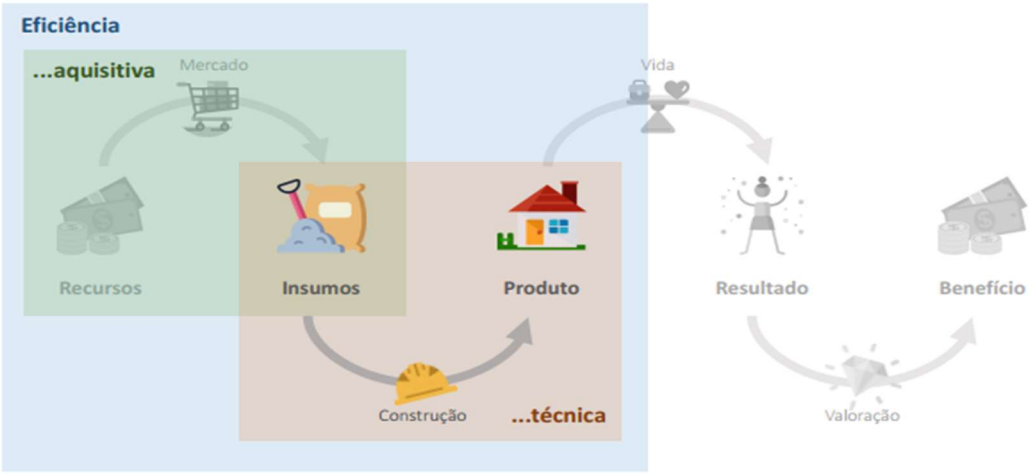
[91] LOWI, Theodore J. Distribution, regulation, redistribution the funcions of government. In: **Public Politicies and their Politicies** (Ripley R. – org.). New York: Norton & Co., 1966.

[92] Sobre a importância do resultado decorrente de ação estatal baseada em critérios de avaliação, Bucci pondera que: "A gestão pública mais moderna no mundo desenvolvido há muito tempo deixou de privilegiar os ritos e as regras administrativas, em favor do resultado da ação, por meio dos chamados indicadores de desempenho, elementos quantitativos, fixados, evidentemente, com base em parâmetros qualitativos. Quantos beneficiários, com que perfil social, a que custo e em que prazo são informações absolutamente relevantes para qualificar a ação administrativa. Essas informações também são importantes para valorar a conduta do gestor público no que diz respeito ao significado político e social de suas ações e para informar o estabelecimento de prioridades." (BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas.** São Paulo: Saraiva, 2013, posição 4874.)

possível. O produto, por sua vez, é o bem ou serviço que será ofertado ao público alvo do programa. No caso do PROUNI, o produto é a bolsa de estudo, enquanto a isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS é o insumo. O programa será eficiente se conseguir, por exemplo, entregar o produto *bolsa* ao custo menor que aquele que o Governo teria se ao invés de se valer das IES particulares, elevasse a quantidade de vagas nas IES públicas. No mesmo sentido, se o custo da bolsa for inferior ao preço médio das mensalidades ou se o gasto tributário indireto por IES particular for inferior ao custo médio das bolsas.

Um gráfico pode facilitar a compreensão. A figura abaixo demonstra a avaliação de eficiência de um programa de construção de casas populares para população de baixa renda:

**Figura 1 - Mensuração de eficiência de política pública**




Fonte: BARROS, Ricardo Paes. Aula ministrada no curso Mensuração de Impacto Social, ofertado no INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa, em 31/10/2019.

A eficácia, por sua vez, corresponde à capacidade do produto de produzir o resultado visado pela política. Aqui avalia-se o impacto causado no público alvo do programa. Assim, no caso do PROUNI, conforme será analisado nos itens 3.2.1 a 3.2.4, os resultados visados pela política são quatro: i) expandir o percentual de jovens com formação superior; ii) atender à demanda de jovens egressos do ensino médio; iii) democratizar o acesso ao ensino superior; e iv) estabelecer critérios para gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º, da CF/88, e da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997.

Mais uma vez, recorre-se à demonstração gráfica, agora da eficácia de um programa de construção de casas populares para população de baixa renda:

**Figura 2 - Mensuração de eficácia de política pública**

**Fonte:** BARROS, Ricardo Paes. Aula ministrada no curso Mensuração de Impacto Social, ofertado no INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa, em 31/10/2019.

Ou seja, analisa-se a o público alvo do programa, com e sem o produto ofertado pela política, de modo a avaliar o impacto. Para tanto, é necessário fixar o resultado que se busca, os indicadores, o período de duração, dispor de dados e ter um grupo de controle (contrafactual).[93]

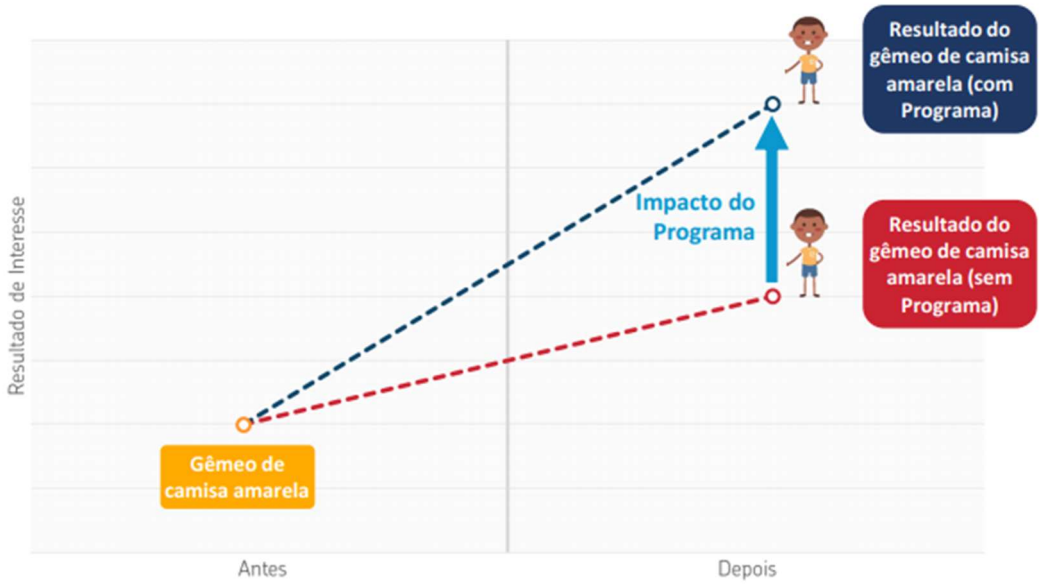
O grupo de controle é importante para comparar pessoas equivalentes, sendo que uma foi agraciada com o produto do programa e a outra não. Após o período definido para avaliação, confronta-se as trajetórias das duas pessoas, de modo a tentar identificar o que poderia ter acontecido com o beneficiado pela política, caso não tivesse sido incluído nela. Por esse método, analisa-se o impacto da ação, tentando descartar outros fatores que eventualmente contribuíram para o deslocamento da reta.[94]

Mais uma vez, recorre-se à demonstração gráfica, agora do impacto de uma dada política pública sobre um determinado público, e, para tanto, ele é comparado a pessoas semelhantes que não foram contempladas pela intervenção estatal, com o objetivo de saber "o que aconteceu com ele ao ser atendido pela política e o que teria acontecido se não tivesse participado"[95]:

---

[93] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 263. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019.
[94] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 263. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019.
[95] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 264. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019.

**Figura 3 - Mensuração de impacto de política pública**




Fonte: BARROS, Ricardo Paes. Aula ministrada no curso Mensuração de Impacto Social, ofertado no INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa, em 31/10/2019.

Por exemplo, um dos resultados buscado pelo PROUNI, a saber, expandir o percentual de jovens com formação superior, poderia ter sido alcançado sem a existência do programa? O grupo contrafactual serve para esse propósito: aferir se o não bolsista com perfil e trajetória equivalente ao do bolsista PROUNI conseguiu obter formação superior.

O processo não é simples, principalmente a definição do grupo de controle, a coleta de dados e o isolamento do impacto. Todavia, mesmo com as dificuldades, é factível implementar análise de impacto, de modo que, inclusive, há um manual elaborado pelo Poder Executivo do Brasil para auxiliar na avaliação de políticas públicas, tanto para análise *ex ante*[96] quanto *ex post*[97].

Após a análise deste quadro teórico e principiológico, é possível identificar o que consiste o controle de efetividade de incentivos tributários, e, consequentemente, se há normas jurídicas vigentes que viabilizem a análise de impacto de política pública financiada por meio de gasto tributário indireto.

Vê-se, assim, que a primeira exigência às leis que instituem incentivos fiscais é que elas demonstrem quais são os objetivos visados pela ação estatal, afinal "a política pública é

---

[96] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: https://tinyurl.com/s24k5lu. Acesso em: 15 set. 2019.
[97] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 20. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019.

formulada ou desenhada para atuar sobre a fonte ou a causa de um determinado problema ou conjunto de problemas, sendo sua solução ou minimização considerada o objetivo geral da ação pública."[98]

É a partir dos objetivos, metas e indicadores globais da política que se torna possível analisar se a justificativa apresentada no processo legislativo foi concretizada:

> Essas caraterísticas permitem maior clareza sobre os resultados previstos da ação, proporcionando avaliar, ao final da ação pública (*ex post*), se os resultados efetivos condizem com o objetivo previsto (resultado esperado e meta proposta *ex ante*) no desenho original da política pública, para a solução do problema diagnosticado, como tratado no capítulo 2. Do contrário, demonstrar-se-ia que o objetivo proposto está além do que seria essencial, controlável, operacional, conciso, mensurado e inteligível.
> A definição de objetivo ou objetivos da política formulada envolve, ainda, a previsão ou estimativa do tempo de sua implantação e de duração dos seus efeitos ou impactos. Isso repercute nos resultados, metas e objetivos parciais (curto e médio prazos) e finais (longo prazo), que serão, também, fontes de avaliação *ex post*. Nessa linha, o objetivo da política pública será insumo para a elaboração do modelo lógico – que será tratado no capítulo 4 –, que, por sua vez, subsidiará a avaliação *ex post* da política pública, a ser abordada preliminarmente no capítulo 8.3.[99]

Em suma, sem os citados parâmetros não é possível analisar o impacto da ação estatal. Ocorre que, usualmente, tais indicadores não constam na Lei, conforme aponta a Instituição Fiscal Independente do Senado:

> A avaliação dos resultados também não é comum, até porque os gastos tributários não são estruturados de modo a viabilizar essa tarefa, que requer a clara identificação de objetivo, indicador e meta. Também não é usual a presença de alguma espécie de prazo, a exemplo de prazo de vigência, revalidação ou avaliação periódica, que abra a oportunidade de analisar o benefício, eventualmente propondo correções ou simplesmente o encerramento. Vale observar que os gastos tributários, diferentemente dos gastos diretos, não são anualmente submetidos ao rito de aprovação do orçamento que, mal ou bem, possibilita alguma discussão sobre o uso mais eficiente dos recursos públicos.[100]

---

[98] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 72. Disponível em: https://tinyurl.com/s24k5lu. Acesso em: 15 set. 2019.
[99] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 73. Disponível em: https://tinyurl.com/s24k5lu. Acesso em: 15 set. 2019.
[100] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 17 - Gastos (benefícios) tributários - Jun./2018**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

Frente à lacuna mencionada acima, tais metas, em determinados casos, são extraídas da exposição de motivos do ato normativo, dos debates realizados durante o processo legislativo e das emendas apresentadas pelos parlamentares.[101]

Todavia, em regra, as citadas informações sequer constam na exposição de motivos, conforme pontua o Ministro do TCU, Raimundo Carreiro, quando da apresentação do Relatório de Levantamento nº 018.259/2013-8, do qual decorreu o Acórdão nº AC-1205-16/14, nesses termos: "as normas instituidoras de benefícios fiscais, por sua vez, não estipulam claramente os objetivos, metas e indicadores da política pública relacionada ao benefício fiscal. Nem mesmo as exposições de motivos dessas normas trazem esse arcabouço da referida política."[102]

Fazer constar em lei, os parâmetros mencionados pelo TCU, pode tornar tanto a política, quanto o sistema tributário complexos, [103] desestimulando, por consequência, a adesão à política.[104] Sobre a complexidade decorrente de incentivos fiscais, a Nota Técnica 07/2017, da Instituição Fiscal Independente do Senado, pontua que "a numerosa quantidade de programas especiais de tributação amplia a complexidade do sistema tributário, uma vez que altera a regra geral de tributação para setores específicos".[105] Semelhante entendimento foi apontado por Villela, Lemgruber e Jorratt.[106]

Por outro lado, como visto na seção anterior, a Constituição impõe que o controle de tal política não se limite a meros requisitos formais, mas que se verifique, também, se há adequação entre os critérios estabelecidos e os fins visados.

---

[101] BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, pp. 73-74. Disponível em: https://tinyurl.com/s24k5lu. Acesso em: 15 set. 2019.

[102] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento nº 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. **Acórdão nº AC-1205-16/14-P**, DOU de 14/05/2014, parágrafo 141.

[103] Sobre a influência dos incentivos fiscais no nível de complexidade da tributação nos EUA, Surrey e Paul R. McDaniel dispõem: *"However, those who criticize modern tax systems for their complexity fail to see that much of the troublesome complexity lies in the tax expenditure process."* (SURREY, Stanley; MCDANIEL, Paul R. "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974". In: **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, 17, Number 5, 1976, p. 707).

[104] Sobre o tema, vide os parágrafos 284 e 285 do Relatório de Levantamento nº 018.259/2013- 8, que tratam da grande quantidade de processos de prestação de contas da Lei Rouanet, que aguardam apreciação.

[105] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

[106] Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 9. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

Discorrendo sobre a governança dos gastos tributários indiretos, Andrade afirma que há a necessidade de políticas públicas de desoneração serem dotadas de "(i) estudos para a elaboração da medida; (ii) implementação da medida; (iii) governança executiva da medida; (iv) fiscalização interna e externa da medida e (v) análise da eficiência e efetividade da política."[107]

A falta de governança, acrescido ao fato de que as leis que instituem benefícios fiscais não demonstrarem quais são os objetivos visados pela política pública, impossibilita estabelecer uma adequada relação entre os critérios de enquadramento e de manutenção de pessoas jurídicas como beneficiárias de incentivos fiscais e os resultados pretendidos por estas políticas públicas.

Isso porque, sem as metas da política de desoneração, pessoas jurídicas que não contribuem para o resultado esperado, podem desfrutar da desoneração, resultando em ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Como dito acima, parte-se da hipótese de que em nosso ordenamento não há regra que balize a análise de efetividade de incentivos tributários, é dizer, que estabeleça os objetivos da política pública, os indicadores de resultados e o período da intervenção, de modo que o controle social dessa ação estatal tem se restringido à análise de eficiência, a saber, ao mero cumprimento dos requisitos de enquadramento na política.

Ademais, como também analisado nesta seção, parte-se da hipótese de que não há regras em nosso ordenamento que retirem a vigência de incentivos fiscais ineficazes ou daqueles que não são avaliados, exceto se se tomar mão de princípios constitucionais.

As hipóteses acima serão analisadas nos próximos capítulos. Para tanto, à luz dos diferentes tipos de auditoria de desempenho identificados por Barzelav, pretende-se analisar se a política pública que implementa o PRONUI, valendo-se, para tanto, de gasto tributário indireto, dispõem de parâmetros que possibilitem o controle de efetividade.

A execução satisfatória da missão dos órgãos de controle, ainda que parcialmente, está subordinada à qualidade da lei que instituiu a política pública. Isso significa que os órgãos de controle só conseguirão fiscalizar, de fato, a eficácia da ação estatal se puderem extrair das normas jurídicas instituidoras aquilo que Bucci denominou de *perguntas estruturantes da ação governamental,* a saber:

---

[107] ANDRADE, José Maria Arruda. Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias?. In: **Revista Consultor Jurídico** (CONJUR), São Paulo: dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>. Acesso em: 29 dez. 2017.

- ✓ Qual é o escopo da ação governamental?
- ✓ Quem serão seus beneficiários?
- ✓ Qual a escala? Quais os seus custos?
- ✓ E se considerados os beneficiários unitariamente, qual o custo? Em outras palavras, qual a medida da eficiência da ação governamental?
- ✓ Em que tempo se desenrolará a ação governamental?
- ✓ E sobre o processo decisório, quais os seus partícipes?
- ✓ Os beneficiários estão suficientemente informados dos benefícios? E dos ônus?
- ✓ Quais as alternativas?
- ✓ Há outros modelos?
- ✓ Como superaram esse problema, países que passaram por esse estágio de desenvolvimento no passado?
- ✓ Como fizeram outros países/estados/municípios que enfrentaram o mesmo problema?

Em suma, a gestão pública moderna, tanto no Brasil, quanto em diversos países, tem sido pautada pela preocupação com o resultado das políticas públicas, seja pela concretização dos valores constitucionais redistributivos, seja pelo anseio de, efetivamente, construir uma sociedade igualitária, na qual os atos dos governantes são controlados com o desiderato de aferir a eficiência da gestão, bem como a ausência de privilégios escusos, ou seja, ofensas à isonomia.

Consigna-se, todavia, que as técnicas analisadas acima não prescindem da legalidade. Isso significa que mesmo as ferramentas mais sofisticadas, extraíveis das ciências que estudam o controle de política pública, devem ter aderência com as normas vigentes em nosso ordenamento jurídico. Isso significa que, por exemplo, o controle de impacto de política pública deve ter previsão jurídica, principalmente no que diz respeito às medidas que os órgãos de controle externo podem impor aos fiscalizados.

Desse modo, ainda que à luz da eficácia, exemplificativamente, reste demonstrado que determinada política pública não gera o impacto esperado, o órgão de controle externo não pode determinar a suspensão da vigência da norma, apresentando como fundamento de sua decisão teorias de avaliação de impacto. O fundamento de eventual decisão nesse sentido

deve ser legal, nos termos do *positivismo jurídico contemporâneo*. Nesse sentido, conforme Andrade:

> Com essa expressão, *positivismo jurídico contemporâneo,* queremos, de início, evitar a falsa impressão de que defender modelos positivistas acarreta defender uma metodologia estilizada do século XIX, que prega a separação total dos saberes, a interpretação e aplicação mecanicista das normas jurídicas, enfim, a assepsia generalizada e a ausência de valores das normas do Direito.
> O complemento *contemporâneo* cumpre apenas essa função de ressaltar que existe um debate metodológico sério na academia e de que há uma contestação do Poder Judiciário na construção do Estado de Direito, a ênfase aos aspectos programáticos da constituição, à ponderação dos princípios, ao uso argumentativo exagerado na proporcionalidade e da razoabilidade, tudo isso a partir de importações de teorias surgidas em contextos históricos, sociais, constitucionais e ideológicos muito distintos.[108]

Vê-se que o *positivismo jurídico contemporâneo*, conforme proposto por Andrade, não defende o positivismo do século XIX, que acreditava ser o juiz a boca da lei, mas ao mesmo tempo se contrapõe ao moralismo atual daqueles que defendem superpoderes ao Poder Judiciário, posto que a nossa Constituição é repleta de princípios e normas programáticas.

Essa observação é importante para este trabalho, afinal, como dito acima, o seu objeto é analisar a existência de normas que viabilizem o controle de efetividade de incentivos tributários. Assim, os objetivos fundamentais da República serão analisados, bem como os princípios do sistema tributário previstos na CF/88, todavia, busca-se também identificar regras constitucionais e infraconstitucionais que viabilizem o acompanhamento de normas tributárias indutoras.

Isso não significa a defesa de um Direito ensimesmado, mas que os demais saberes, à luz de um *positivismo jurídico contemporâneo*, embora possam ser utilizados pelo intérprete da norma, devem sê-los no processo de produção de prova, não como fundamento único da decisão administrativa ou judicial[109]. Essa delimitação parte daquela feita por

---

[108] ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 138.

[109] No âmbito do Direito da Concorrência, Andrade chegou à seguinte conclusão: "O uso de modelos e simulações econômicos é plenamente válido no âmbito da discussão do caso concreto, mas, de forma alguma, poderá ser o fundamento final de uma decisão jurídica (administrativa ou judicial). A teoria dos jogos, as abordagens de Cournot ou Bertrand e qualquer outra técnica ou modelo ajudarão os intérpretes do caso concreto a decidirem pela aprovação ou não do ato de concentração, o que significa, ao fim e ao cabo, aplicar o art. 88 da Lei 12.529/2011 de uma ou outra forma (aprovação sem restrições, com restrições ou reprovação). [...] Com relação à fundamentação das decisões, a microeconomia exerce um papel importantíssimo na formação da convicção dos julgadores, auxiliando-os no processo de produção de provas, da ampla defesa e do contraditório." ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 181 e 183.

Andrade quando se propôs a responder a seguinte questão: "Os argumentos econômicos (ou morais ou os políticos) podem fundamentar decisões jurídicas concretas?" [110] A resposta dada pelo citato autor ao seu problema pesquisa, inserido no direito da concorrência, será o referencial deste trabalho, afinal, segundo Andrade: "[...] as decisões jurídicas, por deverem ser fundamentadas (com base no Estado de Direito, na constituição federal e na legislação vigente), o devem ser por argumentos e fundamentos jurídicos (teste do *pedigree*)." [111]

A legalidade ainda é importante para trazer segurança jurídica, já que há diferentes técnicas para mensuração de impacto de política. Na hipótese de decisões jurídicas serem fundamentadas por meio de teorias econômicas, por exemplo, surgir-se-ia outra lide para definir qual deveria ser aplicada, afinal economia não é uma ciência exata. Eis o motivo pelo qual Andrade alerta-nos para o fato de que "[...] o desafio será o de substituir a dogmática jurídica (muitas vezes tratada com descaso ou desconfiança) por modelos sobre os quais os juristas têm muito pouco a dizer (em seus pressupostos técnicos) e que não são hoje, nem foram em sua época, unânimes." [112]

Em suma, o objeto desta pesquisa é aferir se, à luz do direito posto, há normas que viabilizam controle de efetividade de incentivos tributários, bem como as possíveis consequências jurídicas aplicáveis na hipótese de a norma indutora não atingir o objetivo anunciado. Para tanto, utilizar-se-á a Lei 11.096/2005, a Lei do PROUNI, como caso para análise.

Esta dissertação parte da hipótese de que em nosso ordenamento não há regra que balize a análise de efetividade de incentivos tributários, é dizer, que estabeleça os objetivos da política pública, os indicadores de resultados e o período da intervenção.

Ademais, parte-se da hipótese de que não há regras em nosso ordenamento que retirem a vigência de incentivos fiscais ineficazes ou daqueles que não são avaliados, exceto se se tomar mão de princípios constitucionais.

A relevância desse problema de pesquisa reside no fato de que a CF/88 traz o princípio da isonomia e, especificamente no campo tributário, o da capacidade contributiva, de modo que privilégios tributários devem ser combatidos.

---

[110] ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 138.
[111] ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 138.
[112] ANDRADE, José Maria Arruda. **Economicização do Direito Concorrencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 184.

Os dois próximos capítulos serão importantes para a resolução do problema de pesquisa, pois eles discorrerão sobre a Lei do PROUNI, apresentando o que é o programa, o público alvo, os requisitos de enquadramento e as isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS concedidas àquelas IES privadas que adotam o comportamento esperado pela União, no caso, conceder bolsa de estudo. Estes parâmetros possibilitam a realização de auditoria de eficiência, conforme visto na seção 2.2.

Afirma-se, desde já, que a Lei 11.096/2005 não apresenta as metas da política pública instituída, inviabilizando, em parte, a análise de efetividade. Assim, conforme analisado na seção 2.2, nesses casos, é necessário recorrer a outras fontes de informação, a exemplo da exposição de motivos, dos debates legislativos e das emendas apresentadas pelos parlamentares durante o processo de tramitação do projeto de lei. Isso será feito no Capítulo 3, que analisa as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo para instituição do PROUNI, e no Capítulo 4, que estuda as emendas parlamentares e as sessões realizadas no Congresso Nacional, em ambos os casos focando naquelas intervenções relacionadas ao controle da política pública.

# 3 INCENTIVOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DE POLÍTICAS PÚBLICAS DE ACESSO AO ENSINO SUPERIOR: O CASO DO PROUNI

O PROUNI foi instituído pela Lei 11.096/2005, decorrente da conversão da MP 213/2004. O programa tem dois grupos de beneficiáveis, o primeiro, estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, que recebem bolsas de estudos integrais e parciais, e, o segundo, instituições de ensino superior (IES) privadas, com e sem fins lucrativos, e as IES beneficentes de assistência social, posto que podem gozar de incentivos tributários.

O aluno, para ter direito à bolsa, deve ser brasileiro, sem diploma de graduação, além de se enquadrar em um dos quatro grupos a seguir listados: i) professor da rede pública; ii) portador de deficiência; iii) ter cursado o ensino médio completo em escola pública; ou, iv) se o fez em colégio particular, ter sido na condição de bolsista integral.

Os benefícios destinados aos alunos são as bolsas integrais e as parciais de 50% (cinquenta por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento). As bolsas de 100% (cem por cento) são destinadas apenas aos alunos com renda familiar per capita de 1,5 (um e meio) salário mínimo ou a professores da renda pública de ensino, mas, neste caso, apenas para cursar licenciatura, normal superior e pedagogia. Não há limitação de renda para professores. As bolsas parciais, por sua vez, são facultadas aos estudantes com renda familiar per capita de até 3 (três) salários-mínimos.[113]

---

[113] Lei 11.096/2005, Art. 1º Fica instituído, sob a gestão do Ministério da Educação, o Programa Universidade para Todos - PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.
§ 1º A bolsa de estudo integral será concedida a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 1 (um) salário-mínimo e 1/2 (meio).
§ 2º As bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), cujos critérios de distribuição serão definidos em regulamento pelo Ministério da Educação, serão concedidas a brasileiros não-portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 3 (três) salários-mínimos, mediante critérios definidos pelo Ministério da Educação.
[...]
Art. 2º A bolsa será destinada:
I - a estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral;
II - a estudante portador de deficiência, nos termos da lei;
III - a professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei.

O candidato, além desses requisitos, deve participar do Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM) e alcançar a pontuação mínima estabelecida pelo MEC, bem como ser aprovado no processo seletivo da IES pretendida[114].

As IES privadas compõem o segundo grupo que pode gozar dos benefícios trazidos pela Lei nº 11.096/05. As IES elegíveis aos incentivos tributários são as constituídas sob a natureza jurídica privada, com e sem fins lucrativos, e as beneficentes de assistência social. As IES são obrigadas a assinar um termo de adesão, com vigência de 10 (dez) anos, renovável por igual período. Embora a IES possa denunciar o termo, o aluno tem o direito de gozar dos benefícios decorrentes da bolsa até a conclusão do curso. [115]

No termo de adesão, as IES privadas, com e sem fins lucrativos, comprometem-se a conceder bolsas de estudo integrais na proporção de uma bolsa para cada 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes. Alternativamente, a IES pode conceder uma bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) alunos regularmente pagantes, mas tem a obrigação de conceder bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento) que somadas à bolsa integral corresponda ao percentual de 8,5% (oito inteiros e cinco décimos) da receita de todo o período que teve bolsista PROUNI.[116]

---

Parágrafo único. A manutenção da bolsa pelo beneficiário, observado o prazo máximo para a conclusão do curso de graduação ou sequencial de formação específica, dependerá do cumprimento de requisitos de desempenho acadêmico, estabelecidos em normas expedidas pelo Ministério da Educação.

[114] Lei 11.096/2005, Art. 3º O estudante a ser beneficiado pelo Prouni será pré-selecionado pelos resultados e pelo perfil socioeconômico do Exame Nacional do Ensino Médio - ENEM ou outros critérios a serem definidos pelo Ministério da Educação, e, na etapa final, selecionado pela instituição de ensino superior, segundo seus próprios critérios, à qual competirá, também, aferir as informações prestadas pelo candidato.

Parágrafo único. O beneficiário do Prouni responde legalmente pela veracidade e autenticidade das informações socioeconômicas por ele prestadas.

[115] Lei 11.096/2005, Art. 5º A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao Prouni mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo Prouni ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados.

§ 1º O termo de adesão terá prazo de vigência de 10 (dez) anos, contado da data de sua assinatura, renovável por iguais períodos e observado o disposto nesta Lei.

[...]

§ 3º A denúncia do termo de adesão, por iniciativa da instituição privada, não implicará ônus para o Poder Público nem prejuízo para o estudante beneficiado pelo Prouni, que gozará do benefício concedido até a conclusão do curso, respeitadas as normas internas da instituição, inclusive disciplinares, e observado o disposto no art. 4º desta Lei.

[...]

[116] Lei 11.096/2005, art. 5º [...] § 4º A instituição privada de ensino superior com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente poderá, alternativamente, em substituição ao requisito previsto no caput deste artigo, oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na

Os cálculos devem considerar os cursos e turnos individualmente. Isso significa que, por exemplo, uma IES que oferece os cursos de Medicina diurno e Direito matutino e noturno, cada um com 40 (quarenta) alunos, deve destinar 1/3 (um terço) das bolsas para cada curso e turno, restando, portanto, impossibilitada de alocar todas as bolsas no curso de Direito noturno, por exemplo. Há, exceção, todavia.

O termo de adesão pode conceder à IES o direito de permutar até 20% (vinte por cento) das bolsas livremente[117]. Assim, no exemplo dado, a IES poderia alocar 46% (quarenta e seis por cento) das bolsas para o curso de Direito noturno e destinar apenas 27% (vinte e sete por cento) para o curso de Direito matutino e o mesmo percentual para o curso de Medicina diurno. No regime geral, como visto, a alocação seria de 33% (trinta e três por cento) por curso.

No que tange aos benefícios que as IES passam a ter direito, o primeiro corresponde à autorização para elevar a quantidade de alunos na mesma proporção de bolsa integral ofertada. Em verdade, essa contrapartida é destinada apenas às IES que não gozam de autonomia, já que as universidades, por exemplo, não precisam de autorização do MEC para fazê-lo.[118]

A segunda vantagem conferida pela Lei nº 11.096/2005 às IES aderentes ao PROUNI é o direito de conceder bolsa aos seus funcionários e respectivos dependentes, desde que haja previsão em acordo trabalhista ou convenção coletiva. Há mais dois requisitos exigidos, sendo o primeiro o limite de alocação máxima de 10% (dez por cento) das bolsas PROUNI para essa finalidade, e, o segundo, corresponde ao fator socioeconômico, ou seja, os trabalhadores ou seus dependentes beneficiados devem ter renda família per capita de até um 1,5 (um e meio) salário mínimo para gozar da bolsa integral, ou até 3 (três) salários mínimos para as bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento).[119]

---

forma desta Lei atinja o equivalente a 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou sequencial de formação específica.

[117] Lei 11.096/2005, art. 5º [...] § 2º O termo de adesão poderá prever a permuta de bolsas entre cursos e turnos, restrita a 1/5 (um quinto) das bolsas oferecidas para cada curso e cada turno.

[118] Lei 11.096/2005, Art. 7º As obrigações a serem cumpridas pela instituição de ensino superior serão previstas no termo de adesão ao Prouni, no qual deverão constar as seguintes cláusulas necessárias:[...] § 3º As instituições de ensino superior que não gozam de autonomia ficam autorizadas a ampliar, a partir da assinatura do termo de adesão, o número de vagas em seus cursos, no limite da proporção de bolsas integrais oferecidas por curso e turno, na forma do regulamento.

[119] Lei 11.096/2005, Art. 12. Atendidas as condições socioeconômicas estabelecidas nos §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei, as instituições que aderirem ao Prouni ou adotarem suas regras de seleção poderão considerar como bolsistas do programa os trabalhadores da própria instituição e dependentes destes que forem bolsistas em

A Lei do PROUNI conferiu outra benesse às IES aderentes, que é a preferência para receber recursos do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior – FIES, instituído pela Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001.[120]

Quanto às entidades beneficentes de assistência social, a Lei nº 11.096/2005 tratou de três temas. O primeiro, através do art. 10[121], que pretendeu disciplinar as imunidades instituídas pelo art. 150, VI, "c" e 195, § 7º da CF/88. Esses dispositivos constitucionais vedam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço de, dentre outras, instituições de educação e de assistência social, bem como de exigir contribuição para a seguridade social.

Nesse sentido, restou estabelecido que para uma IES ser considerada beneficente de assistência social, ela passaria a ter a obrigação de oferecer uma bolsa integral para cada 9 (nove) alunos regularmente pagantes de cursos de graduação ou sequencial de formação específica, para estudantes com renda familiar per capita de até 1,5 (um e meio) salário mínimo. Essa norma não trata, efetivamente, do PROUNI. Todavia, o art. 11, da Lei nº 11.096/2005, estende às entidades beneficentes as mesmas regras previstas para as IES particulares, com e sem fins lucrativos, desde que elas assim optem.[122]

As IES beneficentes que optam por assinar o termo de adesão ao PROUNI, assumem a obrigação de selecionar os seus alunos bolsistas nos termos das normas do programa instituído pela Lei nº 11.096/2005, mas, em contrapartida, passam a ter direito aos mesmos benefícios concedidos às IES privadas, com e sem fins lucrativos, descritos em parágrafos acima.

---

decorrência de convenção coletiva ou acordo trabalhista, até o limite de 10% (dez por cento) das bolsas Prouni concedidas.

[120] Lei 11.096/2005, Art. 14. Terão prioridade na distribuição dos recursos disponíveis no Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior - FIES as instituições de direito privado que aderirem ao Prouni na forma do art. 5º desta Lei ou adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei.

[121] Lei 11.096/2005, Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

[122] Lei 11.096/2005, Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinqüenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:[...] III - gozar do benefício previsto no § 3º do art. 7º desta Lei.

Ademais, a adesão às regras do PROUNI, para seleção de seus bolsistas, confere às IES beneficentes mais segurança jurídica no que tange ao pedido do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), posto que a costumeira lide entre as entidades beneficentes e o Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), sobre o cumprimento do percentual mínimo de gratuidade, deixaria de existir, já que a Lei nº 11.096/2005 traz um critério objetivo, a saber, a adesão ao PROUNI significa o cumprimento do percentual de bolsas exigido por lei.[123]

O CEBAS é um dos documentos necessários para fins de gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, posto que o art. 55, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, assim dispunham e, atualmente, conforme a Lei 12.101/2009.

A constitucionalidade da Lei 11.096/05 foi questionada no STF por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330, ajuizada pela Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino (CONFEN). A CONFEN alegou que a MP 213/2004 não atendia aos critérios de relevância e urgência previstos no art. 62, da CF/88. Ademais, sustentou que a União não possui competência legislativa para dispor sobre educação, que a lei ofendia a autonomia universitária, a isonomia, a livre iniciativa[124] e a reserva de lei

---

[123] Lei 11.096/2005, art. 11 [...] § 2º As entidades beneficentes de assistência social que tiveram seus pedidos de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social indeferidos, nos 2 (dois) últimos triênios, unicamente por não atenderem ao percentual mínimo de gratuidade exigido, que adotarem as regras do Prouni, nos termos desta Lei, poderão, até 60 (sessenta) dias após a data de publicação desta Lei, requerer ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS a concessão de novo Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social e, posteriormente, requerer ao Ministério da Previdência Social a isenção das contribuições de que trata o art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.
§ 3º O Ministério da Previdência Social decidirá sobre o pedido de isenção da entidade que obtiver o Certificado na forma do caput deste artigo com efeitos a partir da edição da Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004, cabendo à entidade comprovar ao Ministério da Previdência Social o efetivo cumprimento das obrigações assumidas, até o último dia do mês de abril subseqüente a cada um dos 3 (três) próximos exercícios fiscais.
§ 4º Na hipótese de o CNAS não decidir sobre o pedido até o dia 31 de março de 2005, a entidade poderá formular ao Ministério da Previdência Social o pedido de isenção, independentemente do pronunciamento do CNAS, mediante apresentação de cópia do requerimento encaminhando a este e do respectivo protocolo de recebimento.
§ 5º Aplica-se, no que couber, ao pedido de isenção de que trata este artigo o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

[124] Sobre o argumento que o art. 13, da Lei 11.096/05, ofendia o princípio da livre iniciativa, ao priorizar a destinação dos recurso do FIES para as IES que aderiram ao PROUNI, a Ministra Rosa Weber sustentou o seguinte: "Com relação especificamente, Senhor Presidente, ao conteúdo do artigo 13 da Lei impugnada, também não vislumbro inconstitucionalidade, ao entendimento de que ela tão só estimula adesão ao programa ao dar prioridade no repasse dos recursos do FIES às instituições participantes do ProUni, não deixa de fazer o repasse às não aderentes e cria mecanismo de estímulo à participação em importantíssimo programa de inclusão social – como tão bem destacado até aqui - por meio de acesso ao ensino superior." O Ministro Luiz Fux foi no mesmo sentido: "E, quanto à alegação de que o não recebimento deste fundo, do FIES, pelas outras entidades, que são abastadas, eu esclareço que a atividade de fomento estatal, como sói ser o FIES, é destinada aos parceiros do Estado - tem de ser destinada aos parceiros do Estado -, que o coadjuvam em políticas públicas, restando acertado conferir bônus aos que suportam ônus. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta**

complementar para tratar sobre imunidade[125]. A ação foi julgada improcedente, por maioria de votos, tendo votado pela inconstitucionalidade apenas o Ministro Marco Aurélio; a Ministra Carmen Lúcia declarou-se impedida.

---

**de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[125] O tema da reserva de lei complementar para tratar sobre imunidade será enfrentado detidamente, quanto aos demais pedido da ADIN 3.330/DF, por não guardarem relação direta com o tema dessa dissertação, não serão analisados. Todavia, segue ementa do acórdão que traz as razões de decidir: EMENTA: AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 213/2004, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.096/2005. PROGRAMA UNIVERSIDADE PARA TODOS – PROUNI. AÇÕES AFIRMATIVAS DO ESTADO. CUMPRIMENTO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA. 1. A FENAFISP não detém legitimidade para deflagrar o processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade. Isto porque, embora o inciso IX do art. 103 da Constituição Federal haja atribuído legitimidade ativa ad causam às entidades sindicais, restringiu essa prerrogativa processual às confederações sindicais. Precedentes. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.379 não conhecida. Participação da entidade no processo, na qualidade de amicus curiae. 2. A conversão de medida provisória em lei não prejudica o debate jurisdicional sobre o atendimento dos pressupostos de admissibilidade desse espécime de ato da ordem legislativa. Presentes, no caso, a urgência e relevância dos temas versados na Medida Provisória nº 213/2004. 3. A educação, notadamente a escolar ou formal, é direito social que a todos deve alcançar. Por isso mesmo, dever do Estado e uma de suas políticas públicas de primeiríssima prioridade. 4. A Lei nº 11.096/2005 não laborou no campo material reservado à lei complementar. Tratou, tão-somente, de erigir um critério objetivo de contabilidade compensatória da aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais. Critério que, se atendido, possibilita o gozo integral da isenção quanto aos impostos e contribuições mencionados no art. 8º do texto impugnado. 5. Não há outro modo de concretizar o valor constitucional da igualdade senão pelo decidido combate aos fatores reais de desigualdade. O desvalor da desigualdade a proceder e justificar a imposição do valor da igualdade. A imperiosa luta contra as relações desigualitárias muito raro se dá pela via do descenso ou do rebaixamento puro e simples dos sujeitos favorecidos. Geralmente se verifica é pela ascensão das pessoas até então sob a hegemonia de outras. Que para tal viagem de verticalidade são compensadas com esse ou aquele fator de supremacia formal. Não é toda superioridade juridicamente conferida que implica negação ao princípio da igualdade. 6. O típico da lei é fazer distinções. Diferenciações. Desigualações. E fazer desigualações para contrabater renitentes desigualações. A lei existe para, diante dessa ou daquela desigualação que se revele densamente perturbadora da harmonia ou do equilíbrio social, impor uma outra desigualação compensatória. A lei como instrumento de reequilíbrio social. 7. Toda a axiologia constitucional é tutelar de segmentos sociais brasileiros historicamente desfavorecidos, culturalmente sacrificados e até perseguidos, como, verbi gratia, o segmento dos negros e dos índios. Não por coincidência os que mais se alocam nos patamares patrimonialmente inferiores da pirâmide social. A desigualação em favor dos estudantes que cursaram o ensino médio em escolas públicas e os egressos de escolas privadas que hajam sido contemplados com bolsa integral não ofende a Constituição pátria, porquanto se trata de um descrímen que acompanha a toada da compensação de uma anterior e factual inferioridade ("ciclos cumulativos de desvantagens competitivas"). Com o que se homenageia a insuperável máxima aristotélica de que a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, máxima que Ruy Barbosa interpretou como o ideal de tratar igualmente os iguais, porém na medida em que se igualem; e tratar desigualmente os desiguais, também na medida em que se desigualem. 8. O PROUNI é um programa de ações afirmativas, que se operacionaliza mediante concessão de bolsas a alunos de baixa renda e diminuto grau de patrimonilização. Mas um programa concebido para operar por ato de adesão ou participação absolutamente voluntária, incompatível, portanto, com qualquer ideia de vinculação forçada. Inexistência de violação aos princípios constitucionais da autonomia universitária (art. 207) e da livre iniciativa (art. 170). 9. O art. 9º da Lei nº 11.096/2005 não desrespeita o inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal, porque a matéria nele (no art. 9º) versada não é de natureza penal, mas, sim, administrativa. Trata-se das únicas sanções aplicáveis aos casos de descumprimento das obrigações, assumidas pelos estabelecimentos de ensino superior, após a assinatura do termo de adesão ao programa. Sancionamento a cargo do Ministério da Educação, condicionado à abertura de processo administrativo, com total observância das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. 10. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.379 não conhecida. ADI's 3.314 e 3.330 julgadas improcedentes. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

O Ministro Marco Aurélio apresentou dois argumentos para acolher o pedido da CONFEN: primeiro, a Lei do PROUNI resultou da conversão da MP 213/04, e a CF/88 impede que questões reservadas a lei complementar sejam objeto de medida provisória e, segundo, a Lei 11.096/05 estava, claramente, indo além do quanto previsto no art.14 do CTN:

> Há mais. O que se acabou por disciplinar, mediante a medida provisória? O poder de tributar. Quanto a esse poder, o artigo 146 da Constituição Federal remete à lei, qualificando-a – não há referência apenas à lei, quando se poderia cogitar de lei ordinária –, rotulando-a como necessariamente complementar. Veio um problema seriíssimo, que está em bom vernáculo no rol dos óbices, a utilização da medida provisória: é que medida provisória não serve a disciplinar tema reservado à lei complementar. A vedação está no inciso III do artigo 62 da Constituição Federal:
> [...]
> O que ocorrerá com aquelas entidades já beneficiadas por algo que é de envergadura maior, ou seja, pela imunidade? Caso não adiram ao ProUni, perderão algo assegurado constitucionalmente. E perderão algo, não pelo descumprimento do Código Tributário Nacional, no que revela o que deve ser atendido pelas entidades contempladas com a imunidade constitucional, exigências que observam a ordem natural das coisas, exigências do Código Tributário Nacional, que atendem ao princípio da razoabilidade, ao princípio da proporcionalidade, no que o artigo 14 preceitua.[126]

Por outro lado, o Ministro Ayres Britto, relator da ADIN, analisando a constitucionalidade dos arts. 10 e 11, da Lei 11.096/05, afastou o argumento que a Lei do PROUNI não poderia regular as imunidades previstas nos arts. 150, VI, "c" e 195, § 7º. Isso porque, em suas palavras, os dispositivos legais citados não trataram de critérios materiais reservados à lei complementar, mas apenas traz "um critério objetivo de contabilidade compensatória na aplicação financeira em gratuidade por parte das instituições educacionais"[127]. Em outra passagem, o relator complementa:

> Segundo eu e o Ministro Joaquim Barbosa, enfrentamos a questão da exoneração fiscal, da imunidade tributária, fazendo a distinção entre lei que efetivamente limita o poder tributante do Estado e lei que simplesmente dispõe sobre preenchimento de condições para gozar do favor fiscal.[128]

O Ministro Gilmar Mendes chegou à mesma conclusão, para tanto invocou as razões de decidir da Medida Cautelar na ADIN 1802, notadamente, o voto do ministro Sepúlveda

---

[126] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.
[127] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.
[128] BRASIL. Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

Pertence. A referida ação direta de inconstitucionalidade foi "proposta pela Confederação Nacional de Saúde – Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) em face dos arts. 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532, de 10 dezembro de 1997."[129] O art. 12[130] traz os requisitos que devem ser atendidos pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, para gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da CF/88, enquanto os arts. 13 e 14 tratam do procedimento para suspensão do gozo do benefício[131]. O Ministro Gilmar Mendes votou no sentido de que:

> Esse debate, sobre a exigência, ou não, da edição de lei complementar para a regulamentação de imunidade tributária, ainda que a norma impugnada a denomine isenção, foi travado por esta Corte também no julgamento da ADI-MC 1.802, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ 13.2.2004. Na oportunidade, bem salientou o eminente relator:

---

[129] BRASIL. Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.820 – DF**. Relator: Dias Toffoli, 12 de abr. 2018. Disponível em: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[130] Lei 9.532/97, "Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea 'c"' da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3° Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais."

[131] Lei 9.532/97, "Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996."

> [...]
> Em síntese, o precedente reduz a reserva de lei complementar da regra constitucional ao que diga respeito "aos lindes da imunidade", à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar — o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do § 3º, do mesmo art. 150, CF, a sua relação "com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas"; mas remete à lei ordinária "as normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune", votadas a obviar que "falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade", em fraude à Constituição.
> [...]
> Esse entendimento esposado pelo Min. Sepúlveda Pertence parece bem compatibilizar a utilização das leis complementar e ordinária no tocante à regulamentação, respectivamente, das imunidades tributárias e das entidades que dela devem fruir.[132]

Em suma, na ADIN 3.330/DF decidiu-se que a Lei do PROUNI, ao tratar dos requisitos que as IES beneficentes devem atender para gozarem das imunidades tributarias, não ofende o art. 146, II, da CF/88.

A quarta benesse conferida às mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, consiste na faculdade de conversão de sua natureza jurídica para sociedade de fins econômicos, com o direito de recolher a contribuição previdenciária, que passaria a ser devida, não em sua alíquota ordinária, mas 20% (vinte por cento) do montante devido, no primeiro ano, acrescido no mesmo percentual, ano a ano, até atingir 100% no quinto ano.[133]

Resumidamente, a Lei 11.096/2005 pode ser dividida em cinco seções.

A primeira define o produto da política pública, que é a concessão de bolsas de estudo integrais e parciais em IES privadas, o público alvo da política, que é a parcela da população brasileira, sem formação superior e com renda familiar per capita de até três salários mínimos e o critério de seleção.

---

[132] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/. Acesso em: 24 ago. 2019.

[133] Lei 11.096/2005, Art. 13. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, que adotarem as regras de seleção de estudantes bolsistas a que se refere o art. 11 desta Lei e que estejam no gozo da isenção da contribuição para a seguridade social de que trata o § 7º do art. 195 da Constituição Federal, que optarem, a partir da data de publicação desta Lei, por transformar sua natureza jurídica em sociedade de fins econômicos, na forma facultada pelo art. 7º-A da Lei nº 9.131, de 24 de novembro de 1995, passarão a pagar a quota patronal para a previdência social de forma gradual, durante o prazo de 5 (cinco) anos, na razão de 20% (vinte por cento) do valor devido a cada ano, cumulativamente, até atingir o valor integral das contribuições devidas.
Parágrafo único. A pessoa jurídica de direito privado transformada em sociedade de fins econômicos passará a pagar a contribuição previdenciária de que trata o caput deste artigo a partir do 1º dia do mês de realização da assembléia geral que autorizar a transformação da sua natureza jurídica, respeitada a gradação correspondente ao respectivo ano.

O segundo trecho é voltado às IES privadas, com e sem fins lucrativos, estabelecendo os requisitos exigidos para fins de enquadramento no PROUNI e os benefícios não tributários outorgados a elas, a saber: prazo de vigência do termo de adesão, quantidade de bolsas que devem ser ofertadas, inclusive aquelas destinadas às ações afirmativas, o padrão mínimo de qualidade, a competência para abertura de novas vagas sem a necessidade de autorização do MEC, dentre outras questões.

Há ainda os dispositivos vinculados ao controle do PROUNI, tais como as sanções aplicáveis em caso de descumprimento das regras do programa, o impacto orçamentário e a publicização dos resultados do Programa.

A quarta seção dispõe sobre as IES beneficentes de três maneiras diversas. A primeira regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, fixando quantidade de bolsa para fins de gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, "c", da CF/88; a segunda, induz a mudança de natureza jurídica para fins lucrativos, ao escalonar, por cinco anos, a contribuição previdenciária patronal que passaria a ser exigível; e a terceira incentivando-as a adotar as regras do PROUNI.

Por fim, a quinta seção dispõe sobre os benefícios tributários outorgados às IES aderentes, que será objeto do próximo tópico.

## 3.1 Incentivo tributário instituído pela Lei nº 11.096/2005

As isenções instituídas pelo PROUNI serão analisadas nesta seção, apartadas das demais normas trazidas pela Lei 11.096/2005, posto que essa é uma das questões principais deste trabalho e, portanto, demanda uma análise mais detalhada.

Analisar-se-á a grandeza da desoneração concedida ao setor de ensino superior privado, e, consequentemente, a importância de tais benesses serem controladas, sob pena de significativa parcela do orçamento da União ser destinada a pessoas jurídicas que nada contribuem para a política pública em análise.

Ademais, a compreensão do cálculo do incentivo possibilitará a análise da economicidade do programa, é dizer, se o custo da bolsa é inferior ou superior ao montante de incentivos que as IES privadas recebem.

Viu-se na seção 2.1, que há diferentes fontes de recurso para financiamento de políticas públicas. No caso do programa de bolsas instituído pelo PROUNI, foi escolhido o

gasto tributário indireto, conforme previsto no art. 8º, da Lei nº 11.096/2005, que assim disciplina a questão:

> Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:
> I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
> II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;
> III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 ; e
> IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.
> § 1º A isenção de que trata o caput deste artigo recairá sobre o lucro nas hipóteses dos incisos I e II do caput deste artigo, e sobre a receita auferida, nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.
> § 2º A Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto neste artigo no prazo de 30 (trinta) dias.
> § 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

A compreensão do dispositivo legal acima transcrito depende do conhecimento dos respectivos regimes tributários aos quais estão submetidas as IES privadas, com e sem fins lucrativos, que não aderiram ao PROUNI. Quanto às beneficentes, a Lei do PROUNI, em verdade, não lhes confere incentivos tributários, como uma primeira leitura do § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.096/2005 pode levar a crer.

O não recolhimento de contribuição previdenciária pelas IES beneficentes não pode ser atribuído ao PROUNI, afinal, o § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.096/2005 apenas impõe critérios para fins de gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF/88, e regulamentada pelo art. 55 da Lei 8.212/1991. Contudo, discorrer-se-á também sobre as eventuais incidências tributárias aplicáveis às IES beneficentes, posto que, como veremos na seção 4.2.4, uma das justificativas apresentadas pelo Poder Executivo para viabilizar a aprovação do PROUNI, foi a necessidade de haver critérios para gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, “c” e art. 195, § 7º, da CF/88, e da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997.

Feito tal esclarecimento, passa-se à análise dos tributos federais incidentes sobre as atividades desenvolvidas pelas IES, começando pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

O *caput* do art. 195, da CF/88, confere à União a competência tributária para instituir contribuição destinada a financiar a seguridade social, tendo como contribuinte, dentre outros, o empregador e, neste caso, incidindo sobre a folha de salário, a receita e o lucro:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Contudo, a CF/88 estabelece que as entidades beneficentes são imunes de contribuição para a seguridade sociais, desde que atendam às exigências prescritas em lei: "§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

Ainda segundo a CF/88, compete à União tributar a renda, exceto, dentre outras, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, nos termos da lei, pois elas são imunes:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...]
> VI - instituir impostos sobre:
> [...]
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

As competências conferidas pelo Constituinte à União, no que diz respeito à possibilidade de tributar a receita, foram exercidas através da Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, que criou a contribuição ao PIS, e por meio da Lei Complementar nº 70, que instituiu a COFINS. Estas contribuições foram instituídas pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata do regime cumulativo, e pelas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, respectivamente, dispõem sobre o PIS e a COFINS não cumulativos. Ademais, há leis esparsas que também tratam das contribuições em comento, a exemplo da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

As IES privadas com fins lucrativos, que não aderem ao PROUNI, estão sujeitas às contribuições ao PIS e à COFINS no regime cumulativo[134], o que significa a incidência sobre a receita bruta das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente[135].

Por sua vez, as IES sem fins lucrativos e as IES beneficentes de assistência social recolhem a contribuição ao PIS com base na folha de salário, à alíquota de 1% (um por cento)[136]; quanto à COFINS, as sem fins lucrativos recolhem no mesmo regime das privadas com fins lucrativos, a saber, cumulativo, enquanto as beneficentes são isentas.[137]

No que diz respeito à tributação sobre a renda, discorreremos apenas sobre o regime do lucro real, pois a legislação tributária estabelece que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e no lucro arbitrado não podem gozar de benefícios tributários associados ao IRPJ e à CSLL.[138] Assim, considerando que um dos objetivos desta seção é demonstrar quais são as vantagens decorrentes da adesão ao PROUNI, o pressuposto é que a IES era tributada pelo regime do lucro real.

As IES privadas com fins lucrativos, optantes pelo regime do lucro real[139], estão submetidas à alíquota de 15% (quinze por cento), mais adicional de 10% (dez por cento) para a parcela da base de cálculo superior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês, totalizando 25% (vinte e cinco por cento)[140].

---

[134] Lei nº 10.833/2003, art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: [...] XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior. [...] Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) [...] V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[135] Lei 9.718/1998, art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) [...] IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

[136] MP 2.158-35/2001, art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: [...] III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

[137] MP 2.158-35/2001, Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:[...] X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

[138] Lei nº 9.532/1997, art. 10. Do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

[139] Decreto-Lei 1598/1977, art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[140] Lei nº 9.430/1996, Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das

O lucro das IES privadas com fins lucrativos também é tributado pela CSLL à alíquota de 9% (nove por cento)[141].

As IES privadas sem fins lucrativos e as filantrópicas são imunes à tributação do IRPJ e da CSLL nos termos dos art. 150, VI, "c", da CF/88 e da Lei nº 9.532/97, arts. 12 e 15.[142]

Com relação à contribuição previdenciária patronal, como dito, embora ela não corresponda a um dos benefícios tributários outorgados pela Lei do PROUNI às IES, entendemos ser importante discorrer brevemente sobre ela, pois, em outras seções desta dissertação, analisaremos o art. 13 da Lei nº 11.096/2005, que conferiu às IES privadas sem fins lucrativos e às filantrópicas a faculdade de alterar a natureza jurídica para instituições com fins lucrativos e pagarem a contribuição previdenciária patronal escalonadamente, nos primeiros cinco anos.

Pois bem, as IES sem fins lucrativos e as filantrópicas não sofrem a incidência da contribuição previdenciária patronal, da contribuição em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), nem das contribuições para terceiros[143], enquanto as privadas com fins lucrativos estão submetidas à incidências das citadas contribuições, com alíquotas de, respectivamente, 20% (vinte por cento), 1% (um por cento) e 5,5 (cinco e meio por cento).[144]

---

devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014); § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento. § 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

[141] Lei nº 7.689/1998, Art. 3º A alíquota da contribuição é de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) [...] III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

[142] Lei nº 9.532/97, art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. [...] Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. § 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

[143] Lei nº 12.101/2009, Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei. [...] Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[144] Lei nº 8.212/1991, art. Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a

Em suma, antes da vigência da Lei do PROUNI, havia três regimes tributários aplicáveis às IES privadas, que dispunham sobre a incidência da contribuição aos PIS, da COFINS, do IRPJ, da CSLL e da contribuição previdenciária patronal. As incidências apresentadas ao longo dos parágrafos anteriores, confrontando-as com os benefícios conferidos às IES que aderiam ao PROUNI, podem ser assim tabuladas:

**Tabela 1 - Comparação dos tributos federais incidentes sobre as IES antes e após a adesão ao PROUNI**

| Tributos | Alíquota e base de cálculo (BC) | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | IES privada com fins lucrativos | | IES privada sem fins lucrativos | | IES filantrópica | |
| | Sem o PROUNI | Com o PROUNI | Sem o PROUNI | Com o PROUNI | Sem o PROUNI | Com o PROUNI |
| **PIS** | 0,65% | 0% | 1% | 0% | 1% | 0% |
| | BC: Mensalidades da atividade incentivada. | | BC: Folha de salários da IES. | | BC: Folha de salários da IES. | |
| **COFINS** | 3% | 0% | 3% | 0% | 0% | 0% |
| | BC: Mensalidades da atividade incentivada. | | BC: Mensalidades da atividade incentivada. | | BC: Mensalidades da atividade incentivada. | |
| **IRPJ** | 25% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| | BC: lucro da atividade incentivada. | | BC: lucro da atividade incentivada. | | BC: lucro da atividade incentivada. | |
| **CSLL** | 9% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| | BC: lucro da atividade incentivada. | | BC: lucro da atividade incentivada. | | BC: lucro da atividade incentivada. | |
| **Quota patronal** | 20% | 20% | 0% | 20%* | 0% | 20%* |
| | BC: folha de salários da IES. | | BC: folha de salários da IES.<br>* Considerando que a IES mudou o seu regime jurídico para privada com fins lucrativos. | | | |
| **Contribuições RAT e Terceiros** | 6,5% | 6,5% | 0% | 6,5%* | 0% | 6,5%* |
| | BC: folha de salários da IES. | | BC: folha de salários da IES.<br>* Considerando que a IES mudou o seu regime jurídico para privada com fins lucrativos. | | | |

Fonte: Elaboração do autor.

Essas informações também podem ser apreendidas através de alguns exemplos, antes, contudo, necessário se fazer estabelecer algumas premissas.

qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998); a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

Embora os dados que serão apresentados estejam, em alguma medida, referenciados com a realidade do mercado, notadamente extraídos das empresas listadas no mercado de capitais, não podemos tomá-los como aplicáveis à integralidade do setor, especialmente porque o mercado privado de educação superior no país é bastante pulverizado; as 15 maiores instituições, em 2007, concentravam 21% do alunado, enquanto mais da metade das IES privadas, em 2005, segundo Sécca e Souza, tinha menos de 499 alunos.[145] Ademais, a estrutura de custos das maiores IES privadas diferencia-se das menores instituições, tanto em razão da gestão profissional, bem como em decorrência do ganho de escala.[146] Mesmo com ressalvas, a simulação apresentada pode ser utilizada como ponto de partida de nossa análise.

Pois bem, vimos no início deste capítulo que as IES que aderem ao PROUNI são obrigadas a assinar um termo de adesão, com vigência de 10 (dez) anos, renovável por igual período. Esses termos estão disponíveis na internet.[147] Assim, vamos partir deles para simular o montante de benefícios em reais para as instituições e o custo para o Governo.

A tabela a seguir simula a implantação de um curso de direito, cuja mensalidade média é de R$ 1.000,00 (mil reais),[148] em uma IES que tem apenas esse curso. Comparar-se-á o custo tributário para a IES, sem aderir ao PROUNI, e o custo para conceder as bolsas e, consequentemente, quanto a União arrecadaria, no primeiro cenário, e quanto dispenderia se houvesse a cobrança do tributo e, posterior, o pagamento das bolsas.

A margem de lucro da IES será de 15% (quinze por cento), equivalente à média de lucratividade da Anima, Estácio, Kroton e Ser Educacional no período de 2011 a 2015, e praticamente a mesma utilizada pelo Poder Executivo, que foi 16% (dezesseis por cento),

---

[145] SÉCCA, Rodrigo Ximenes; SOUZA, Rodrigo Mendes Leal. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. In: **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 30, set. 2009, p. 129. Disponível em: http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1943. Acesso em: 25 ago. 2019.

[146] SÉCCA, Rodrigo Ximenes; SOUZA, Rodrigo Mendes Leal. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. In: **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 30, set. 2009, p. 122. Disponível em: http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1943. Aceso em: 25 ago. 2019.

[147] Por exemplo, vide os Termo de Adesão ao PROUNI da mantenedora Sociedade Universitária Redentor e da União Brasiliense de Educação e Cultura: BRASIL. **Termo de Adesão ao PROUNI (2º semestre de 2018) firmado entre o MEC e a Mantenedora Sociedade Universitária Redentor**. Disponível em: http://www.redentor.edu.br/files/termodeadesao-2semestrede2018-ead_30012019104136.pdf. Acesso em: 2 out. 2019; BRASIL. **Termo de Adesão ao PROUNI (1º semestre de 2012) firmado entre o MEC e a Mantenedora União Brasiliense de Educação e Cultura**. Disponível em: http://ge.catolica-to.edu.br/portal/portal/downloads/docs/beneficios-prouni-2012-1-termo-aditivo-campusII.pdf. Acesso em: 2 out. 2019

[148] O custo médio da mensalidade para os alunos do PROUNI será analisado no próximo capítulo, mas por ora, registra-se que, segundo Tachibana, Menezes-Filho e Komatsu, a partir de dados do INEP, no período de 2006 a 2011, variou de R$ 609,00 a R$ 956,00. TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil.** São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015.

para definir o percentual de bolsas que as IES deveriam conceder, conforme consta na seção 4.2.2[149]:

**Tabela 2 - Comparação dos tributos federais incidentes sobre as IES após a adesão ao PROUNI**

| | **Regime Geral Art. 5º, *caput*** | **Regime alternativo Art. 5º, §§ 4º e 6º** |
|---|---|---|
| **Período de referência:** | **Final do correspondente período letivo anterior** | **Períodos letivos com bolsistas do PROUNI** |
| **Estudantes devidamente matriculados** | 40 | 40 |
| **Alunos inadimplentes por período superior a 90 dias** | 4 | 4 |
| **Bolsas integrais concedidas pelo Prouni** | 0 | 0 |
| **Bolsas integrais concedidas pela IES** | 0 | 0 |
| **Estudantes regularmente pagantes** | 36 | 36 |
| **Base de cálculo para cálculo da quantidade de bolsa que deve ser ofertada** | 36 | 36 |
| **Coeficiente** | 10,7 | 22 |
| **Quantidade de bolsas integrais que deve ser concedida** | 3,36 | 1,64 |
| **Valor da mensalidade** | R$ 1.000,00 | R$ 1.000,00 |
| **Receita Bruta Anual (mensalidades)** | R$ 480.000,00 | R$ 480.000,00 |
| **Receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do Prouni, efetivamente recebida** | R$ 432.000,00 | R$ 432.000,00 |
| **% da receita que deve ser oferecido como bolsa** | Não se plica | 8,5% |
| **Total em R$ de bolsas que devem ser oferecidas** | Não se plica | R$ 36.720,00 |
| **Custo das bolsas ofertadas** | R$ 40.373,83 | R$ 36.720,00 |

Fonte: Elaboração do autor.

A tabela acima evidencia que na hipótese de a IES com fins lucrativos conceder apenas bolsas integrais, ou seja, na proporção de uma bolsa para cada 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes, o custo será 9% (nove por cento) superior em comparação com o regime alternativo, que confere à instituição o direito de conceder uma bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) alunos regularmente pagantes, mas gera a obrigação de conceder bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) e de 25% (vinte e cinco por cento) que somadas à bolsa integral corresponda ao percentual de 8,5% (oito inteiros e cinco décimos) da receita de todo o período que teve bolsista PROUNI.

Do lado da União, a tabela a seguir compara quanto poderia ser arrecadado sem os benefícios do PROUNI e compara com o custo das bolsas:

[149] MATTOS, José Eduardo Guimarães Siqueira; DIAS FILHO, José Maria; MOREIRA, Nayara Batista. Desempenho econômico-financeiro das empresas do segmento de serviços de educação na BM&FBovespa e a participação do Fies e do ProUni nos seus resultados. In: **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016, Porto de Galinhas - PE. XXIII Congresso Brasileiro de Custos, 2016.

**Tabela 3 - Comparação dos tributos federais incidentes sobre as IES com fins lucrativos antes e após a adesão ao PROUNI**

| | **Regime Geral Art. 5º, *caput*** | **Regime alternativo Art. 5º, §§ 4º e 6º** |
|---|---|---|
| **PIS** | R$ 3.120,00 | R$ 3.120,00 |
| **COFINS** | R$ 14.400,00 | R$ 14.400,00 |
| **IRPJ** | R$ 18.000,00 | R$ 18.000,00 |
| **CSLL** | R$ 6.480,00 | R$ 6.480,00 |
| **Total Tributos** | R$ 42.000,00 | R$ 42.000,00 |
| **Custo das bolsas ofertadas** | R$ 40.373,83 | R$ 36.720,00 |
| **% Bolsas / tributos** | **96,13%** | **87,43%** |

Fonte: Elaboração do autor.

Observa-se que o benefício fiscal é maior que o custo das bolsas. No melhor cenário para a IES com fins lucrativo, a diferença é de 12,57%, enquanto no pior é de 3,87%.

Quanto às IES privadas sem fins lucrativos e as filantrópicas, o cálculo deve ser visto com consideráveis ressalvas. Em verdade, sequer deveria ser feito. Isso porque, as instituições com essas personalidades jurídicas já eram imunes de quase todos os tributos isentados pela Lei nº 11.096/2005, como demonstrado na tabela 1, bem como já tinham a obrigação de conceder as bolsas. Vejamos a próxima tabela:

**Tabela 4 - Comparação dos tributos federais incidentes sobre as IES sem fins lucrativos e beneficentes antes e após a adesão ao PROUNI**

| | **Privadas sem fins lucrativos** | | **IES Beneficente** |
|---|---|---|---|
| | **Regime Geral Art. 5º, *caput*** | **Regime alternativo Art. 5º, §§ 4º e 6º** | **Art. 10** |
| **PIS** | R$ 2.400,00[150] | R$ 2.400,00 | R$ 2.400,00 |
| **COFINS** | R$ 14.400,00 | R$ 14.400,00 | R$ 0,00 |
| **IRPJ** | R$ 0,00 | R$ 0,00 | R$ 0,00 |
| **CSLL** | R$ 0,00 | R$ 0,00 | R$ 0,00 |
| **Total de Tributos** | R$ 16.800,00 | R$ 16.800,00 | R$ 2.400,00 |
| **Custo das bolsas ofertadas** | R$ 40.373,83 | R$ 36.720,00 | R$ 48.000,00 |
| **% Bolsas / tributos** | **240,32%** | **218,57%** | **2000,00%** |

Fonte: Elaboração do autor.

[150] A alíquota de 1% (um por cento) é aplicada sobre a folha de salários.

A tabela demonstra que antes do PROUNI, as IES sem fins lucrativos e filantrópicas, no cenário de um curso para 40 (quarenta) alunos, com mensalidade média de R$ 1.000,00 (mil reais), em um ano, faturaria R$ 480.000,00, e teria como custo tributário o montante de R$ 16.800,00 e R$ 2.400,00, respectivamente. Após a vigência do PROUNI, esse custo deixaria de existir. Por outro lado, a obrigação de conceder bolsa permanece a mesma, sendo que o mérito do PROUNI foi apenas estabelecer a quantidade de bolsas que as IES sem fins lucrativos e filantrópicas deveriam oferecer para gozar dos benefícios que elas já tinham direito.

Logo, não há como comparar o custo das bolsas oferecidas pelas IES com o montante de tributos que deixou de ser recolhido, caso contrário ter-se-á a falsa impressão de que, para a IES, o custo de conceder bolsas é maior que o montante de tributos que elas arrecadariam.

Todavia, o adequado seria identificar a diferença entre a quantidade de bolsas ofertadas pelas IES sem fins lucrativos e filantrópicas antes e depois da vigência da Lei nº 11.096/2005. Contudo, o MEC afirma não dispor de tais dados e, inclusive, esse foi um dos argumentos utilizados para incluir tais entidades no PROUNI.[151]

Em suma, a Lei do PROUNI, em verdade, não confere incentivos tributários às IES beneficentes e sem fins lucrativos, como uma primeira leitura do § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.096/2005 pode levar a crer. O não recolhimento de contribuição previdenciária por tais IES não pode ser atribuído ao PROUNI, afinal, o § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.096/2005 apenas impõe critérios para fins de gozo da imunidade prevista no art. 195, §7º, da CF/88, e regulamentada pelo art. 55 da Lei 8.212/1991.

Por outro lado, o mesmo não pode ser dito sobre as IES privadas com fins lucrativos. Nesse caso, o benefício fiscal outorgado pela Lei 11.096/2005 às IES privadas com fins lucrativos é maior que o custo das bolsas, podendo variar de 3,87% a 12,57%. Isso confirma a afirmação feita por Thuronyi, no sentido de que os gastos tributários indiretos, frequentemente, implicam em um dispêndio maior para o governo do que o gasto direito para a mesma política pública[152], conforme visto na seção 2.1.

Esse cenário evidencia a necessidade de controle da política pública, sob pena de ofensa à isonomia tributária. Ocorre que os artigos da Lei 11.096/2005, analisados nas seções

---

[151] **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[152] Nas palavras do autor: *"When compared with direct spending alternatives, tax expenditures are often inefficient: the subsidies they provide cost the federal government more than direct spending programs would"*. THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

acima, trazem, apenas, dispositivos que viabilizam o controle de eficiência da política pública, a exemplo dos critérios de enquadramento e público alvo. A política pública não apresenta metas, nem indicadores para aferição do impacto.

Assim, conforme analisado na seção 2.2, nesses casos, é necessário recorrer à exposição de motivos do Projeto de Lei nº 3.582, de 18/05/2004 (PL 3.582/2004), que inicialmente submeteu o PROUNI ao Congresso Nacional, e da MP 213/2004, posteriormente convertida na Lei 11.096/2005, de modo a identificar as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo para aprovação do programa em análise e, assim, dispor de elementos para o controle de efetividade.

## 3.2 Justificativas apresentadas no PL 3.582/2004 e na MP 213/2004

O Programa Universidade para Todos, para alguns, uma das etapas da Reforma Universitária do primeiro Governo Lula[153], começou a tramitar no Congresso Nacional por meio do PL 3.582/2004. O Poder Executivo apresentou quatro justificativas que impunham a aprovação do Programa: i) necessidade de expansão do percentual de jovens com formação superior; ii) atender à demanda de jovens egressos do ensino médio; iii) democratizar o acesso, possibilitando que estudantes de baixa renda possam estudar também em IES

[153] Faceira discorda do entendimento de que o PROUNI foi apresentado como uma das etapas da reforma universitária, mas como meio de solucionar a ociosidade das IES privadas: FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 95. Todavia, outros autores entendem que o PROUNI está inserido, sim, na reforma universitária pretendida pelo primeiro Governo Lula, nesse sentido Marques elenca as seguintes etapas da reforma: "a) Legalização das fundações privadas nas universidades, por meio da sua regulamentação (Decreto n.º 5.205/2004; b) A Lei n.º11.079, de 30 de dezembro de 2004 que institui as Parcerias Público-Privadas e permitiu a destinação de verbas públicas para a iniciativa privada e desta para o setor público; c) A Lei n.º 10.973 - Lei de Inovação Tecnológica que repassa a responsabilidade de produção de conhecimento para o setor privado; d) O Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES (Lei n.º 10.861, de 14 de Abril de 2004), que pouco difere do antigo ―Provão‖, mantendo a utilização de critérios burocráticos e meritocráticos e o ranckeamento dos cursos; e) O Programa Universidade para Todos - ProUni (Lei n.º 11.096, de 13 de janeiro de 2005), que regulamenta a isenção fiscal das universidades particulares em troca de bolsas de estudo; f) O Decreto n.º 5.773, de 9 de maio de 2006, que dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação de instituições de educação superior e cursos superiores de graduação e sequenciais no sistema federal de ensino; g) Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI (Decreto n.º. 6.096, de 24 de abril de 2007), com o objetivo de criar condições para a ampliação do acesso e permanência". MARQUES, Eugenia Portela de Siqueira. **O Programa Universidade para Todos e a inserção de negros na educação superior:** a experiência de duas Instituições de Educação Superior de Mato Grosso do Sul - 2005 – 2008. 2010. Tese (Doutorado). Centro de Educação e Ciências Humanas, Universidade Federal de São Carlos, São Paulo, 2010. Nesse mesmo sentido, vide: GUERRA, Lenin Cavalvanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI**. 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009, p. 52.

privadas; e vi) estabelecer critérios para gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º, da CF/88, e da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997. Por outro lado, há quem defenda que a causa real foi solucionar os problemas financeiros enfrentados pelas IES privadas em decorrência de inadimplência e ociosidade, conforme se verá a seguir.

### 3.2.1 Expansão do percentual de jovens com formação superior

O Plano Nacional de Educação (PNE) aprovado pela Lei nº 10.172, de 03/01/2001[154] (PNE 2001), estabelecia como primeira das suas 35 (trinta e cinco) metas[155] a obrigação de que pelo menos 30% (trinta por cento) da população entre 18 e 24 anos deveria ter curso superior até o final da década de 2000.[156] À época, esse percentual era de apenas 9% (nove por cento), e, segundo dados do PNE, os países vizinhos apresentavam indicadores bem maiores que os do Brasil[157]. Tachibana, Menezes-Filho e Komatsu, tendo como fonte estudos da UNESCO e da PNAD, organizaram as seguintes tabelas, que demonstram a veracidade da justificativa apresentada pelo Governo na exposição de motivos do PL 3.582/2004 e da MP 213/2004:

---

[154] A CF/88, no art. 211, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deve organizar os seus sistemas de ensino em colaboração, cabendo à União exercer, "em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira" ao demais entes da Federação. A Lei nº 9.394, de 20/12/1996,concretiza o quanto disposto no art. 211 da CF/88, estabelecendo as diretrizes e bases da educação nacional (LDB). Essa lei, no art. 9º, inciso I, prescreve que incumbe à União "elaborar o Plano Nacional de Educação, em colaboração com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;", cuja periodicidade é de 10 (dez) anos, nos termos do art. 87 da LDB. Sobre o conjunto de normas que dispõem sobre o nosso sistema de ensino, Souza defende que "Tais legislações são ações governamentais que correspondem à sua responsabilidade de reger o processo de organização, gestão, regulação, avaliação e supervisão da educação nacional em todos os níveis. Tanto a LDB quanto o PNE organizam e educação escolar em educação básica - formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, e em educação superior, abrangendo graduação, pós-graduação lato e stricto sensu (especialização e mestrado / doutorado, respectivamente)." SOUZA, Alessandra Aparecida de Paula. **A interface público-privada no programa Universidade para Todos**. 2017. Dissertação (Mestrado). f. 97. Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2017, p. 23.

[155] PNE aprovado pela Lei 10.172/2001: Objetivos e Metas: 1. Prover, até o final da década, a oferta de educação superior para, pelo menos, 30% da faixa etária de 18 a 24 anos.

[156] "A meta proposta pelo Plano Nacional de Educação (PNE - Lei nº 10.172 de 06 de janeiro de 2001) é a de prover, até o final da década, educação superior para pelo menos 30% da população na faixa etária de 18 a 24 anos, razão pela qual torna-se imperativo que tais medidas sejam adotadas imediatamente, ampliando o número de bolsa de estudo para alunos de baixa renda." BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[157] PNE aprovado pela Lei nº 10.1702/2001: "No conjunto da América Latina, o Brasil apresenta um dos índices mais baixos de acesso à educação superior, mesmo quando se leva em consideração o setor privado. Assim, a porcentagem de matriculados na educação superior brasileiro em relação à população de 18 a 24 anos é de menos de 12%, comparando-se desfavoravelmente com os índices de outros países do continente. A Argentina, embora conte com 40% da faixa etária, configura um caso à parte, uma vez que adotou o ingresso irrestrito, o que se reflete em altos índices de repetência e evasão nos primeiros anos. Mas o Brasil continua em situação desfavorável frente ao Chile (20,6%), à Venezuela ( 26%) e à Bolívia ( 20,6%)."

**Tabela 5 - Taxa bruta de matrícula do ensino superior**

| País | Taxa bruta de matrícula | |
|---|---|---|
| | 2002 | 2005 |
| Brasil | 14,49 | 19,86 |
| Chile | 40,37 | 47,96 |
| México | 21,07 | 23,31 |
| Argentina | 62,23 | 63,98 |
| EUA | 78,80 | 81,32 |
| Coréia do Sul | 85,75 | 93,48 |
| Média América Latina | 25,64 | 30,27 |

Fonte: TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. Ensino superior no Brasil. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 5.

**Tabela 6 - Taxa líquida de matrícula do ensino superior**

| País | Taxa bruta de matrícula | |
|---|---|---|
| | 2002 | 2005 |
| Brasil | 9,93 | 11,37 |
| México | 12,07 | 13,95 |
| Argentina | 23,87 | - |
| EUA | 38,93 | 36,31 |
| Coréia do Sul | 47,61 | 51,68 |

Fonte: TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. Ensino superior no Brasil. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 6.

A taxa bruta de matrícula considera o universo de alunos matriculados e a taxa líquida considera apenas a faixa etária adequada, que para o ensino superior é entre 18 e 24 anos. Eis o motivo pelo qual "Comparando os dados da tabela 1 e da tabela 2, pode-se observar que a taxa bruta, nos países analisados, foi sempre superior à líquida."[158]

Corbucci sustenta que frente às peculiaridades do sistema educacional brasileiro, no qual uma parcela significativa dos discentes não se encontra na faixa etária internacionalmente recomendada, o indicador "taxa líquida de matrícula" pode não ser o mais adequado, "uma vez que não incorpora aqueles que em algum momento frequentaram este nível de ensino – havendo concluído ou não –, bem como os que frequentam e que o fazem em idade acima da faixa etária considerada adequada."[159]

[158] TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil.** São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 5.
[159] CORBUCCI, Paulo Roberto. **Evolução do acesso de jovens à educação superior no Brasil**. Brasília: IPEA, 2014 (Texto para Discussão n. 1.950), p. 33.

Quanto à comparação com outros países latino-americanos[160], Almeida acredita ser inconsistente, pois, em seu entender, a população jovem do Brasil é muito superior à dos demais países da região, sendo que, em alguns casos, o total de universitários brasileiros é superior, inclusive, à quantidade de jovens desses países[161].

Divergências metodológicas à parte, a expansão tem como pressuposto o entendimento, quase que unânime,[162] de que quanto maior o grau de escolaridade de um país, maior será a geração de riqueza, afinal, como sustenta Faceira, o conhecimento é "peça imprescindível na produção científico-tecnológica, elemento-chave da integração e formação da nação[163]." Marques acrescenta que o desenvolvimento socioeconômico de uma nação está associado a uma série de fatores, mas é certo que "criadas as demais condições, ela [a elevação do grau de escolaridade] é medida indiscutivelmente necessária para que tal ideal seja atingido."[164]

Embora Rocha, Menezes e Oliveira asseverem que os "estudos sobre os efeitos econômicos agregados do ensino superior no Brasil ainda sejam incipientes"[165], Tachibana, Menezes-Filho e Komatsu asseguram que, mesmo não havendo consenso sobre "[a] importância da educação para a redução das desigualdades e estímulo ao crescimento de um

---

[160] Eis a justificativa constante na exposição de motivos: "Assim sendo, este Projeto de Lei tem o altivo propósito de modificar a difícil realidade do ensino superior no Brasil, pois o país figura entre os países da América Latina com uma das mais baixas taxas de cobertura do ensino superior. Apesar do aumento da oferta de cursos superiores, apenas 9% dos jovens de 18 a 24 anos de idade estão na faculdade, comparado a 27% no Chile, 39% na Argentina, 62% no Canadá e 80% nos EUA". A meta proposta pelo Plano Nacional de Educação (PNE - Lei nº 10.172 de 06 de janeiro de 2001) é a de prover, até o final da década, educação superior para pelo menos 30% da população na faixa etária de 18 a 24 anos, razão pela qual torna-se imperativo que tais medidas sejam adotadas imediatamente, ampliando o número de bolsa de estudo para alunos de baixa renda". BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[161] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro**: um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 85.

[162] Rocha, Menezes Filho e Komatsu afirmam que, segundo Michael Spence, a aquisição de educação pelos indivíduos é socialmente ineficiente, pois gera gasto desnecessário, já que, "maior escolaridade é, na verdade, apenas uma sinalização que indica que o indivíduo tem mais habilidades. A pessoa menos habilidosa teria maiores custos para se educar, então não conseguiria "fingir" ser mais habilidosa do que de fato é." ROCHA, Roberto Hsu et. al. **A Relação entre o ensino superior público e privado e a renda e emprego nos municípios brasileiros**. Pesquisa e Planejamento Econômico. Brasília: IPEA, v. 47, n. 3, dez. 2017, p. 42 e ss.

[163] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 127.

[164] MARQUES, Eugenia Portela de Siqueira. **O Programa Universidade para Todos e a inserção de negros na educação superior**: a experiência de duas Instituições de Educação Superior de Mato Grosso do Sul - 2005 – 2008. 2010. Tese (Doutorado). Centro de Educação e Ciências Humanas, Universidade Federal de São Carlos, São Paulo, 2010, p. 126.

[165] ROCHA, Roberto Hsu et. al. **A Relação entre o ensino superior público e privado e a renda e emprego nos municípios brasileiros**. Pesquisa e Planejamento Econômico. Brasília: IPEA, v. 47, n. 3, dez. 2017, p. 46.

país [...], a evidência empírica para o caso brasileiro parece apontar uma forte correlação entre o nível educacional e a desigualdade."[166], ou seja, quando maior o grau de instrução, em regra, maior a renda.

O PNE aprovado pela Lei nº 10.172/2001 dispõe que o crescimento da educação superior era indispensável para o desenvolvimento do país, haja vista o trabalho de ensino, pesquisa e extensão desenvolvido pelas universidades[167], o que demanda o fortalecimento das instituições públicas, mas sem preterir o ensino privado de qualidade,[168] inclusive em razão da necessidade de racionalizar os gastos e diversificar a oferta de cursos entre públicas e privadas.

A racionalização dos gastos decorreria do fato de que o programa à época em discussão promoveria acesso ao ensino superior com baixo custo para o Governo[169] por três motivos principais. O primeiro, pois a ampliação de vagas na rede pública depende da construção de prédios, laboratórios e biblioteca, contratação de professores etc.[170], já que a ociosidade nas IES públicas é baixa. O segundo, pois a estratégia de renúncia fiscal é apenas uma redução potencial de receita tributária, que pode, inclusive, não ser tão significativa, caso a inadimplência e a sonegação fiscal sejam elevadas."[171] Por fim, no caso das IES sem

---

[166] TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil.** São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 4.

[167] PNE aprovado pela Lei 10.172/2001: "No mundo contemporâneo, as rápidas transformações destinam às universidades o desafio de reunir em suas atividades de ensino, pesquisa e extensão, os requisitos de relevância, incluindo a superação das desigualdades sociais e regionais, qualidade e cooperação internacional. As universidades constituem, a partir da reflexão e da pesquisa, o principal instrumento de transmissão da experiência cultural e científica acumulada pela humanidade. Nessas instituições apropria-se o patrimônio do saber humano que deve ser aplicado ao conhecimento e desenvolvimento do País e da sociedade brasileira. A universidade é, simultaneamente, depositária e criadora de conhecimentos."

[168] PNE, aprovado pela Lei 10.172/2001: "A manutenção das atividades típicas das universidades - ensino, pesquisa e extensão - que constituem o suporte necessário para o desenvolvimento científico, tecnológico e cultural do País, não será possível sem o fortalecimento do setor público. Paralelamente, a expansão do setor privado deve continuar, desde que garantida a qualidade."

[169] CATANI, Afrânio Mendes; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. O Prouni na encruzilhada: entre a cidadania e a privatização. Linhas críticas. In: **Revista da Faculdade de Educação,** v. 11, n. 20, jan./jun. 2005, p. 56. No mesmo sentido: GUERRA, Lenin Cavalcanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI.** 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009, p. 96.

[170] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro**: um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 83.

[171] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 16. Sobre a suposta sonegação, Corbucci menciona que "os dirigentes do MEC argumentam que o grau de evasão fiscal nesse nível de atividade empresarial é tão elevado que aquilo que se deixaria de arrecadar seria irrisório comparado com o benefício que a ampliação do acesso à educação superior poderia oferecer." CORBUCCI, P. R. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 695.

fins lucrativos e filantrópicas, antes do PROUNI elas já gozavam de imunidade ou isenção, assim, o referido programa apenas traria contrapartidas para essas instituições, que, no caso, resultaria na elevação de vaga sem destinação de verba pública para instituições privadas.[172]

Contudo, há quem discorde dessa suposta eficiência na alocação dos recursos públicos. Mancebo afirma que a política pública é incoerente, pois ao mesmo tempo que o Governo afirmara não possuir recursos para criar as vagas necessárias no ensino superior público, ele decidiu abrir mão de receita tributária que poderia ser arrecadada, em benefício das IES privadas.[173]

Ademais, a autora citada aduz que o custo de criação de novas vagas deveria ser pautado pela visão de longo prazo, não pela "racionalidade econômica de curto prazo [...] que acredita ser mais barato, imediatamente, comprar vagas em instituições privadas do que criar o mesmo número delas nas universidades públicas"[174], já que no longo prazo, as vagas criadas nas IES privadas não gerarão pesquisa de ponta, posto que o PROUNI:

> [...] reduz a universidade a um dos seus aspectos - o ensino dedicado, sobretudo, à formação profissional. Esta, sem dúvida, é uma das importantes missões da universidade, a qual, no entanto, como instituição, tem papel social muito mais abrangente.
> Se não se quer renunciar à possibilidade de prover a sociedade brasileira do desenvolvimento científico e tecnológico de que necessita, precisa-se de uma universidade que seja capaz de explorar as fronteiras do conhecimento e que possa dialogar de igual para igual com os grandes centros internacionais.[175]

Ainda sobre a racionalização dos recursos com ensino superior, Figueiredo, por outro lado, afirma que o Estado não teria orçamento suficiente para criar a mesma quantidade de vagas criadas pelas IES privadas no período de 1960 a 2008, pois o montante necessário, R$ 788 bilhões, corresponderia a quase um terço do PIB de 2008. O referido autor chegou a esse número partindo da premissa que o custo aluno/vaga, em 2008, na IES pública era de R$ 15

---

[172] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 100.
[173] MANCEBO, Deise. Universidade para todos: a privatização em questão. In: **Proposições,** v. 15, n. 3 (45), set.-dez. 2004, p. 85.
[174] MANCEBO, Deise. Universidade para todos: a privatização em questão. In: **Proposições,** v. 15, n. 3 (45), set.-dez. 2004, p. 86.
[175] MANCEBO, Deise. Universidade para todos: a privatização em questão. In: **Proposições,** v. 15, n. 3 (45), set.-dez. 2004, p. 87.

mil, quando considerado o pagamento de aposentadoria dos professores e, R$ 11 mil, se excluída essa rubrica.[176]

Helene, contudo, afirma que chegam ao valor acima pela simples divisão do orçamento das universidades públicas pela quantidade de alunos. Todavia, ele discorda dessa metodologia de cálculo, pois as instituições públicas, ao contrário das IES privadas, têm uma série de despesas que não estão relacionas à educação, a exemplo de hospitais universitários que atendem a população em geral, não se limitando à prática estudantil; fomentam a cultura por meio de museus e orquestras; aposentadoria, enquanto nas IES privadas tais benefícios são pagos pela previdência; e, principalmente, desenvolvem pesquisas.[177]

O referido autor ainda aponta outro erro de análise, que é a mera divisão orçamento/aluno sem considerar a área de conhecimento. Helene sustenta que as IES privadas oferecem, em regra, cursos que não demandam investimento em laboratórios, além de terem poucos alunos por sala de aula, bem como com carga horária menor e, por tais motivos, é natural que o orçamento necessário para manter esses dois grupos de formação superior seja diferente, sendo os cursos mais complexos, em regra, cinco ou seis vezes mais caros. Por outro lado, quando a comparação é feita entre cursos semelhantes, segundo Helene, o investimento necessário é parecido e, algumas vezes, maior nas IES particulares:

> Quando consideramos estudantes de graduação em um mesmo curso em instituições públicas e privadas, vemos que os investimentos são bastante próximos e, não raramente, maiores nas instituições privadas do que nas públicas. Se considerarmos cursos de qualidade equivalente, os investimentos por estudante de graduação em instituições públicas são menores do que em instituições privadas.[178]

Costa e Ferreira acrescentam que quando a comparação considera IES que possuem alunos do PROUNI matriculados, a distorção pode ser ainda maior, pois, em regra, tais instituições não têm bolsistas nos cursos mais caros, além de contabilizarem os bolsistas

---

[176] FIGUEIREDO, Hermes Ferreira. Apresentação. In: KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 23.

[177] HELENE, Otaviane. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento**. Campinas: Autores Associados, 2017, *ebook,* posição 749. No mesmo sentido: ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro:** um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 83.

[178] HELENE, Otaviane. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento.** Campinas: Autores Associados, 2017, *ebook,* posição 755.

parciais como se integrais fossem, o que, consequentemente, resulta na diminuição do custo/aluno dispendido pela União para manter o universitária na rede privada.[179]

Pesquisa do IPEA, referente a 1997, chegou à mesma conclusão, a saber, de que o gasto *per capita* é semelhante entre as IES privadas e as instituições públicas que oferecem curso de graduação e não dispõem de hospital universitário. Esse custo era no valor de R$ 4.000,00. Por outro lado, quando considerando o conjunto das universidades federais do país, inclusive aquelas com hospitais, o custo aluno correspondia a R$ 8.400,00. Frente a esses dados, Corbucci concluiu que "não se sustenta o argumento de que é onerosa a manutenção das IES públicas, quando se compara esse gasto per capita nas universidades federais (UFs) com o valor médio nas instituições privadas."[180]

### 3.2.2 Atender à demanda de jovens egressos do ensino médio

O Poder Executivo, a exemplo do diagnóstico constante no PNE 2001, argumentou também que entre 1998 e 2002 a demanda por matrícula no ensino médio havia quase dobrado, passando de 5,7 milhões para 9,8 milhões de alunos, e, especificamente no 3º ano, havia variado de 1,2 milhão em 1996, para 2,2 milhões em 2002, o que elevaria a quantidade de candidatos às vagas no ensino superior. Todavia, das 1.773.087 vagas ofertadas pelas IES, apenas pouco mais de 500 mil vagas não estavam ocupadas, sendo 14.863 nas instituições públicas e o restante instituições de ensino particulares. [181]

A tabela abaixo, elaborada por Tachibana, Menezes-Filho e Komatsu, a partir de pesquisas do Censo da Educação Superior e Censo Escolar, embora apresente divergência

---

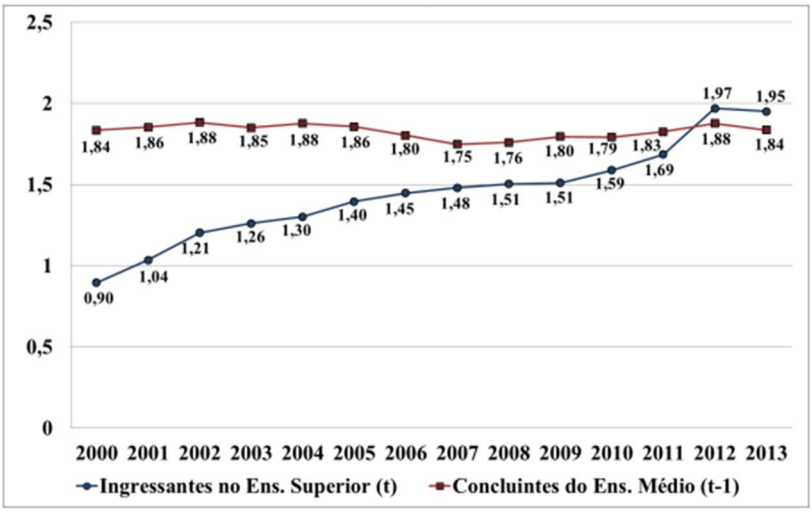
[179] COSTA, Danielle Dias da; FERREIRA, Norma-Iracema de Barros. O PROUNI na educação superior brasileira: indicadores de acesso e permanência. In: **Avaliação** (Campinas), Sorocaba, v. 22, n. 1, p. 141-163, abr. 2017. Disponível em http://dx.doi.org/10.1590/s1414-40772017000100008. Acesso em: 16 jul. 2019, p. 152.

[180] CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 686.

[181] Eis a justificativa constante na exposição de motivos: "Ocorre que o número de matrículas no ensino médio praticamente dobrou, de 5,7 milhões para 9,8 milhões entre 1998 e 2002, conforme dados do Censo da Educação Básica do INEP/MEC, sendo que o número de matrículas na 3ª série do ensino médio, de 1.274.933 em 1996, chegou a 2.239.544 em 2002. A consequência direta destes dados é o aumento da demanda pelo ensino superior. Por outro lado, nesse mesmo período, houve uma enorme expansão da rede privada de ensino superior. Das 1637 instituições de ensino superior contabilizadas no Brasil em 2002, de acordo com o censo do INEP/MEC, 1442 são privadas e 195 são públicas, totalizando uma oferta de vagas de 1.773.087. Não obstante, 37,5% das vagas em instituições privadas, o que corresponde a aproximadamente meio milhão, estão ociosas. Nas instituições de ensino público, a capacidade está muito mais bem aproveitada, com apenas 14.863 de vagas não preenchidas, o que corresponde a 5%." BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

de dados em relação ao informado pelo Governo na exposição de motivos, ratifica o racional do argumento, a saber, quando do envio do PL 3.582/2004 e da MP 213/2004, a quantidade de egressos no ensino médio era superior à quantidade de ingressantes no ensino superior:

**Tabela 7 - Ingressantes na educação superior e concluintes do ensino médio**




Fonte: TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. Ensino superior no Brasil. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 19.

Contudo, após uma década, o cenário se inverteu. Corbucci analisou a evolução de ingressantes na educação superior, comparando-a à quantidade de concluintes do ensino médio, e constatou que "o total de concluintes do ensino médio atingiu um patamar de estabilidade, tendo apresentado pequenas oscilações ao longo do período 2000-2012 [2%], diferentemente do que ocorreu em relação ao contingente de ingressantes na educação superior [120%]." [182]

Faceira afirma que esse contingente de egressos do ensino médio não poderia ficar sem qualificação superior, pois corresponderia a desperdício de recursos humanos que poderiam gerar riqueza, principalmente porque, como pontua Menezes-filho, o mercado de trabalho brasileiro tem demandado profissionais qualificados.[183] Assim, o PROUNI poderia ser utilizado para minorar o "nosso histórico de desperdício de talentos, considerando que

[182] CORBUCCI, Paulo Roberto. **Evolução do acesso de jovens à educação superior no Brasil**. Brasília: IPEA, 2014 (Texto para Discussão n. 1.950), p. 12.
[183] MENEZES-FILHO, Naercio. **Apagão de Mão de Obra Qualifcada?** As profissões e o mercado de trabalho brasileiro entre 2000 e 2010. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, dez. 2012. (*Policy Paper* n. 4).

dispomos comprovadamente de significativo contingente de jovens competentes e criativos que têm sido sistematicamente excluídos por um filtro de natureza econômica."[184]

À luz desse cenário, a saber, elevado contingente de egressos do ensino médio e considerável capacidade ociosa das IES privadas, que em 2002 correspondia a 35% e em 2003 a 42%, conforme dados do INEP[185], o Governo decidiu cumprir a meta do PNE 2001 por meio das instituições de ensino superior privadas.

Corbucci afirma que de acordo com dados da UNESCO/IELSALC, do ano de 2002, a opção brasileira de expandir o acesso ao ensino superior por meio de IES particulares diverge daquela seguida pela maioria dos países latino-americanos, onde, em média, o setor público é responsável por 53% das vagas, enquanto no Brasil esta participação é de apenas 29%.[186]

Há quem critique, todavia, a incoerência da estratégia adotada pelo poder público, afinal, o próprio PNE reconhece que mais de 90% da pesquisa no Brasil é feita por IES públicas e, ao mesmo tempo, decidiu-se financiar as IES privadas, sob o argumento de que era necessário elevar o percentual de jovens com curso superior, em razão dos benefícios que esse nível de instrução traz para o desenvolvimento do país.

Não obstante, a incoerência pode ser meramente aparente. Isso porque, embora o Governo não tenha feito constar expressamente na exposição de motivos do PL 3.582/2004 e da MP 213/2004, que o objetivo real do PROUNI é fornecer semiqualificação, pelos menos três indícios podem levar a essa conclusão. O primeiro, já exposto no parágrafo acima, é que, em regra, IES particulares não produzem pesquisas; o segundo: o baixo desempenho no Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES, estabelecido como necessário para manutenção no PROUNI– este tema será analisado no próximo capítulo; e, terceiro, a baixa nota de corte no ENEM exigida dos alunos.

Sobre a nota de corte do ENEM, Souza aponta que o MEC tem consciência de que os alunos oriundos da educação básica pública, em regra, não conseguiriam ser aprovados nas IES públicas, exceto se tais instituições mudassem os seus processos seletivos. Assim, a

---

[184] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 127.

[185] CATANI, Afrânio Mendes; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. O Prouni na encruzilhada: entre a cidadania e a privatização. Linhas críticas. In: **Revista da Faculdade de Educação,** v. 11, n. 20, p. 55-68, jan./jun. 2005, p. 57.

[186] CORBUCCI, Paulo Roberto. **Evolução do acesso de jovens à educação superior no Brasil.** Brasília: IPEA, 2014 (Texto para Discussão n. 1.950), p. 33.

IES privada "se dispõe a receber os alunos egressos da educação básica"[187], contribuindo duplamente com o Governo, a saber, viabiliza a expansão de jovens universitários sem que as IES públicas mudem os critérios de aprovação.

Essa suposta opção do Governo por fornecer semiqualificação assemelha-se à estratégia adotada pela Coreia do Sul para "ofertar um elevado número de trabalhadores semiqualificados para abastecer a rápida industrialização."[188] Segundo Sécca e Leal, as instituições de massa, aquelas que fornecem cursos com as menores mensalidades, menor tempo de duração e que têm Índice Geral de Curso (IGC) médio 3, normalmente "não têm como meta formar as elites do País, mas, sim, prover qualificação para o mercado de trabalho e atender às expectativas de ascensão profissional e social de seus alunos."[189]

Contudo, na exposição de motivos do PL 3.582/2004 e da MP 213/2004 consta que a concessão dos benefícios do PROUNI contribuiria para atender à demanda de egressos do ensino médio sem descuidar da qualidade do ensino, já que as IES aderentes teriam de alcançar a nota mínima exigida pelo MEC no âmbito do SINAES:

> O Projeto de Lei, também, firma um pacto pela qualidade do ensino, pois as instituições privadas que desejarem aderir ao programa devem ter desempenho suficiente no novo modelo de avaliação do ensino superior (SINAES), além do fato de que os alunos, em virtude de um tratamento tributário mais isonômico, poderem escolher seu curso, menos pelo preço e mais pela qualidade do bem oferecido.[190]

Quanto à qualidade do ensino, Becker e Mendonça analisaram o impacto do PROUNI na nota dos alunos no ENADE, no período de 2015 a 2017, tendo chegado ao resultado que o desempenho dos bolsistas na avaliação do MEC foi positivo, mesmo daqueles alunos que cursaram o ensino superior em IES com SINAES abaixo de quatro[191], de modo que os citados autores concluíram que "os resultados do estudo confirmam que políticas de ajuda financeira

---

[187] SOUZA, Alessandra Aparecida de Paula. **A interface público-privada no programa Universidade para Todos.** 2017. Dissertação (Mestrado). f. 97. Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2017, p. 87.

[188] TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil**. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 07.

[189] SÉCCA, Rodrigo Ximenes; SOUZA, Rodrigo Mendes Leal. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 30, set. 2009, p. 125. Disponível em: http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1943. Aceso em: 25 ago. 2019.

[190] BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[191] Segundo os Becker e Mendonça, "No caso dos bolsistas Prouni, apenas 2% estão em cursos de instituições com conceito 1 e 2, 71% com conceito 3 e 27% com conceito 4 e 5." BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

aos alunos de baixa renda são capazes de conjugar inclusão e qualidade no ensino superior."[192]

Os autores consideraram como premissa a correlação entre "desigualdade educacional e de renda, principalmente na educação superior" [193], de modo que a formação universitária resultaria por elevar a renda dos bolsistas, e, consequentemente, promover inclusão social. A dúvida, contudo, para Becker e Mendonça era identificar se a inclusão social era dissociada da qualidade da educação recebidas pelos beneficiados pelas bolsas do PROUNI. Isso porque, há quem defenda que os alunos desse programa são mais fracos academicamente[194], mas há também, por outro lado, estudos que concluíram que o baixo desempenho de alunos carentes no ensino superior deve-se ao pouco tempo que eles dispõem para estudar, já que necessitam trabalhar. Assim, programas de bolsa integral como o PROUNI resolveriam esse problema.[195]

Quanto à metodologia utilizada, Becker e Mendonça adotaram como grupo de tratamento os alunos que receberam a bolsa do PROUNI e como grupo de controle aqueles alunos que não foram agraciados com a bolsa em decorrência da falta de vaga. Ademais, a amostra foi dividida entre bolsas integral e parcial, já que nesse caso a renda per capita do beneficiado pode ser até três vezes superior ao daquele grupo, o que, por conseguinte, pode impactar a comparação, "uma vez que esses grupos não são homogêneos" [196], em decorrência de diversos motivos que podem impactar no desempenho dos alunos, a exemplo do grau de escolaridade da mãe, idade, raça etc.

---

[192] BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

[193] BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

[194] Nesse sentido, Becker e Mendonça citam o seguinte estudo: "INEP – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Avaliando o desempenho no Enade de bolsistas do ProUni**. Inep, v. 1, 2009. (Na Medida: boletim de estudos educacionais, n. 3).

[195] Nesse sentido, Becker e Mendonça citam os seguintes estudos: SCOTT-CLAYTON, J. On money and motivation: a quasi-experimental analysis of financial incentives for college achievement. **Journal of Human Resources**, v. 46, n. 3, p. 614-646, 2011a.; STINEBRICKNER, R.; STINEBRICKNER, T. R. Working during school and academic performance. **Journal of Labor Economics**, v. 21, n. 2, p. 473-491, 2003; BAUM, S. Student work and the fnancial aid system. In: PERNA, L. W. (Ed.). **Understanding the working college student**. Sterling: Stylus Publishing, 2010; SCOTT-CLAYTON, J. Te causal effect of federal work-study participation: a quasi-experimental evidence from West Virginia. **Educational Evaluation and Policy Analysis**, v. 33, n. 4, p. 506-527, 2011b.; DAROLIA, R. Working (and studying) day and night: heterogeneous effects of working on the academic performance of full-time and part-time students. **Economics of Education Review**, v. 38, p. 38-50, 2014.; e LÉPINE, A. Financial aid and student performance in college: evidence from Brazil. **Brazilian Review of Econometrics**, v. 38, n. 2 p. 221-261, Dec. 2018.

[196] BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

Feito o tratamento estatístico para criar o gêmeo do aluno com bolsa PROUNI, concluiu-se que para os alunos com renda familiar de até um salário mínimo e meio, a nota do bolsista foi entre dez e onze pontos superior àquela alcançada pelo grupo de controle, o que significa que o programa em análise promoveu a inclusão de alunos carentes no ensino superior sem descuidar, contudo, da qualidade:

> No caso dos alunos que declararam renda familiar de até 1,5 SM, percebe-se um descolamento da curva do QTE para cima em, aproximadamente, um ponto na nota do Enade para o grupo de tratamento dos alunos que receberam bolsa integral. Assim, o efeito do Prouni passou a ser entre 10 e 11 pontos, considerando como grupo de controle os alunos que não participaram do programa e em, aproximadamente, 7 pontos, considerando como grupo de controle os alunos que receberam bolsa parcial. O efeito médio para os bolsistas parciais em relação aos alunos não Prouni foi, aproximadamente, o mesmo, em torno de 4 pontos, porém percebe-se uma intensificação do efeito nos quantis superiores, principalmente no quantil 0,8 cujo efeito do Prouni sobre a nota do Enade foi de 4,7 pontos. Para os alunos que declararam RF entre 1,5 e 3 SMs, os resultados são semelhantes, com exceção da comparação entre os alunos com bolsa integral e parcial, cujo impacto foi de, aproximadamente, 6 pontos.[197]

Sobre mencionado SINAES, ele foi instituído pela Lei nº 10.861/2004, com o objetivo de, conforme o seu art. 1º, "assegurar processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes." Os resultados do SINAES são utilizados como parâmetros regulatórios do setor, a saber, nos processos de credenciamento e de renovação de credenciamento das IES, bem como para "a autorização, o reconhecimento e a renovação de reconhecimento de cursos de graduação", nos termos do parágrafo único do art. 2º, da Lei 10.861/2004.

A instituição, os cursos e o desempenho dos estudantes são avaliados, podendo ser conceituados em cinco níveis: 1, muito fraco; 2, insuficiente; 3, satisfatório; 4, muito bom; e 5, excelente. O conceito mínimo exigido pelo MEC é o 3.

As IES, conforme dispõe o art. 3º, da Lei do SINAES, são avaliadas a partir de critérios que consideram a infraestrutura física, o desenvolvimento de ensino, pesquisa e extensão, responsabilidade social, envolvimento com a sociedade, política de recursos humanos, participação da comunidade universitária no processo decisório da instituição, gestão administrativa-financeira e atenção dispensada às demandas dos estudantes.

---

[197] BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512), p. 21.

A avaliação dos cursos, por sua vez, leva em conta o perfil dos professores, o programa didático-pedagógico e, também, as instalações físicas, tal qual na avaliação da IES.

Por fim, o desempenho dos alunos é avaliado pela nota do ENADE, que, nos termos do § 1, do art. 5º, da Lei 10.861/2004, objetiva aferir o conhecimento do aluno do conteúdo programático do curso, bem como "suas habilidades para ajustamento às exigências decorrentes da evolução do conhecimento e suas competências para compreender temas exteriores ao âmbito específico de sua profissão, ligados à realidade brasileira e mundial e a outras áreas do conhecimento."

A prova deve ser aplicada em período não superior a três anos, para alunos do primeiro e do último ano, os quais são sorteados. O comparecimento do aluno sorteado para prestar o ENADE é obrigatório, mas não há nota mínima a ser atingida.

Os indicadores apresentados são considerados para fins de avaliação da IES. Todavia, a nota do aluno no ENADE é o critério mais criticado pelas mantenedoras das IES. A primeira crítica decorre do fato de o aluno não ter nota mínima a ser atingida, sendo apenas obrigado a comparecer à prova. Há quem proponha a publicação da nota do aluno no ENADE em seu diploma, como forma de incentivá-lo a buscar um bom desempenho.[198]

Critica-se também o fato de o MEC desconsiderar que os alunos das IES privadas, em regra, chegam ao ensino superior com defasagem que os alunos das melhores instituições de ensino superior não enfrentam. Assim, há quem sustente que um dos critérios de análise deveria ser a evolução do aluno, considerando o seu conhecimento inicial – nota do ENEM - e aquele adquirido após a conclusão do curso – nota do ENADE. Ou seja, comparar-se-ia a evolução e não a nota obtida na prova.

Esse critério de avaliação significaria que, por exemplo, um aluno de uma instituição considerada de elite que no início da graduação alcança nota 8 e no final 8,8 – variação de 10% - teria desempenho inferior àquele aluno que obtém, incialmente, nota 4 e quando submetido à avaliação pelo MEC no final da graduação atinge nota 6 – variação de 50%. A IES onde o segundo aluno estudou seria mais bem avaliada nesse quesito.

Kleber e Trevisan defendem que a avaliação do MEC foi desenhada para privilegiar as instituições públicas, pois dá maior relevância à nota do aluno no ENADE, o que significa que o Estado valoriza mais o acúmulo de conhecimento à capacidade de resolver

---

[198] BRASIL. TV Senado. **Entrevista da diretora do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), Maria Inês Fini, em 27/07/2018**. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=gnLKMjNmIXs. Acesso em: 3 mai. 2019.

problema.[199] Segundo os referidos autores, a capacidade do aluno de conseguir bom emprego deveria ser incluído nos indicadores do SINAES, já que o propósito maior da educação superior é entregar ao mercado de trabalho mão de obra qualificada:

> Talvez o termômetro mais acurado da eficiência de um sistema de ensino seja mesmo sua capacidade de garantir bons empregos. Avaliar a educação, sem dúvida, passa por esse caminho – o resultado real que o mercado de trabalho inapelavelmente oferece. Desse 'termômetro realidade' nenhuma instituição escolar escapa. Pouco importa a nota que ela porventura obtenha no 'carimbo salvador' oferecido pelo Estado. [200]
> [...]
> Enfrentar essa distorção exige devolver para a sociedade civil as decisões sobre como julgar educação. O critério desse julgamento não pode nem deve ser só acadêmico, nem desprezar o mundo do trabalho. [201]

A alternativa apresentada por Kleber e Trevisan é retirar a avaliação dos cursos do MEC, deixando-a sob a responsabilidade de uma agência de avaliação e de acreditação do ensino superior "que funcione como sistema autônomo de garantia de qualidade, rigorosamente independente, tanto do governo como das instituições" [202]. Isso não retiraria a competência supervisora do MEC; com a agência, a mudança primordial seria a inclusão de outros atores da sociedade civil no fórum que define os critérios para avaliação de qualidade, pois "comissões de avaliação formadas só por acadêmicos não funciona bem, porque não têm visão de conjunto." [203]

Em suma, o entendimento dos mantenedores das IES está alinhado àquele apresentado na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, no sentido de que é necessário atender à demanda dos jovens egressos do ensino médio, podendo as instituições privadas contribuir para esse fim, já que atendem ao padrão de qualidade exigido pelo MEC, mesmo sendo ele questionável.

---

[199] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 71.
[200] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 65.
[201] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 75.
[202] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 74.
[203] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 61.

### 3.2.3 Democratização do acesso ao ensino superior

O terceiro argumento apresentado pelo Poder Executivo na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004 é que o PROUNI viabilizaria a democratização do acesso ao ensino superior, ao possibilitar que pessoas de baixa renda pudessem estudar para além do ensino médio. Isso porque, a oferta de vagas pelas IES públicas correspondia a apenas 30% daquelas disponíveis. Assim, o aluno do ensino médio de baixa renda que não fosse aprovado em uma IES pública, não poderia seguir os seus estudos por falta de recursos para pagar uma IES privada. Ademais, as chances de ser aprovado em uma IES pública – 30% - eram menos da metade que as chances de obter êxito em uma IES privada – 70%.[204]

Tachibana, Menezes-Filho e Komatsu, a partir de dados da PNAD 2012, pontuam que as chances de acesso ao ensino superior são proporcionais ao nível de renda, pois a pesquisa demonstra que "a classe média apresentou uma maior expansão, comparada à classe baixa, entre 1995 e 2013", enquanto que "o acesso ao ensino superior da classe alta no Brasil é equivalente ao acesso sem distinção de renda de grande parte dos países integrantes da OCDE."[205]

Souza chegou à mesma conclusão, mas a partir de dados obtidos do ENEM. A autora sustenta que "quanto maior a renda declarada no ENEM maior o rendimento na redação e prova de questões objetivas", o que, por consequência, evidencia que os alunos de baixa renda, em regra, não possuem a capacitação necessária para serem aprovados nos vestibulares das instituições públicas.[206]

Esses dados trazem à discussão o recorrente tema do perfil dos alunos das universidades públicas, pois, se a classe alta tem mais acesso ao ensino superior, infere-se que ela ocupe as vagas nas instituições públicas, haja vista que elas têm mais prestígio no Brasil. Esse cenário é descrito como injusto, pois, embora a parcela mais pobre da população brasileira curse os níveis básico, fundamental e médio na rede pública, e a parcela mais abastada na rede privada, na graduação, a lógica não é a mesma. Assim, surge o argumento

---

[204] "O Programa Universidade para Todos (PROUNI) visa democratizar o acesso da população de baixa renda ao ensino superior, pois, enquanto os alunos do ensino fundamental e médio estão majoritariamente matriculados em instituições públicas de ensino, o mesmo não acontece com os alunos matriculados no ensino superior, em que apenas 30% dos jovens universitários tem acesso ao ensino gratuito". BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[205] TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil.** São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015, p. 24.

[206] SOUZA, Alessandra Aparecida de Paula. **A interface público-privada no programa Universidade para Todos.** 2017. Dissertação (Mestrado). f. 97. Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2017, p. 63.

de que a universidade pública é um reduto de pessoas privilegiadas que poderiam pagar pelo ensino superior em detrimento das classes baixa. Nesse sentido, Castro defende que "não podemos escapar à conclusão de que o ensino privado tem uma clientela de mais baixo nível social que é obrigada a pagar a integridade dos custos, enquanto os alunos das públicas, de nível mais alto, não pagam nada."[207] No mesmo sentido, Kleber e Trevisan sustentam que no ensino universitário "os principais favorecidos são, paradoxalmente, os membros da camada mais rica da população."[208]

Helene afirma, contudo, que essa leitura decorre do fato de os estudantes mais ricos ocuparem os cursos de maior prestígio, a exemplo de medicina, direito, engenharia etc., enquanto os mais pobres estão nas licenciaturas que, como sabido, não obtêm a mesma remuneração pelo mercado de trabalho.[209] Assim, a comparação é feita internamente, considerando os alunos dos diferentes cursos na mesma IES pública. Todavia, Helene defende que a comparação deve ser feita entre cursos semelhantes, com mesmo padrão de qualidade, das IES públicas e particulares:

> E, como regra, em cada um dos cursos – considerando a área de conhecimento e sua qualidade – a renda média dos estudantes de uma instituição privada é superior à renda média dos estudantes de uma instituição pública. Vamos aos números: a renda familiar média dos estudantes de medicina é cerca de três vezes superior à renda média dos estudantes de pedagogia, ilustrando bem como ocorre a seleção econômica pelo tipo de curso. Mas a renda média dos estudantes de um determinado curso nas instituições privadas é até 30% superior à dos estudantes nas instituições públicas.[210]

Andrade e Dachs chegaram à mesma conclusão de Helene ao analisar dados da PNAD realizada pelo IBGE, do período de 1995 a 2006. Segundo os autores, na universidade pública, o número de jovens integrantes do 1º e do 2º quintis inferiores de renda é o dobro daquele apresentado nas IES privadas, enquanto nos quintis mais elevados o cenário se inverte, concluindo que "em resumo, a presença da parcela mais rica da população no ensino

---

[207] CASTRO, Claudio de Moura. Educação Superior e Equidade: inocente ou culpada? **Ensaio:** aval. pl. públ. Educ., RJ, v. 9, n. 30, jan./mar. 2001, p. 115.
[208] KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010, p. 29.
[209] HELENE, Otaviane. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento.** Campinas: Autores Associados, 2017, *ebook,* posição 760.
[210] HELENE, Otaviane. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento.** Campinas: Autores Associados, 2017, *ebook,* posição 768.

superior é muito maior do que dos outros estratos da renda, e eles ocupam, proporcionalmente, mais vagas no setor privado do que no setor público."[211]

A inserção dessa parcela da população brasileira tem como fundamento a necessidade de elevar o nível de renda e a qualidade de vida. Todavia, Sposito, a partir dos dados da década de 1990, defende que não há correlação entre expansão do grau de escolaridade e emprego.[212] O mesmo entendimento é sustentado por Tartuce, pois, para a autora, outros fatores são deveras relevantes para se obter um posto de trabalho, a exemplo de sexo, idade, cor etc.[213] e por Almeida, que, analisando especificamente os bolsistas do PROUNI, e o fato de que eles obtêm, em grande parte, diplomas de tecnólogos, licenciados e bacharéis em administração, afirma que a graduação superior não será suficiente para promover mobilidade social.[214]

Ocorre que o fundamento apresentado pelo Governo na exposição de motivos é ratificado por diversos pesquisadores. Sampaio, Limongi e Torres[215] asseguram que, em 1997, cada ano de estudo resultava em R$ 200,00, em média, de acréscimo de renda, sendo que esse montante tinha aumento mais significativa com o ingresso no ensino superior. Carvalho[216], por sua vez, tendo como ponto de referência os dados do censo demográfico de 2000, do IBGE, sustenta que a taxa de desemprego dos profissionais graduados é a metade daqueles com ensino médio e o rendimento médio daqueles (R$ 54,36), por horas, é 2,6 vezes maior que o destes (R$ 21,07).

Rocha, Menezes Filho e Komatsu afirmam que, empiricamente, dados "indicam altos coeficientes de correlação entre escolaridade e renda em vários países, inclusive no Brasil."[217]

---

[211] ANDRADE, Cibele Yahn de; DACHS, Norberto. Uma análise do acesso à educação no Brasil por jovens de 18 a 24 anos no período de 1995-2006. **Revista USP,** n. 78, jul./ago. 2008, p. 43.

[212] SPOSITO, Marília Pontes. Algumas reflexões e muitas indagações sobre as relações entre juventude e escola no Brasil. In: ABRAMO, Helena; Branco, Pedro Paulo. (Org.). **Retratos da juventude brasileira**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo e Instituto da Cidadania, 2005, v. 1, p. 87-128.

[213] TARTUCE, Gisela Lobo B. P. **Tensões e intenções na transição escola-trabalho**: um estudo das vivências e percepções de jovens sobre os processos de qualificação profissional e (re) inserção no mercado de trabalho na cidade de São Paulo. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado). Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de Sociologia, 2007.

[214] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro:** um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 207.

[215] SAMPAIO, Helena (coord); LIMONGI, Fernando.; TORRES, H. **Equidade e Heterogeneidade no Ensino Superior Brasileiro**. Brasília: Inep, 2000, p. 21.

[216] CARVALHO, Márcia Marques de. A Educação Superior no Brasil: o retorno privado e as restrições ao ingresso. **Sinais Sociais**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 15, p. 82-111, jan./abr. 2011.

[217] ROCHA, Roberto Hsu et. al. A Relação entre o ensino superior público e privado e a renda e emprego nos municípios brasileiros. In: Pesquisa e Planejamento Econômico. Brasília: IPEA, v. 47, n. 3, dez. 2017, p. 42.

As críticas à estratégia adotada pelo Governo, por meio do PROUNI, persistem mesmo quando se consegue correlacionar grau de instrução e renda, pois há quem defenda que ao contrário de ter adotado a democratização quantitativa, também denominada de "democratização uniforme"[218], "massificação escolar"[219], dever-se-ia ter sido escolhida a opção qualitativa, aquela que, nas palavras de Almeida, é "centrada na diminuição das desigualdades sociais dos percursos escolares, ou seja, da redução das diferenças, na escola, ligadas à origem social."[220]

O PROUNI, segundo Corbucci, além de democratizar o acesso ao ensino superior também pode ser classificado como um programa que redistribui renda, já que, em sua leitura, o incentivo fiscal transfere para a parcela mais pobre do país recursos que, se arrecadados, não beneficiariam, necessariamente, tal grupo.[221] Argumenta-se também que essa estratégia é eficiente, pois ao mesmo tempo que o União viabiliza a oferta de serviço público, o faz sem afetar o equilíbrio das contas, já que a ampliação das vagas nas IES é feita sem recursos do orçamento.[222]

### 3.2.4 Estabelecer critérios para gozo da imunidade e da isenção por parte das IES privadas

O Poder Executivo apresentou mais duas justificativas para aprovação do PL 3582/2004, as quais, em seu entender, estabeleceriam isonomia ao setor. A primeiro foi a fixação de critérios para gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, "c", e art. 195, § 7º, da CF/88, e da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997 e, a segunda, a adoção de incentivo (pagamento escalonado da contribuição previdenciária patronal) para as instituições filantrópicas e sem fins lucrativo mudarem a natureza jurídica para instituições com fins lucrativos. [223]

---

[218] ERLICH, Valérie. **Les nouveaux étudiants**: une groupe social en mutation. Paris: Armand Colin, 1998.
[219] LANGOUËT, Gabriel. French schools are changing: but post-school transition is becoming more and more difficult. **Australian Journal of Education**, v. 46, n. 2, 2002.
[220] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro:** um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 209.
[221] CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 698.
[222] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. Finanças públicas, renúncia fiscal e o PROUNI no governo Lula. In: **Impulso,** Piracicaba, v. 16, n. 40, maio-ago. 2005, p. 96.
[223] "Vale frisar que as medidas propostas não aumentam o aporte de recursos públicos destinados ao financiamento do setor privado e atendem ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito,

As imunidades previstas na CF/88[224] e a isenção instituída pelo art. 15 da Lei 9.532/1997 impossibilitam a União de exigir IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e contribuição previdenciária patronal das IES sem fins lucrativos e filantrópicas. No caso específico da imunidade, a Constituição estabelece que os critérios para gozo do incentivo devem ser estabelecidos por lei.

Quanto à imunidade da contribuição previdenciária, editou-se a Lei nº 8.212/91, que, no art. 55, prescrevia a obrigação de a entidade ter, dentre outros documentos, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, cuja renovação deveria ser a cada três anos.

Os requisitos para fins de gozo da imunidade do imposto de renda, por sua vez, foram trazidos pela Lei nº 9.532/97, que através do art. 12, estabelece que se considera "imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos." Além disso, a alínea "f", do § 2º, desse mesmo artigo traz como requisito a obrigação de "recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes."

Ocorre que as leis acima citadas tiveram a sua constitucionalidade questionada no STF por meio das ADINs 1802, 2028, 2036, 2228, 2621, argumentando-se que os requisitos legais para gozo da imunidade a serem instituído por lei, conforme previsto nos art. 150, VI, "c" e no art. 195, § 7º, da CF/88, só poderiam ser introduzidos no ordenamento jurídico através de lei complementar, não por lei ordinária, em respeito ao art. 146, II, da CF/88. Quando o PL 3.582/2004 foi apresentado, o art. 55, da Lei 8.212/91 estava com a sua eficácia

projeta-se que a renúncia de tributos pagos pelas instituições não-filantrópicas seja compensada pelo aumento da arrecadação de tributos pagos pelas instituições filantrópicas que alterarem seu regime jurídico. Essa previsão se justifica pelo pequeno número de casos de instituições filantrópicas que até hoje, apesar da permissão legal, alteraram seus estatutos. Apenas cerca de 15% dos alunos estão matriculados em instituições com fins lucrativos, contra 50% em instituições filantrópicas, confessionais e comunitárias, e 35% em instituições sem fins lucrativos. Isso se deve ao fato de que a alteração, levando-se em conta os tributos federais e municipais, exigiria dessas instituições um repasse de cerca de 35% para os custos das mensalidades, o que faria aumentar ainda mais a inadimplência e a evasão escolar. O pleno atendimento ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal será assegurado pelo controle do ingresso de instituições de ensino superior no programa, que dependerá da prévia demonstração das compensações através da elevação da receita no mesmo segmento econômico ou da redução de despesas de caráter continuado." BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

[224] Sobre os incentivos fiscais concedidos antes da promulgação da CF/88,vide: CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005.

suspensa em razão da liminar deferida pelo STF na Medida Cautelar na ADIN 2028/DF[225], assim como a alínea "f", do § 2º, do art. 12, da Lei nº 9.532/97, em decorrência da antecipação de tutela concedida nos autos da Medida Cautelar na ADIN 1802/DF.

O PL 3582/2004 e a MP 213/2004, a exemplo das leis acima citadas, traziam critérios para fins de gozo da imunidade por meio de lei ordinária, o que poderia levar à conclusão de que o Poder Executivo, mais uma vez, estava enviando para o Congresso Nacional projeto de lei que poderia ser declarado inconstitucional pelo Supremo. Ocorre que esse mesmo projeto conferia às IES a faculdade de aderirem ao PROUNI e, feita a opção pela IES, restaria afastada eventual discussão de inconstitucionalidade, já que os benefícios gozados pela instituição de ensino deixariam de ser em razão da imunidade e passariam a ser em decorrência da isenção instituída pelo programa.

Melhor explicando, restou estabelecido que para uma IES ser considerada beneficente de assistência social, ela passaria a ter a obrigação de oferecer uma bolsa integral para cada 9 (nove) alunos regularmente pagantes de cursos de graduação ou sequencial de formação específica, para estudantes com renda familiar per capita de até 1,5 (um e meio) salário mínimo. Como visto acima, essa norma não trata, efetivamente, do PROUNI. Todavia, o art. 11, da Lei nº 11.096/2005, estende às entidades beneficentes as mesmas regras previstas para as IES particulares, com e sem fins lucrativos, desde que elas assim optem[226].

As IES beneficentes que optam por assinar o termo de adesão ao PROUNI, assumem a obrigação de selecionar os seus alunos bolsistas nos termos das normas do programa instituído pela Lei nº 11.096/2005, mas, em contrapartida, passam a ter direito aos mesmos

---

[225] "A partir da Constituição Federal (1988) e da Lei da Seguridade Social (n.8212/91), a entidade beneficente de assistência social faz jus, novamente, a isenção das contribuições previdenciárias. Os Decretos nºs 752/93 e 2.535/98, porém, exigiam a destinação de 20% da receita bruta destas instituições em gratuidade. Tal legislação provocou reação imediata dos atores sociais vinculados aos interesses destas instituições e por meio de pressões políticas foi concedida liminar pelo Supremo Tribunal Federal à Ação Direta de Inconstitucionalidade impetrada pela Conferência Nacional de Saúde, Hospitais e Serviços. O resultado beneficiou todas as filantrópicas, que até o momento, não são obrigadas a conceder bolsas de estudos integrais no montante correspondente à isenção. CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005.

[226] Lei 11.096/2005, Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinqüenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições:[...] III - gozar do benefício previsto no § 3º do art. 7º desta Lei.

benefícios concedidos às IES privadas, com e sem fins lucrativos, descritos em parágrafos acima.

Assim, a faculdade de adesão ao PROUNI conferido às IES sem fins lucrativos e filantrópica resolvia o problema da falta de critérios legislativos para fins de gozo e consequente controle da imunidade[227] sem a necessidade de aprovação de lei complementar, conforme sustentado nas ADINs acima citadas.

Em suma, o PL do PROUNI foi apresentado como possível solução para a o problema da falta de critério para controle das bolsas concedidas pelas IES privadas e ainda evitaria a judicialização da questão, já que as instituições adeririam ao programa por opção, não por imposição legal[228].

O projeto de lei também conferia às instituições filantrópicas e sem fins lucrativos a faculdade de pagamento escalonado da contribuição previdenciária patronal em caso de mudança da natureza jurídica para instituições com fins lucrativos e, ainda, aderirem ao PROUNI.

Para o Poder Executivo, o escalonamento da CPP, no período de cinco anos, era necessário, pois desde 1999, quando a Lei nº 9.870, de 23 de novembro, incluiu o art. 7º-A à Lei 9.131/1995,[229] as IES filantrópicas podiam mudar a natureza jurídica para instituição com fins lucrativos. Todavia, tal não havia ocorrido conforme esperado. Assim, o pagamento gradual da CPP serviria como norma tributária indutora desse comportamento.[230]

O Poder Executivo, durante a tramitação da PL 3.582/2004 e da MP 213/2004, reiteradamente defendeu que a faculdade conferida pelo art. 13 da Lei do PROUNI não

---

[227] Sobre a ausência de controle da imunidade, Bucci e Mello sustentam: "A renúncia fiscal, importante esclarecer, já estava prevista na Constituição Federal, desde 1988, mas sem a regulamentação da contrapartida a ser prestada pelas instituições. Essa disciplina foi exatamente a inovação da legislação do Prouni, como explica o seu criador, o então Ministro da Educação Fernando Haddad: [...] Até 2004, as instituições sem fins lucrativos concediam bolsas de estudos, mas eram elas que definiam os beneficiários, os cursos, o número de bolsas e os descontos concedidos. Resultado: raramente era concedida uma bolsa integral e quase nunca em curso de alta demanda. A isenção fiscal não resultava em uma ampliação do acesso ao ensino superior." BUCCI, Maria Paula Dallari; MELLO, Paula Branco de. Democratização e acesso à educação superior. Parte I. In: **Cadernos Flacso,** v. 7, p. 1, 2013.

[228] A constitucionalidade da Lei 11.096/2005 também foi questionada (ADIN 3.330/DF), mas a ação foi julgada improcedente, por maioria de votos.

[229] Art. 7º-A. As pessoas jurídicas de direito privado, mantenedoras de instituições de ensino superior, previstas no inciso II do art. 19 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, poderão assumir qualquer das formas admitidas em direito, de natureza civil ou comercial e, quando constituídas como fundações, serão regidas pelo disposto no art. 24 do Código Civil Brasileiro. (Incluído pela Lei nº 9.870, de 1999)
Parágrafo único. Quaisquer alterações estatutárias na entidade mantenedora, devidamente averbadas pelos órgãos competentes, deverão ser comunicadas ao Ministério da Educação, para as devidas providências. (Incluído pela Lei nº 9.870, de 1999).

[230] BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

consiste em ampliação dos gastos tributários, mas redução, já que as referidas IES gozavam de imunidades e isenções conferidas por outras normas jurídicas, mas além delas não serem fiscalizadas, não havia critérios objetivos sobre as contrapartidas em bolsas que elas deveriam fornecer aos alunos carentes. Por outro lado, a opção pelo regime do art. 13 da Lei 11.096/2005 faria com que as IES, nele enquadradas, passassem a recolher contribuição previdenciária patronal.

Em outros termos, antes da adoção das regras do PROUNI, as IES já não recolhiam IRPJ e CSLL, e as filantrópicas tinham a vantagem adicional da não incidência da COFINS, razão pela qual as isenções do art. 8º, da Lei 11.096/2005, teriam impactos mínimos sobre o orçamento. Ademais, as contas públicas seriam favoravelmente afetadas pela contribuição previdenciária patronal que passaria a ser recolhida aos cofres públicos.

De fato, a participação das IES privadas com fins lucrativos, no percentual de matrículas, que era de apenas 18,5% no início da década de 2000, passou para 49,6% em 2012:

> Efetivamente, as IES com fins lucrativos respondiam por apenas 18,5% do total de matrículas do ensino privado no ano 2000, contra 81,5% das IES sem fins lucrativos; em 2012, essa relação equilibrou-se com percentuais de 49,6% para as IES com fins lucrativos e 50,4% das demais IES privadas, o que indica, além do crescimento orgânicos das IES com fins lucrativos, uma provável migração das IES do terceiro setor para o modelo empresarial, seja de forma autônoma, seja mediante aporte de capitais de terceiros (fundos de investimentos ou outros grupos econômicos que já atuam no setor de educação superior).[231]

Ademais, durante a tramitação do PL, o Poder Executivo sustentou que o incentivo para as instituições filantrópicas e sem fins lucrativos mudarem a natureza jurídica para instituições com fins lucrativos promoveria isonomia, já que muitas entidades eram constituídas sob aqueles regimes apenas para desfrutarem da imunidade, o que gerava concorrência desleal com as IES privadas em sentido estrito:

> Um segundo princípio que norteia esse projeto: o tratamento tributário adequado à educação deve ser isonômico. Significa dizer que, ainda que haja instituições sob regimes jurídicos diversos, elas devem ter um tratamento isonômico, na medida em que o pacto da educação deve ser pela qualidade e não pelo preço. Significa, portanto, que uma muito boa instituição de ensino com finalidades lucrativas não pode, na nossa opinião, ter a tremenda desvantagem que tem hoje em relação a uma má instituição de ensino filantrópica. A instituição filantrópica que não paga

[231] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cadernos do CADE:** atos de concentração no mercado de prestação de serviços de ensino superior. Maio/2016. Disponível em: http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/caderno-de-educacao-20-05-2016.pdf Acesso em: 25 ago. 2019.

> a cota patronal, não paga o salário-educação, não paga o Sistema S e nenhum dos quatro tributos tratados nessa legislação ordinária tem vantagem sobre a instituição sem fins lucrativos, não-filantrópica, ou com fins lucrativos, podendo chegar a patamares de 20%, 30%, 35%.[232]

Os regimes jurídicos citados pelo então secretário executivo do MEC, Fernando Haddad, foram instituídos pela Lei nº 9.394, de 20/12/1996, a Lei de diretrizes e bases da educação (LDB), que, em relação à categoria administrativa privada, estabelecia no art. 20, em suma, três espécies de IES: com fins lucrativos, sem fins lucrativos e filantrópicas[233]. Antes da LDB, atendidos os requisitos do art. 14 do CTN, e do art. 55, da Lei 8.212/91, todas as IES privadas poderiam gozar da imunidade tributária[234], mas não podiam ter fins lucrativos. Assim, a LDB "abria a possibilidade para essas instituições de aumentar a escala de ganhos com a atividade educacional"[235] e não sendo mais sem fins lucrativos, poderiam distribuir lucro para os seus sócios.

### 3.2.5 Solucionar problemas financeiros enfrentados pelas IES privadas em decorrência de inadimplência e ociosidade?

A despeito das justificativas apresentadas pelo Governo quando do envio do PL e da MP para o Congresso, a saber, que era necessário expandir o percentual de jovens com formação superior, atender à demanda de jovens egressos do ensino médio e democratizar o acesso, possibilitando que estudantes de baixa renda possam estudar também em IES privadas, há autores que sustentam que a verdadeira justificativa dessa política pública foi tentar solucionar o problema da elevada ociosidade e da inadimplência das IES privadas.

---

[232] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.

[233] Lei 9394/96: Art. 20. As instituições privadas de ensino se enquadrarão nas seguintes categorias:
I - particulares em sentido estrito, assim entendidas as que são instituídas e mantidas por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que não apresentem as características dos incisos abaixo;
II - comunitárias, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas de professores e alunos que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade;
III - confessionais, assim entendidas as que são instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior;
IV - filantrópicas, na forma da lei.

[234] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 98.

[235] BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cadernos do CADE:** atos de concentração no mercado de prestação de serviços de ensino superior. Maio/2016. Disponível em: http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/caderno-de-educacao-20-05-2016.pdf. Acesso em: 25 ago. 2019.

O crescimento do número de vagas no ensino superior, segundo Corbucci, deve-se a diversas medidas adotadas na vigência da CF/88. O primeiro presidente da república eleito pós ditadura, Fernando Collor de Mello, ao mesmo tempo em que apontou o favorecimento do ensino superior, na destinação de verbas do orçamento da educação, no plano federal, como um dos problemas a ser enfrentado, apresentou como um dos objetivos a ser alcançado a ampliação do acesso à formação superior. A concretização dessa política, segundo Veloso,[236] deu-se com o preterimento das instituições públicas e favorecimento das IES privadas.

Uma das medidas do Governo Collor para viabilizar o crescimento das IES privadas consistiu na restruturação do Conselho Federal de Educação (CFE), posto que competia a esse colegiado aprovar o credenciamento de instituições e de cursos superiores. Embora ele não tenha conseguido implementar essa medida em decorrência de seu *impeachment,* o seu sucessor, Itamar Franco, conseguiu. Primeiro, estabeleceu-se que as decisões do CFE deveriam ser submetidas ao Presidente da República, depois o processo decisório passou a ser decentralizado, dele participando algumas instituições, a exemplo da Ordem dos Advogados do Brasil, para a aprovação do curso de Direito, e o Conselho Nacional de Saúde, para o curso de Medicina. Por fim, o CFE foi extinto e instituído o Conselho Nacional de Educação (CNE), órgão sem competência deliberativa, mas meramente consultiva. Com essa mudança, a abertura de novas vagas passou a depender apenas da aprovação do MEC.

No Governo Fernando Henrique Cardoso (FHC), Corbucci sustenta que houve reiterados contingenciamentos de recursos alocados para as IES públicas, maior destinação de verbas para os aposentados e pensionistas, em detrimento dos servidores ativos, e redução dos investimentos em infraestrutura, o que criou, em seu entender, o cenário favorável à expansão das IES privadas. Acrescente-se que "foram acelerados e facilitados os processos de autorização, reconhecimento e credenciamento de cursos e instituições do setor privado, por parte do CNE."[237]

Ainda segundo Corbucci, o objetivo do Governo FHC era expandir o acesso à formação superior, já que fora identificada a disparidade do Brasil em relação às economias centrais, no que diz respeito, dentre outros fatores, à mão de obra qualificada. A partir desse diagnóstico, era imprescindível a formação de técnicos que viabilizassem a abertura

---

[236] VELLOSO, J. Políticas do MEC e recursos para o ensino no Governo Collor. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 12, n. 42, ago. 1992, p. 256-267.

[237] CORBUCCI, P. R. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 682.

econômica do país. Ao mesmo tempo, o governo pretendia diminuir os gastos da União, inclusive com educação, de modo que os incentivos às IES privadas possibilitaram alcançar as duas metas citadas: expandir vagas e manter o ajuste fiscal.[238]

Embora a expansão de vagas tenha se dado, majoritariamente, por meio das IES privadas, as públicas também contribuíram para a meta traçada pelo Governo, mas dentro do cenário de ajustes fiscal. Isso significa que o corpo docente não foi ampliado, não foram contratados novos técnicos para as funções administrativas, nem foram construídas novas estruturas. O aumento no número de vagas nas IFES decorreu de um processo de otimização da estrutura existente, o que as impediu de crescer com o mesmo vigor que as IES privadas.[239]

Corbucci argumenta que entre o período de 1990 a 1997 a quantidade de vagas ofertadas no ensino superior pelas instituições públicas aumentou 31,5%, enquanto nas IES privadas esse percentual foi de 23,4%. Contudo, a partir de 1998, o cenário mudou e as IES particulares passaram a alcançar taxas de crescimento anual média superior a 15%. Isso significa que, "o incremento de matrículas, registrado em apenas um ano, aproximou-se daquele correspondente ao referido período de sete anos."[240] A consequência foi o relevante aumento da participação das instituições particulares na oferta de vagas, que alcançou, em 2002, o percentual de 70%.

Uma das consequências do cenário descrito acima foi o aumento no percentual de ocupação das vagas nas IES públicas, enquanto as privadas tiveram queda:

**Tabela 8 - Taxas de ocupação de vagas no ensino de graduação: 1990-2002**

| IES | 1990 | 1995 | 1999 | 2002 |
|---|---|---|---|---|
| **Públicas** | 81,4 | 88,7 | 96,3 | 95,0 |
| **Privadas** | 80,8 | 81,5 | 78,7 | 62,6 |

Fonte: CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 687.

[238] CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 683.
[239] CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 696.
[240] CORBUCCI, Paulo Roberto. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004, p. 683.

Carvalho sustenta que o Governo Lula valeu-se do discurso de possibilitar o acesso de jovens de baixa renda ao ensino superior, bem como elevar o percentual de universitários do país, quando, na verdade, o objetivo era outro, a saber, resolver o problema decorrente da criação excessiva de vagas no final da década de 1990, que, associado ao desemprego e a queda do poder aquisitivo da classe média, estavam gerando os índices crescentes de ociosidade de vagas e inadimplência:

> Quanto à política para o ensino superior, trata-se não mais de priorizar o caminho privado de expansão de matrículas, cursos e instituições, mas de criar condições para a sustentação financeira dos estabelecimentos já existentes. Os dados divulgados pelo INEP revelam que a alternativa privada tem encontrado limites estruturais no poder aquisitivo de sua clientela. Ainda mais, quando se considera o baixo crescimento econômico e suas consequências mais perversas: o desemprego e a queda na renda real. O problema dos excedentes, nos anos 60, foi transformado, por um lado, em necessidade de inclusão de camadas mais pobres no ensino superior, dada a baixa efetividade do Programa de Financiamento Estudantil (FIES). Neste contexto, o Programa Universidade para Todos (PROUNI) surge acompanhado por um discurso de justiça social, cujo principal indicador é a baixa escolaridade líquida. De acordo com dados do INEP/MEC, em 2003, apenas 9% da população de 18 a 24 anos frequentava o ensino superior.
> [...]
> Mas, na verdade, este discurso encobre a pressão das associações representativas dos interesses do segmento particular, justificada pelo alto grau de vagas ociosas. A expansão do ensino superior privado, principalmente, entre 1998 e 2002, resultou na criação de um número excessivo de vagas, que, segundo informações recentes do INEP, é superior ao número de formandos no ensino médio.[241]

Carvalho e Lopreato fazem a mesma leitura do PROUNI, argumentando que as associações representativas das IES privadas pressionaram o Poder Executivo a resolver o problema da ociosidade de vagas, o qual atendeu à demanda do referido setor, pois, em curto prazo, atenderia parte de sua base eleitoral, a parcela da população com renda entre um e três salários-mínimos. Assim, a "retórica de justiça social e de inclusão das camadas sociais menos favorecidas", encobriu, nas palavras dos autores, "a pressão das associações representativas dos interesses do segmento privado, justificada pelo alto grau de vagas ociosas."[242] O meio encontrado para amenizar a crise das IES privadas, na leitura de Marques, foi a concessão dos incentivos.[243]

---

[241] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 7.

[242] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. Finanças públicas, renúncia fiscal e o PROUNI no governo Lula. In: **Impulso,** Piracicaba, v. 16, n. 40, maio-ago. 2005, p. 93-104.

[243] MARQUES, Eugenia Portela de Siqueira. **O Programa Universidade para Todos e a inserção de negros na educação superior:** a experiência de duas Instituições de Educação Superior de Mato Grosso do Sul - 2005 – 2008. 2010. Tese (Doutorado). Centro de Educação e Ciências Humanas, Universidade Federal de São Carlos, São Paulo, 2010, p. 148.

Hopfer também defende que "o Governo cria o PROUNI como política de Estado para enfrentar este ciclo de aumento do endividamento tributário das IESP. Neste setor, era necessário que o Governo atuasse de forma direta, liberando recursos para que as empresas pudessem recuperar sua viabilidade econômica."[244]

Em suma, extraem-se das exposições de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004 que os Poderes Executivo e Legislativo consideraram quatro justificativas para aprovação do PROUNI, sendo que um desses fundamentos, o quarto, é aplicável apenas às IES filantrópicas: i) necessidade de expansão do percentual de jovens com formação superior; ii) atender à demanda de jovens egressos do ensino médio; iii) democratizar o acesso, possibilitando que estudantes de baixa renda possam estudar também em IES privadas; e iv) estabelecer critérios para gozo da imunidade trazida pelo art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º, da CF/88, e da isenção prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997.

Assim, esses são os elementos que devem ser considerados para fins de aferição da legitimidade do discrímen tributário conferido ao setor de ensino superior privado com fins lucrativos. Todavia, as críticas feitas ao PROUNI também devem ser consideradas, afinal o Governo é acusado de conceder isenções tributárias apenas em benefício das IES privadas.

[244] HOPFER, Kátia Regina. **Estado capitalista e estratégias de gestão de instituições de ensino superior privadas:** o PROUNI como política social e como asseguramento da acumulação do capital. 2011. Tese (Doutorado). f. 134. Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011, p. 84.

# 4 JUSTIFICATIVAS DO PROUNI E CRITÉRIOS DE CONTROLE DO PROGRAMA DISCUTIDOS NO PROCESSO LEGISLATIVO

Neste capítulo será analisado o processo legislativo do PROUNI na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, considerando tanto o PL 3582/2004 quanto a MP 213/2004. Esse exame é necessário, posto que a Lei 11.096/2005 não tem normas sobre o controle de efetividade do PROUNI.

Como visto na seção 2.2, as justificativas de políticas públicas, além da exposição de motivos, que apenas denota os anseios do Poder Executivo, também podem ser extraídas dos debates legislativos e das emendas apresentadas pelos parlamentares durante a tramitação do projeto de lei.

Este capítulo estuda as emendas parlamentares e as sessões realizadas no Congresso Nacional, em ambos os casos focando naquelas intervenções relacionadas ao controle da política pública. Todavia, emendas que não estejam diretamente ligadas ao controle do incentivo tributário também serão citadas, nesse caso com o fim de comparar o grau de exigência dos parlamentares quando da outorga de benefícios às IES com a criação de normas de controle dos recursos públicos. A análise em questão pode servir para evidenciar que contar com o espírito público dos parlamentares talvez não seja suficiente.

Ademais, esses dados primários podem evidenciar eventual necessidade de aprovação de emenda constitucional, que condicione a vigência de novos incentivos fiscais à demonstração das metas da política pública, conforme foi feito pelo art. 150, §6º, da CF/88, introduzido pela Emenda Constitucional 3/1993, que visou combater o denominado "contrabando legislativo", que era a aprovação de incentivos fiscais no âmbito de leis que não guardavam nenhuma relação com esse tema, conforme será aprofundado no último capítulo.

Pois bem. O PROUNI chegou ao Congresso Nacional, inicialmente, por meio do PL 3.582/2004. Durante o trâmite do referido projeto, a Câmara dos Deputados constituiu comissão especial para debater o tema, a qual realizou oito sessões com a participação de representantes do Poder Executivo, a saber, do MEC, da Receita Federal e do Ministério da Previdência, das IES privadas, bem como de juristas, nesse caso, para analisar a constitucionalidade do programa. Ao PL 3582/2004 foram apresentadas 292 (duzentas e noventa e duas) emendas.

O Senado não analisou o PL 3582/2004, já que o Poder Executivo retirou o projeto antes de a questão ser votada na Câmara dos Deputados. Todavia, a MP 213/2004 foi debatida e votada no Senado, tendo havido, inclusive, a realização de audiência pública na Comissão de Educação da Casa, da qual participaram o Ministro da Educação, Tarso Genro, e o secretário executivo da pasta, Fernando Haddad. O texto da MP 213/2004 recebeu 208 (duzentas e oito) emendas, sendo 193 (cento e noventa e três) dos deputados e 15 (quinze) dos senadores.

As emendas apresentadas pelos parlamentes e os debates havidos nas audiências públicas servirão como mais uma fonte de dados para tentar identificar se a questão relacionada ao controle do incentivo fiscal concedido pela Lei 11.096/2005 se fez presente durante o processo legislativo, bem como as justificativas que legitimaram a aprovação do programa pelo Congresso Nacional.

## 4.1 Processo legislativo do PL 3582/2004

Em 18/05/2004, o Projeto de Lei nº 3582 foi enviado pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. Na Câmara dos Deputados, em 27/05/2004, o seu presidente constituiu comissão especial para debater o tema, a qual foi efetivamente instalada em 03/06/2004. A primeira sessão da colegiado foi realizada em 08/06/2004 e a última em 14/09/2004.

### 4.1.1 Emendas apresentadas ao PL 3582/2004

Durante a realização dos trabalhos da comissão, 20 (vinte) deputados apresentaram as 292 (duzentos e noventa e duas) emendas ao projeto de lei[245], são eles: Paes Landim, 45 emendas; Professora Raquel Teixeira, 45 emendas; Átila Lira, 37 emendas; Celso Russomanno, 30 emendas; Iris Simões, 25 emendas; Tadeu Filippelli, 19 emendas; Severiano Alves, 18 emendas; Alice Portugal, 13 emendas; José Carlos Aleluia, 13 emendas; Bonifácio de Andrada, 12 emendas; Ronaldo Dimas, 10 emendas; Leonardo Mattos, 8 emendas; Osvaldo Biolchi, 5 emendas; Mariângela Duarte, 3 emendas; Milton Monti, 3

[245] BRASIL. **Emendas ao Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyjo58dv. Acesso em: 06 abr. 2019.

emendas; Nelson Marquezelli, 2 emendas; Carlos Alberto Leréia, 1 emenda; José Eduardo Cardozo, 1 emenda, José Roberto Arruda, 1 emenda; e Leodegar Tiscoski, 1 emenda.

Essas emendas podem ser classificadas em cinco grandes grupos, sendo incluídas no primeiro grupo as emendas apresentadas com o propósito de melhorar a redação do projeto, seja através de mudanças pontuais[246] ou mesmo por meio de emendas substitutivas[247]. No segundo grupo constam as propostas de alteração das normas que versavam sobre os critérios de enquadramento dos alunos bolsistas. No terceiro estão as contrapartidas exigidas das IES com e sem fins lucrativos e filantrópicas e os incentivos tributários e não tributários outorgados. No penúltimo bloco listaremos as emendas que pretendiam conceder outros benefícios às IES, tanto fiscal quanto de outra natureza, bem como o abrandamento de sanção. No quinto e último grupo serão tabuladas as emendas que objetivaram trazer critérios de controle do PROUNI, inclusive por meio da imposição de sanções.

As emendas relacionadas aos critérios de enquadramento e de seleção dos bolsistas propuseram que para o candidato ter direito à bolsa do PROUNI, ele deveria ter estudado em escola pública desde a educação básica[248], enquanto outras indicaram o ensino fundamental[249], ao contrário do texto proposto pelo Poder Executivo, que tinha como parâmetro o ensino médio. Ainda nesse segundo grupo, inserem-se as emendas apresentadas com o objetivo de estender o acesso aos benefícios do PROUNI para os candidatos que estudaram em escola particular, mas como bolsista, e desde que atendessem ao critério de renda familiar per capita estabelecido no programa.[250] Os parlamentares também pretenderam mudar o texto do PL que dispunha sobre os critérios de enquadramento nas vagas destinadas às ações afirmativas[251] e a quota para pessoas com deficiência.[252] Ademais, devem ser citadas as emendas apesentadas para ampliar a faixa de renda per capita dos

[246] Emenda nº 01, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 08, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 117, 135 de Severiano Alves; Emenda nº 143, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 22, de Leonardo Mattos; Emendas nº 119, 120, 122 e 128 de Severiano Alves; Emenda nº 141, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 159, de Átila Lira; e Emenda nº 214, de Bonifácio de Andrada.
[247] Emendas nº 110, 111, de Átila Lira; Emendas nº 236 e 237 de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 246, de Paes Landim.
[248] Emenda nº 137, de José Carlos Aleluia.
[249] Emenda nº 44, de Celso Russomanno; e Emenda nº 136, de José Carlos Aleluia.
[250] Emendas nº 02 e 31, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 54, 115 e 258, de Paes Landim; Emenda nº 125, de Severiano Alves; Emendas nº 152, 176 e 182, de Átila Lira; Emendas nº 224, 226, 235, 274 e 286, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 264, de Ronaldo Dimas.
[251] Emenda nº 09, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 19, de Leonardo Mattos; Emenda nº 51, de Paes Landim; Emenda nº 155, 160 e 174, de Átila Lira; Emendas nº 222, 225, 284, 291 e 292, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 280, de Mariângela Duarte.
[252] Emendas nº 17, 18 e 21, de Leonardo Mattos; Emenda nº 220, de José Eduardo Cardoso; Emenda nº 280, de Mariângela Duarte; e Emenda nº 284, de Professora Raquel Teixeira.

estudantes elegíveis às bolsas[253], bem como aquelas que pretendiam excluir os alunos que estudaram em escola pública federal do rol de beneficiáveis[254].

Parlamentares propuseram emendas com o intuito de viabilizar a seleção dos bolsistas a partir da adoção de outros critérios além da nota do ENEM e do perfil socioeconômico. Quanto ao padrão de renda, uma das preocupações dos legisladores foi viabilizar a identificação da efetiva renda per capita do bolsista, considerando o elevando percentual de informalidade da economia brasileira. Assim, as alterações ao projeto de lei, neste ponto, foram no sentido de exigir que os candidatos apresentassem não só a renda da família, mas também a relação de bens[255], dentre outras emendas.[256]

Ainda sobre os critérios de enquadramento dos bolsistas, mas limitados aos professores elegíveis à bolsa, foi apresentada emenda ao projeto de lei propondo elevar a renda per capita máxima que o docente poderia ter[257], enquanto outras propostas foram no sentido de conferir o direito à bolsa independentemente da renda[258]. Acrescente-se, ademais, que foi submetida a alteração do texto para viabilizar que qualquer professor da educação básica, inclusive os de escola particular, pudesse ser bolsista do PRONI[259], dentre outras emendas.[260]

Destaque deve ser dado à emenda que pretendia limitar o acesso dos docentes às bolsas do PROUNI apenas no curso ou área em que estivesse atuando como professor na rede pública, pois, no entender dos parlamentares que apresentaram a emenda:

> Para que o Programa Universidade para Todos – PROUNI alcance seus objetivos, é necessário exigir que a concessão de bolsa para o professor da rede pública esteja diretamente relacionada com a disciplina ou área de atuação desse professor no ensino público. Assim, se ele leciona para alunos da educação infantil ou ensino fundamental, deve matricular-se num curso de Pedagogia. Se estiver lecionando para alunos do ensino médio, poderá matricular-se num curso de licenciatura para matemática, ciências, física, biologia etc. Isto evitará que o processo de concessão de bolsa para professores sofra distorções em sua finalidade, que é a preparação

[253] Emenda nº 24, de Nelson Marquezelli; Emenda nº 31, de Paes Landim; Emenda nº 199, de Alice Portugal; Emendas nº 278 e 279, de Mariângela Duarte; e Emenda nº 283, de Professora Raquel Teixeira.
[254] Emenda nº 282, de Professora Raquel Teixeira.
[255] Emenda nº 12, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 69 e 78, de Íris Simões; Emenda nº 116, de Paes Landim; Emendas nº 56 e 124, de Severiano Alves; Emenda nº 140, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 178, de Átila Lira; Emendas nº 238 e 275 de Professora Raquel Teixeira; Emendas nº 278 e 279, de Mariângela Duarte.
[256] Emendas nº 25, 248 e 251, de Paes Landim; Emendas nº 32 e 206, de Tadeu Filipelli; Emenda nº 75, de Íris Simões; Emenda nº 123, de Severiano Alves; Emendas n° 138 e 139, de José Carlos Aleluia; Emendas nº 177, 180 e 181, de Átila Lira; Emenda nº 197, de Alice Portugal; Emendas nº 210, 213 e 216, de Bonifácio de Andrada; Emendas nº 221, 239 e 276, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 261, de Ronaldo Dimas.
[257] Emenda nº 260, de Ronaldo Dimas.
[258] Emendas nº 183 e 184 de Átila Lira; e Emendas nº 227 e 228, de Professora Raquel Teixeira.
[259] Emenda nº 115, de Paes Landim; Emenda nº 125, de Severiano Alves; Emenda nº 176, de Átila Lira; Emendas nº 235 e 274, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 263, de Ronaldo Dimas.
[260] Emenda nº 196, de Alice Portugal.

> de docentes para áreas críticas como é a licenciatura. Não é justo que a bolsa para o professor de leciona no ensino infantil seja concedida para que o mesmo frequente um curso de Direito ou Odontologia ou Medicina etc. [261]

Para finalizar este segundo grupo, cita-se as emendas que propuseram que os alunos beneficiados prestassem serviço comunitário durante o curso.[262]

No terceiro agrupamento estão as contrapartidas exigidas das IES com e sem fins lucrativos e filantrópicas e os incentivos tributários e não tributários outorgados. Diversas foram as propostas para excluir os dispositivos que impunham contrapartidas às IES sem fins lucrativos e filantrópicas, sob o principal argumento de que lei ordinária não poderia dispor sobre imunidade[263]. Outras emendas foram apresentadas visando reduzir a quantidade de bolsas que a IES filantrópica teria de conceder para poder gozar da imunidade. Enquanto o PL exigia uma bolsa integral para cada quatro alunos matriculados, os deputados queriam que a proporção fosse uma bolsa para cada seis[264], sete[265], nove[266] ou dez alunos regulares[267], ou seja, para reduzir a contrapartida da entidade imune. Ademais, duas emendas foram protocoladas para estabelecer para as IES imunes os mesmos critérios de controle previstos paras as IES com e sem fins lucrativos[268].

Agora tratando das IES com e sem fins lucrativos, os dispositivos do projeto que dispunham sobre as contrapartidas exigidas das IES aderentes ao PROUNI foram objeto de emendas que visavam, dentre outros fins[269]: i) dispor sobre o período de vigência do termo de adesão[270]; ii) tratar sobre o período que a instituição teria para ofertar a quantidade correta de bolsas, quando em períodos letivos anteriores o montante ficasse abaixo do exigido[271]; iii) incluir bolsa parcial, além da bolsa integral, no rol de contrapartida[272]; iv) trazer norma

---

[261] Emenda nº 66, de Íris Simões; e Emendas nº 227 e 228 de Professora Raquel Teixeira.
[262] Emenda nº 13, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 29, de Paes Landim; Emendas nº 106 e 154, de Átila Lira; e Emenda nº 244, de Professora Raquel Teixeira.
[263] Emenda nº 04, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 27 e 30, de Paes Landim; Emendas nº 46, 47, 84, 93 e 94, de Celso Russomanno; Emendas nº 67, 69, 102 e 103, de Íris Simões; Emendas nº 108 e 156, de Átila Lira; Emendas nº 131 e 133, de Severiano Alves; Emendas nº 146 e 147, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 165, de Osvaldo Biolchi; e Emendas nº 242 e 277, de Professora Raquel Teixeira.
[264] Emenda nº 62, de Celso Russomanno.
[265] Emenda nº 60, de Celso Russomanno.
[266] Emenda nº 61, de Celso Russomanno.
[267] Emenda nº 37, de Celso Russomanno.
[268] Emendas nº 278 e 279 de Mariângela Duarte.
[269] Emenda nº 209 e 217, de Bonifácio de Andrada; e Emenda nº 240, de Professora Raquel Teixeira.
[270] Emenda nº 272, de Professora Raquel Teixeira.
[271] Emenda nº 06, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 41 e 53, de Paes Landim; Emenda nº 80, de Íris Simões; e Emenda nº 167, de Osvaldo Biolchi.
[272] Emenda nº 35, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 105 e 175, de Átila Lira; Emendas nº 162 e 166, de Osvaldo Biolchi; Emendas nº 234 e 283, de Professora Raquel Teixeira; Emendas nº 55 e 259, de Paes Landim; Emendas nº 262 e 268, de Ronaldo Dimas; e Emenda nº 281, de Carlos Alberto Leréia.

para o primeiro ano do programa ou da IES no programa[273]; v) estabelecer que em caso de desenquadramento da IES do PROUNI, a obrigação de manter o aluno como bolsista permaneceria até o final do ano letivo, em substituição ao dever de mantê-lo até o final do curso[274]; vi) suprimir[275], ou postergar[276], a necessidade de a IES ter um padrão mínimo de certificação pelo SINAES; vii) elevar a quantidade de avaliações insuficientes da IES que resultaria na exclusão do programa[277]; viii) prever que as IES não poderiam cobrar matrícula dos bolsistas PROUNI[278]; ix) estabelecer que a contrapartida em bolsas não seria cumprida integralmente nos primeiros anos do programa, de modo a viabilizar a adaptação das IES[279]; x) diminuir a quantidade de bolsas a ser oferecida, passando de uma bolsa para cada nove aluno, conforme constava no PL 3582/2004, para uma para cada sete[280], dezenove[281], vinte e sete[282], trinta e um[283] e trinta e nove[284].

Uma das justificativas apresentadas pelo parlamentar que propôs diminuir a quantidade de bolsas a ser ofertada, estabelecendo a proporção de uma bolsa para casa trinta e nove alunos regularmente pagantes, foi que as IES, além de viabilizarem que alunos carentes estudem sem pagar mensalidade, também têm outra missão social. Assim, "para haver a possibilidade de as instituições cumprirem suas duas missões, é razoável que, pelo menos, cerca de um terço da 'isenção' de tributos fique para assistência social e dois terços para a concessão de bolsas."[285] Em sentido análogo, outro parlamentar propôs conferir às IES o direito de conceder bolsas integral e parcial, sendo que essa última hipótese poderia ser substituída por prestação de "serviços sociais de natureza não pedagógica."[286]

Ainda sobre as contrapartidas exigidas das IES aderentes ao PROUNI, merecem destaque aquelas alterações que visavam exigir mais bolsas das IES com fins lucrativos,

---

[273] Emenda nº 50, de Paes Landim.
[274] Emenda nº 05, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 52, de Paes Landim; e Emenda nº 272, de Professora Raquel Teixeira.
[275] Emenda nº 48, de Celso Russomanno.
[276] Emenda nº 145, de José Carlos Aleluia.
[277] Emenda nº 07, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 27, de Paes Landim; Emenda nº 36 e 95, de Celso Russomanno; Emedas nº 38 e 96 e 109, de Paes Landim; Emenda nº 92, de Iris Simões; Emenda nº 118, de Severiano Alves; Emenda nº 144, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 185, de Átila Lira; e Emendas nº 229 e 271, de Professora Raquel Teixeira.
[278] Emenda nº 287, de Professora Raquel Teixeira.
[279] Emendas nº 168, 169 e 170, de Milton Monti.
[280] Emenda nº 278, de Mariângela Duarte.
[281] Emendas nº 67 e 79, de Iris Simões; Emenda nº 121, de Severiano Alves; Emenda nº 27, de Paes Landim; Emenda nº 39, de Celso Russomanno; e Emenda nº 272, de Professora Raquel Teixeira.
[282] Emenda nº 98, de Celso Russomanno.
[283] Emenda nº 64, de Celso Russomanno.
[284] Emenda nº 59, de Celso Russomanno.
[285] Emenda nº 59, de Celso Russomano.
[286] Emenda nº 281, de Carlos Alberto Leréia.

fundamentando que elas gozariam de maior isenção tributária, já que com a aprovação do projeto, deixariam de sofrer a incidência do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, enquanto os benefícios fiscais para as IES sem fins lucrativos limitar-se-iam ao PIS e a COFINS:

> O Programa Universidade para Todos, PROUNI, trata as instituições com fins lucrativos e as sem fins lucrativos não-filantrópicas da mesma forma. Para essas, embora tenham diferentes descontos de tributos, estabelece o mesmo percentual de vagas disponibilizadas, ou seja, 10% para ambas. A 'isenção' de tributos determinada pelo artigo 9º, para essas duas modalidades de instituição são:
> Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IR;
> Contribuição Social sobre o lucro líquido – CSLL;
> Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
> Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.
> Ocorre que a instituição sem fins lucrativos não-filantrópica não paga os tributos do IR e CSLL, o que torna injusto o estabelecimento do, no artigo 5º do PROUNI, da mesma proporção de vagas integrais (1 para 9 – 10%) para os dois tipos de instituições, uma vez que as lucrativas podem fazer retiradas de lucro, devendo, então, disponibilizar bolsas a mais correspondente ao IR e à CSLL.[287]

Todavia, emendas foram apresentadas sob o argumento de que as filantrópicas não sofriam a incidência de contribuição previdenciária patronal, muito menos da CPMF, resultando em maior benefício para as instituições com essa personalidade jurídica, razão pela qual elas deveriam conceder mais bolsas:

> As instituições filantrópicas não pagam o equivalente a cerca de 14% da receita (3,65% de PIS e COFINS + 10% de quota patronal + 0,38% de CPMF); aderindo ao PROUNI, as não-lucrativas não filantrópicas deixarão de pagar o equivalente a 3,65% (PIS e COFINS); e as lucrativas, aderindo ao PROUNI, deixarão de pagar 3,65% (PIS e COFINS) e mais o correspondente a isenção do IR e da CSLL, o que pode ser estimado como sendo da ordem de mais 3,4%, totalizando cerca de 7%.
> Observa-se, pois, que o benefício fiscal das não-lucrativas não-filantrópicas corresponde a, aproximadamente, um quarto do benefício das filantrópicas (3,65% e aproximadamente um quarto de 14%) e que o benefício das lucrativas é da ordem de metade do benefício das filantrópicas (7% é a metade de 14%).
> Portanto, o percentual de bolsas a ser disponibilizado pelas não-lucrativas não-filantrópicas deve ser 25% do correspondente das filantrópicas e o percentual das lucrativas, 50% do das filantrópicas.[288]

No mesmo sentido da emenda acima, cita-se as que vinculavam o número de bolsas ao montante de tributos imunes e isentos, de modo que as filantrópicas deveriam considerar o não recolhimento de PIS, COFINS, contribuição previdenciária patronal e CPMF, as com

[287] Emenda nº 33, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 89 e 101, de Iris Simões; e Emenda nº 250, de Paes Landim.
[288] Emendas nº 45 e 58, de Celso Russomanno; Emendas nº 253, 254, 255 e 256, de Paes Landim; e Emenda nº 281, de Carlos Alberto Leréia.

fins lucrativos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e as sem fins lucrativos apenas o PIS e a COFINS.[289]

Para finalizar a análise das emendas enquadradas no terceiro grupo, discorrer-se-á sobre o dispositivo do projeto de lei que pretendia vedar o credenciamento da instituição de ensino superior no FIES, em caso de não adesão ao PROUNI. Esse artigo foi objeto de emendas com o objetivo de, dentre outros[290], suprimi-lo, sob o argumento de que essa medida afetaria os alunos matriculados nessas instituições, bem como por ofender "a liberdade referida no art. 170 da Constituição Federal, que trata da livre concorrência e da impossibilidade de se estabelecerem requisitos impeditivos à formação de instituições."[291]

Emendas também foram protocoladas com o objetivo de reduzir a quantidade de bolsas que a IES deveria conceder para ter direito ao credenciamento no FIES (art. 13 do PL), passando de uma para cada nove alunos regulares da instituição para uma em dezenove[292], vinte e sete[293], trinta e um[294], trinta e nove[295]. Ainda houve proposta de limitar a exigência do art. 13 do projeto de lei às IES com fins lucrativos, fundamentada no argumento de que as IES sem fins lucrativos e filantrópicas seriam imunes, motivo pelo qual lei ordinária não poderia disciplinar esse tema.[296]

Listar-se-á, doravante, as emendas que pretendiam conceder outros benefícios às IES, tanto fiscal quanto de outra natureza, bem como o abrandamento de sanção, começando por aquelas que visavam ampliar benefícios não tributários destinados às IES. Nesse rol, cita-se as propostas de alteração do texto para: i) outorgar autonomia às faculdades para ampliar o número de vagas nos cursos sem a prévia autorização do MEC[297]; ii) conferir à IES a opção de transformar bolsas integrais em parciais[298]; iii) autorizar a IES a contabilizar no PROUNI as bolsas concedidas para os empregados da instituição, ou seus dependentes, desde que previsto em convenção ou dissídio coletivo, ou para alunos carentes, por iniciativa

[289] Emendas nº 43 e 57, de Celso Russomanno; Emenda nº 86, de Paes Landim; Emenda nº 171, José Roberto Arruda; e Emenda nº 73, de Iris Simões.
[290] Emendas nº 278 e 279, de Mariângela Duarte.
[291] Emenda nº 49 e 85, de Celso Russomanno; Emenda nº 130, de Severiano Alves; Emenda nº 147, de José Carlos Aleluia; Emenda nº 187, de Átila Lira; Emendas nº 202 e 252 de Paes Landim; e Emenda nº 243, de Professora Raquel Teixeira.
[292] Emenda nº 90, de Iris Simões; Emenda nº 97, de Paes Landim; e Emenda nº 100, de Celso Russomanno.
[293] Emenda nº 99, de Celso Russomanno.
[294] Emenda nº 63, de Celso Russomanno.
[295] Emenda nº 65, de Celso Russomanno.
[296] Emendas nº 88 e 100, de Celso Russomanno.
[297] Emenda nº 10, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 23, de Nelson Marquezelli; Emendas nº 148, 153 e 158 de Átila Lira; Emenda nº 205, de Paes Landim; Emendas nº 223, 230 e 270 de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 269, de Ronaldo Dimas.
[298] Emendas nº 72, 76 e 77, de Iris Simões; e Emenda nº 126, de Severiano Alves.

da instituição de ensino[299]; iv) estabelecer que para fins de cálculo da quantidade de bolsa a ser ofertada, deveria ser considerada a receita efetivamente recebida, não a contabilizada[300]; v) conferir à IES a faculdade de permutar bolsas entre cursos e turnos[301]; e vi) simplificar o processo de enquadramento no PROUNI.[302]

Embora emendas tenham sido apresentadas com o objetivo de eliminar os incentivos tributários às IES privadas, sob o argumento de que a União deveria "garantir investimento público somente para a educação pública"[303], outras proposições, em maior quantidade, conferiam às IES privadas outros benefícios tributários além daqueles já previstos no projeto de lei, a exemplo da opção de a instituição de ensino converter em bolsas os débitos de tributos federais:

> Inclua-se no Projeto, onde couber, artigo com a seguinte redação:
> Art. ... É facultado à instituição mantenedora de educação superior converter em bolsas de estudo vinculadas ao PROUNI o valor de impostos e contribuições federais, lançados ou não, incluídos os que sejam objeto de processos administrativos ou judiciais.
> Parágrafo único: O processo de conversão em bolsas observará o seguinte:
> I. o pedido de conversão só será considerado confissão de dívida se aceita a proposta pelo Ministério da Fazenda e firmado termo específico;
> II. todos os processos administrativos ou judiciais terão sua tramitação sustada, sem prejuízo dos prazos previstos na lei processual, caso a negociação não seja concluída, voltando a correr todos eles a partir da proposta de adesão;
> III. o valor a ser pactuado será o do imposto ou da contribuição, dispensados os relativos a multa, juros e correção monetária, exceto custas judiciais;
> IV. o valor pactuado será convertido em bolsas de estudo a serem concedidas no prazo de até dez anos, contados da celebração do pacto.

Na proposição acima, em relação à LRF, o parlamento afirmou que a emenda respeitava o art. 14, da LRF, "na medida em que os tributos serão pagos sob a forma de bolsas de estudo."[304]

Proposição análoga foi apresentada, mas limitando a possibilidade de converter débitos tributários em bolsas apenas nas lides envolvendo o cumprimento dos requisitos para gozo das imunidades dos arts. 150, VI, "c" e do 195, § 7º da CF/88. A emenda propunha conferir à IES crédito que poderia ser utilizado em prazo não inferior a dez anos nem superior a trinta anos, e o cálculo da bolsa consideraria no numerador apenas o principal do débito

[299] Emenda nº 74, de Iris Simões.
[300] Emenda nº 79, de Iris Simões.
[301] Emenda nº 142, de José Carlos Aleluia; e Emenda nº 247, de Paes Landim.
[302] Emenda nº 207, de Bonifácio de Andrada.
[303] Emendas nº 193 e 198, de Alice Portugal.
[304] Emenda nº 34, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 107 e 112, de Átila Lira; Emendas nº 114 e 203, de Paes Landim; Emenda nº 132, de Severiano Alves; Emendas nº 231, 289 e 290, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 264 e 265 de Ronaldo Dimas.

tributário, o que significa que a IES seria dispensada do pagamento da multa e da SELIC (juros e correção monetária). A justificativa apresentada pelo parlamentar que propôs a emenda foi que:

> As disputas na esfera administrativa e judicial, em função da insegurança jurídica referente aos encargos do estabelecido nos art. 150, VI, 158, I, "c", e 195, § 7º da Constituição Federal, têm gerado sérios problemas para as instituições de ensino. Tal insegurança, repercutida nas diversas decisões jurídicas divergentes sobre tributos envolvidos, acaba também por afetar a arrecadação pela União dos tributos mencionados, afetando negativamente todas as partes envolvidas.
> A emenda permitirá às instituições superar os problemas decorrentes da referida insegurança jurídica, e a União ressarcir-se, de certa forma, dos recursos de que se julga credora, alocando-os no objeto específico da presente lei.[305]

Ainda sobre outros benefícios tributários, além daqueles já previstos no projeto de lei, propuseram que "a concessão de algum incentivo ou benefício com relação à incidência de tributos ou ao parcelamento de tributos", para uma IES deveria ser extensível "às demais instituições educacionais", em respeito ao princípio da igualdade tributária[306]. Cita-se, ainda, as emendas que propunham conferir aos contribuintes da contribuição previdenciária patronal e do IRPJ o direito de compensar o montante destinado "ao custeio do ensino superior de seus funcionários" com os valores devidos dos referidos tributos,[307] e, por fim, a possibilidade de a IES aderir ao PROUNI sem a necessidade de apresentar certidão de regularidade fiscal.[308]

Quanto às IES filantrópicas e sem fins lucrativos, os incentivos conferidos a elas consistiram na proposta de escalonamento da contribuição previdenciária patronal e dos demais tributos que elas passariam a recolher, no período de cinco anos, no caso de alteração da natureza jurídica para entidade com fins lucrativos[309] e, ainda, a faculdade de retornarem, em caso de desvinculação do PROUNI, ao regime jurídico anterior[310]. Contudo, duas emendas também foram propostas em sentido contrário, ou seja, submetê-las ao pagamento da contribuição previdenciária patronal pelo regime ordinário com alíquota de vinte por cento.[311]

---

[305] Emenda nº 113, de Leodegar Tiscoski.
[306] Emenda nº 42, de Paes Landim.
[307] Emendas nº 163 e 164 de Osvaldo Biolchi.
[308] Emendas nº 149, 150 e 151, de Átila Lira.
[309] Emendas nº 11 e 14, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 28 e 257, de Paes Landim; Emenda nº 179, de Átila Lira; Emendas nº 232 e 273, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 266, de Ronaldo Dimas.
[310] Emenda nº 70, de Iris Simões.
[311] Emenda nº 87 e 104, de Celso Russomanno.

O abrandamento de sanções também está inserido nesse quarto grupo e, nesse sentido, foram as emendas que propuseram i) excluir a multa prevista no PL 3582/2004 para as IES que oferecessem bolsas abaixo da quantidade obrigatória, substituindo-a pela obrigação de a instituição devolver o valor proporcional da isenção e, ainda assim, apenas após "duas reincidências"[312]; ii) excluir penalidade em caso de descumprimento de normas do PROUNI[313]; iii) conceder prazo para a IES regularizar pendências para fins de gozo da imunidade e da isenção da Lei nº 9.532/97[314]; e iv) estabelecer que em caso de exclusão do programa, a IES não estaria obrigada a devolver o montante de incentivo tributário gozado.[315]

Para finalizar esse grupo, cita-se as emendas que foram apresentadas com o objetivo de abrandar o controle da renúncia fiscal, a exemplo daquela que propôs suprimir o art. 14 do PL 3582/2004, o qual trazia redação semelhante à constante no *caput* do art. 14 da LRF, diferenciando-se apenas no trecho que impunha a obrigatoriedade de o termo de adesão trazer "demonstrativo da compensação da referida renúncia, do crescimento da arrecadação de impostos e contribuições federais no mesmo segmento econômico ou da prévia redução de despesas de caráter continuado."

Em outra emenda que também pretendia suprimir o art. 14 do PL 3582/2004, o parlamentar argumentou que "é mais simples verificar a arrecadação da instituição, o quanto de tributo deveria ter sido pago, a mensalidade média e calcular o número de bolsas que deveriam ser disponibilizadas"[316] que, provavelmente, o termo de adesão trazer a estimativa de renúncia fiscal. Ainda sobre a retirada do art. 14 do projeto de lei, um deputado sustentou que o artigo era "desnecessário, considerando que a Lei de Responsabilidade Fiscal já disciplina a matéria."[317]

Ademais, parlamentares que propuseram a supressão do art. 14, do PL 3582/2004, sustentaram que era desnecessário criar o grupo interministerial previsto no parágrafo único do referido artigo, pois as instituições de ensino já eram fiscalizadas, acrescido ao fato de que as informações contábeis delas eram publicadas, vejamos:

---

[312] Emenda nº 03, de Tadeu Filippelli; Emenda nº 82, de Iris Simões; Emenda nº 134, de Severiano Alves; e Emendas nº 161 e 172, de Átila Lira.
[313] Emendas nº 26 e 249 de Paes Landim; Emenda nº 91, de Iris Simões; Emenda nº 127, de Paes Landim; Emendas nº 233 e 241, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 267, de Ronaldo Dimas.
[314] Emenda nº 157, de Átila Lira.
[315] Emenda nº 288, de Professora Raquel Teixeira.
[316] Emenda nº 04, de Tadeu Filippelli.
[317] Emenda nº 204, de Paes Landim.

> O Artigo 14 do PROUNI institui um grupo interministerial para acompanhar as instituições privadas de ensino superior. Esse grupo tem a finalidade de acompanhar a evolução da arrecadação e da renúncia fiscal. E, com esses dados, fornecer subsídios para a adesão da instituição ao PROUI.
> A criação desse grupo com representantes de três ministérios é totalmente desnecessária, uma vez que as instituições já são normalmente acompanhadas pela Fazenda, além de publicarem balanços anuais, tornando pública suas receitas. Basta verificar os balanços para se ter a evolução da arrecadação. Pelos balanços, também é perfeitamente possível acompanhar a evolução da renúncia fiscal.
> Mesmo que isso não bastasse, as instituições são também fiscalizadas pelo Ministério da Educação e pela Previdência. Portanto, é realmente desnecessária a criação desse tal grupo interministerial.[318]

A última proposta de exclusão do art. 14 do projeto de lei foi justificada pelo deputado no fato de que, em seu entender, o PROUNI não gerava renúncia de receita, já que as IES estavam obrigadas a conceder bolsas:

> Não se pode falar em renúncia fiscal, ou tributária, ou de receita quando a dispensa de pagamento de imposto ou contribuição está vinculada a uma contrapartida a ser oferecida pelo contribuinte.
> Por outro lado, como o Projeto fixa a contrapartida da instituição que aderir ao PROUNI em número de bolsas, desnecessária a realização de qualquer estimativa a título de renúncia fiscal.
> Além disso, a criação de um grupo com representantes de três ministérios é totalmente desnecessária.[319]

No quinto e último grupo serão tabuladas as emendas que objetivaram trazer critérios de controle do PROUNI, inclusive por meio da imposição de sanções. Nesse rol estão aquelas que pretendiam: i) estabelecer a possibilidade de alteração das condições pactuadas no termo de adesão, por comum acordo das partes, deveria respeitar as normas previstas na lei e não apenas no artigo que previa essa faculdade[320]; ii) determinar que a avaliação do SINAES deveria considerar "o valor do conhecimento agregado pelo aluno durante o curso", de modo que fosse considera como boa, por exemplo, "a escola que recebe o estudante com conceito E e o transforma em C" [321]; iii) exigir da instituição aderente ao PROUNI a submissão ao MEC de seu projeto pedagógico[322]; iv) instituir comissão para gerenciar o preenchimento das vagas destinadas ao PROUNI[323]; v) conferir à IES o direito de interpor

[318] Emenda nº 68, de Iris Simões. No mesmo sentido as emendas nº 81e 83, também de Iris Simões; Emenda nº 173, de Átila Lira; e Emenda nº 245, de Professora Raquel Teixeira.
[319] Emenda nº 186, de Átila Lira; Emenda nº 200, de Paes Landim; e Emenda nº 219, de Professora Raquel Teixeira.
[320] Emenda nº 15, de Leonardo Mattos.
[321] Emenda nº 40, de Paes Landim; e Emenda nº 71, de Iris Simões.
[322] Emenda nº 193, de Alice Portugal.
[323] Emenda nº 194, de Alice Portugal.

recursos contra as decisões proferidas no âmbito do PROUNI[324]; e v) instituir comissão de acompanhamento da implantação do PROUNI em todos os municípios onde houvesse instituição universitária, a qual seria composta por "sete membros com representantes dos poderes públicos estaduais e municipais e de sindicatos ou associações vinculados à clientela beneficiada por esta lei".[325]

Ainda sobre as normas gerais de controle do programa, destaque-se a proposta de o MEC tornar público, anualmente, os dados do PROUNI. A deputada argumentou que essa medida possibilitaria "colocar em evidência as deficiências surgidas durante a implantação do Programa, contribuindo assim, para tomada de medidas necessárias que as solucionem."[326]

O controle do incentivo fiscal conferido às IES aderente ao PROUNI igualmente foi objeto de emendas. Um deputado almejou incluir representantes das instituições particulares de ensino no grupo interministerial de controle do programa, previsto no art. 14, do PL, de modo que o colegiado não fosse composto apenas por representantes dos ministérios da Educação, Fazenda e Previdência, sob o argumento de que a paridade "se faz necessária para que haja, por parte das instituições também, um acompanhamento a fim de que haja maior publicidade"[327].

Com o mesmo propósito de controlar os incentivos tributários foi a emenda que tencionava assegurar "às entidades representativas da comunidade universitária acesso irrestrito à sua [da IES] planilha de custos e ao processo de seleção e concessão de bolsas de estudo", pois, segundo a parlamentar, tal medida viabilizaria à comunidade universitária identificar a destinação que os gestores da instituição de ensino dariam aos tributos não recolhidos aos cofres públicos, assegurando, assim, a "transparência na utilização dos benefícios usufruídos pelas instituições que aderirem ao PROUNI"[328].

Podem ser incluídas nesta categoria, também, a emenda que limitava os benefícios fiscais ao custo das bolsas concedidas[329] e a que estabelecia que "o número de bolsas concedidas, obrigatoriamente, será sempre proporcional ao volume estimado de recursos da renúncia fiscal."[330] Nesse último caso, a parlamentar apresentou a seguinte justificativa para a alteração cogitada:

---

[324] Emendas nº 208, 213, 215 e 218, de Bonifácio de Andrada.
[325] Emenda nº 211, de Bonifácio de Andrada.
[326] Emenda nº 192, de Alice Portugal.
[327] Emenda nº 129, de Severiano Alves.
[328] Emenda nº 189, de Alice Portugal.
[329] Emenda nº 16, de Leonardo Mattos.
[330] Emenda nº 278, de Mariângela Duarte.

> No contexto geral, propõe-se a conferência do número de bolsas concedidas pelas instituições de ensino, após o exercício fiscal, para garantir a equivalência ao volume de recursos efetivamente renunciados, definindo como será feita a correção do desequilíbrio, no ano seguinte.[331]

Ainda sobre as emendas apresentadas com o intuito de controlar os incentivos tributários**,** cita-se a proposta de o MEC dar publicidade, anualmente, do valor do benefício fiscal e da quantidade de bolsas concedidas, em ambos os casos, por instituição. Ademais, com o objetivo de o programa ser controlado pela sociedade, os dados deveriam ser publicados no diário oficial da união, bem como remetidos aos ministérios da Fazenda e da Previdência e para o TCU. A justificativa apresentada pela parlamentar foi que:

> A presente emenda tem por objetivo estabelecer mecanismos que tornem públicos os dados que possibilitarão as instituições privadas de ensino superior participar do programa de isenção fiscal.
> A necessidade da criação de mecanismos que garantam maior transparência e controle social na utilização das isenções fiscais surge como imperiosa, visto que, atualmente, os diversos órgãos públicos não têm o controle do processo de isenções fiscais e previdenciárias usufruídos pelas instituições filantrópicas ou sem fins lucrativos.[332]

A mesma parlamentar que propôs a emenda citada acima apresentou a que impunha a obrigação de o TCU fiscalizar, anualmente, as IES em gozo dos benefícios do PROUNI. A deputada justificou que era do seu conhecimento o art. 70, da CF/88, que dispõe sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentaria, patrimonial e operacional da União e das entidades da administração direta e indireta, que os próprios órgão devem fazer, internamente, e o Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, como agente de controle externo. Todavia, segundo ela:

> Embora a Constituição Federal estabeleça em seu art. 70 que [...], na prática esta fiscalização não vem sendo feita, dando margem a todos os tipos de fraudes.
> No momento em que o MEC toma a iniciativa de ampliar as renúncias fiscais para assegurar vagas a estudantes de baixa renda nas instituições privadas de ensino superior, torna-se necessário estabelecer rígidos mecanismos de controle que sirvam para coibir possíveis fraudes e para dar transparência à utilização de recursos públicos.
> A presente emenda, ao estabelecer auditorias anuais, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, pretende não só fazer cumprir dispositivo constitucional, como também assegurar o controle público da utilização dos recursos decorrentes de renúncias fiscais e previdenciárias da União.[333]

---

[331] Emenda nº 278, de Mariângela Duarte.
[332] Emendas nº 188 e 196 de Alice Portugal.
[333] Emendas nº 190 e 200, de Alice Portugal.

Ademais, a mesma deputada tencionou impossibilitar o gozo de qualquer isenção tributária, "sobre o valor da receita auferida em decorrência de atividade de ensino superior", caso a IES não aderisse ao PROUNI[334], enquanto outra parlamentar queria alterar o projeto de lei para prever o prazo que a RFB teria para disciplinar os incentivos tributários[335].

Por fim, quanto à imposição de sanções, cita-se a emenda que pretendia esclarecer que "a desobediência ao disposto na lei que instituir o PROUNI e não apenas ao disposto nos termos de acordo assinados" submeteria a IES às penalidades[336].

O relato acima evidencia que as emendas apresentadas objetivaram, majoritariamente, gerar benefícios para as IES privadas, alguns legítimos, outros nem tanto, bem como tornar mais rígido o controle sobre os bolsistas. Por outro lado, as propostas que supostamente seriam "prejudiciais" às instituições particulares foram em quantidade significativamente menor e, ainda assim, quase todas propostas por uma deputada federal.[337] Sinteticamente, vê-se na relação abaixo que as emendas objetivavam:

**Tabela 9 - Comparação das emendas propostas pelos Deputados Federais ao PL 3.582/2004 com o objetivo de conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas com as que propunham impor maior controle às IES**

| Conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas | Impor maior controle às IES |
|---|---|
| 1. Evitar fraude dos bolsistas;<br>2. Limitar o acesso dos docentes às bolsas do PROUNI apenas no curso ou área em que estivesse atuando como professor na rede pública;<br>3. Impor ao bolsista a obrigação de prestar serviço comunitário durante o curso;<br>4. Diminuir a quantidade de bolsas;<br>5. Incluir bolsa parcial, além da bolsa integral, no rol de contrapartida das IES; | 1. Determinar que a União deveria garantir investimento público somente para a educação pública;<br>2. Submeter as IES filantrópicas à incidência contribuição previdenciária patronal pelo regime ordinário, ou seja, sem escalonamento;<br>3. Estabelecer que a possibilidade de alteração das condições pactuadas no termo de adesão, por comum acordo das partes, |

[334] Emenda nº 191, de Alice Portugal.
[335] Emenda nº 285, de Professora Raquel Teixeira.
[336] Emenda nº 20, de Leonardo Mattos.
[337] Essas propostas foram apresentadas pelos seguintes parlamentares: Leonardo Mattos, Mariângela Duarte, Bonifácio de Andrade e Alice Portugal, essa última responsável para parcela majoritária das emendas supostamente prejudiciais às IES privadas.

| | |
|---|---|
| 6. Manter o aluno como bolsista até o final do ano letivo, em substituição o dever de mantê-lo até o final do curso, em caso de desenquadramento da IES do PROUNI;<br>7. Suprimir, ou postergar, a necessidade de a IES ter um padrão mínimo de certificação pelo SINAES;<br>8. Conferir às IES o direito de conceder bolsas integral e parcial, sendo que essa última hipótese poderia ser substituída por prestação de "serviços sociais de natureza não pedagógica";<br>9. Suprimir o artigo que vedava o credenciamento da instituição de ensino superior no FIES, em caso de não adesão ao PROUNI;<br>10. Outorgar autonomia às faculdades para ampliar o número de vagas nos cursos sem a prévia autorização do MEC;<br>11. Conferir à IES a opção de transformar bolsas integrais em parciais;<br>12. Autorizar a IES a contabilizar no PROUNI as bolsas concedidas para os empregados da instituição, ou seus dependentes, desde que previsto em convenção ou dissídio coletivo, ou para alunos carentes, por iniciativa da instituição de ensino;<br>13. Estabelecer que, para fins de cálculo da quantidade de bolsa a ser ofertada, deveria ser considerada a receita efetivamente recebida, não a contabilizada; | deveria respeitar as normas previstas na lei e não apenas no artigo que previa essa faculdade;<br>4. Exigir da instituição aderente ao PROUNI a submissão ao MEC de seu projeto pedagógico;<br>5. Instituir comissão de acompanhamento da implantação do PROUNI em todos os municípios onde houvesse instituição universitária, a qual seria composta por "sete membros com representantes dos poderes públicos estaduais e municipais e de sindicatos ou associações vinculados à clientela beneficiada por esta lei";<br>6. Assegurar "às entidades representativas da comunidade universitária acesso irrestrito à sua [da IES] planilha de custos e ao processo de seleção e concessão de bolsas de estudo";<br>7. Limitar os benefícios fiscais ao custo das bolsas concedidas;<br>8. Impor ao MEC a obrigação de dar publicidade, anualmente, do valor do benefício fiscal e da quantidade de bolsas concedidas, em ambos os casos, por instituição; e<br>9. Esclarecer que a desobediência ao disposto na Lei do PROUNI, e não apenas ao disposto nos termos de acordo assinados, submeteria a IES às penalidades. |

| | |
|---|---|
| 14. Conferir à IES a faculdade de permutar bolsas entre cursos e turnos;<br>15. Simplificar o processo de enquadramento no PROUNI;<br>16. Converter em bolsas os débitos de tributos federais, conforme opção da instituição de ensino;<br>17. Conferir o mesmo direto a todas as IES, em caso de concessão de incentivo tributário ou parcelamento de tributos para uma IES;<br>18. Conferir aos contribuintes da contribuição previdenciária patronal e do IRPJ o direito de compensar o montante destinado ao custeio do ensino superior de seus funcionários com os valores devidos dos referidos tributos;<br>19. Possibilitar à IES a adesão ao PROUNI sem a necessidade de apresentar certidão de regularidade fiscal;<br>20. Escalonar, para as IES filantrópicas e sem fins lucrativos, a contribuição previdenciária patronal e os demais tributos que elas passariam a recolher, no período de cinco anos, no caso de alteração da natureza jurídica para entidade com fins lucrativos;<br>21. Excluir a multa prevista no PL 3582/2004 para as IES que oferecessem bolsas abaixo da quantidade obrigatória;<br>22. Conceder prazo para a IES regularizar pendências para fins de gozo da imunidade e da isenção da Lei nº 9.532/97; | |

| | |
|---|---|
| 23. Estabelecer que em caso de exclusão do programa, a IES não estaria obrigada a devolver o montante de incentivos tributários gozado<br>24. Abrandar o controle da renúncia fiscal, suprimindo a comissão de acompanhamento orçamentário;<br>25. Incluir representantes das instituições particulares de ensino no grupo interministerial de controle do programa, de modo que o colegiado não fosse composto apenas por representantes do Poder Executivo;<br>26. Determinar que a avaliação do SINAES deveria considerar "o valor do conhecimento agregado pelo aluno durante o curso", de modo que fosse considerada como boa, por exemplo, "a escola que recebe o estudante com conceito E e o transforma em C";<br>27. Conferir à IES o direito de interpor recursos contra as decisões proferidas no âmbito do PROUNI; e<br>28. Prever o prazo que a RFB teria para disciplinar os incentivos tributários. | |

Fonte: Elaboração do autor.

### 4.1.2 Comissão especial para discutir o PL 3.582/2004

Além das emendas propostas pelos parlamentes, as sessões da comissão especial fornecem dados úteis para os fins desta dissertação, conforme passamos a dispor.

Foram realizadas oito sessões na comissão especial constituída para discutir o PL 3582/2004. Além das reuniões com a presença exclusiva de parlamentares, três audiências públicas foram realizadas. Os advogados Ives Gandra Martins e Dalmo de Abreu Dallari

participaram da audiência designada para discutir a constitucionalidade do projeto. A segunda audiência pública contou com a presença de diferentes entidades representativas das IES privadas. A terceira e última sessão com esse formato foi realizada com membros do Poder Executivo, notadamente, do Ministério da Educação, da Receita Federal do Brasil e da Secretaria da Previdência Social:

**Tabela 10 - Sessões da Comissão Especial destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei nº 3582, de 2004**

| Sessão | Data/Duração | Convidados |
|---|---|---|
| 1ª | 08/06//2004 01h02min | Instalação da Comissão e eleição do Presidente e dos Vice-Presidentes |
| 2ª | 09/06//2004 00h21min | Definição do roteiro dos trabalhos. Deliberação de requerimentos. |
| 3ª | 16/06/2004 03h10min | 1. Ives Gandra Martins, jurista; e<br>2. Dalmo de Abreu Dallari, jurista. |
| 4ª | 17/06//2004 03h43min | 1. Arthur Roquette de Macedo, do Conselho Nacional de Educação;<br>2. José Walter Pereira dos Santos, da Associação Nacional das Universidades Privadas - ANUP;<br>3. Gabriel Rodrigues, da Associação Brasileira de Mantenedoras de Instituições de Ensino Superior - ABMES;<br>4. Eduardo Storópoli, da Associação Nacional dos Centros Universitários -ANACEU;<br>5. Fábio Romeu de Carvalho, da Associação Nacional de Faculdades e Institutos Superiores - ANAFI;<br>6. Elmara Lúcia de Oliveira Bonini Corauci, do Conselho de Reitores das Universidades Brasileiras - CRUB;<br>7. Rodrigo Lamego, da Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC;<br>8. Antonio Carbonari Netto, do Conselho Nacional das Entidades Particulares de Ensino - CONEPE; e<br>9. Hermes Ferreira Figueiredo, do Sindicato das Entidades Mantenedoras de Estabelecimentos de Ensino Superior no Estado de São Paulo - SEMESP |
| 5ª | 22/06/2004 02h49min | 1. Fernando Haddad, Secretário-Executivo do Ministério de Educação;<br>2. João Donadon, Coordenador-Geral de Legislação e Normas da Secretaria de Previdência Social; e<br>3. Carlos Alberto Barreto, Secretário-Adjunto da Receita Federal. |
| 6ª | 11/08/2004 1h37min | Apresentação e discussão do parecer do Relator. |
| 7ª | 25/08/2004 1h38min | Apresentação e discussão do parecer do Relator. |
| 8ª | 14/09/2004 28min | Encerramento dos trabalhos da Comissão. |

Fonte: Elaboração do autor.

Os debatidos havidos nas audiências da comissão especial tiveram como tema diversas questões que foram apresentadas como propostas de emendas ao projeto de lei. Contudo, a constitucionalidade do PL 3582/2004 foi um dos pontos de maior controvérsia entre os parlamentares, sendo, inclusive, objeto de audiência pública específica, a saber, a realizada em 09/06/2004. Nela, Ives Gandra Martins e Dalmo de Abreu Dallari divergiram sobre o dispositivo que pretendia definir a quantidade de bolsas que as IES deveriam conceder para serem enquadradas como filantrópicas, e, consequentemente, gozarem da imunidade do art. 150, VI, "c" e do art. 197, § 7º, da CF/88.

Gandra sustentou que os citados dispositivos, quando dispõem que o gozo da imunidade será garantido às entidades que atenderem aos "requisitos da lei", estão se referindo à lei complementar, já que, nos termos do art. 146, II, da CF/88, imunidade é limitação ao poder de tributar. Ademais, argumentou que imunidade não se enquadra no conceito de renúncia fiscal, deixando entender que, por esse motivo, não há que se exigir contrapartidas das entidades que gozam dos benefícios concedidos pelo constituinte[338].

Por outro lado, além de defender que lei ordinária poderia, sim, estabelecer critérios para fins de gozo da imunidade de impostos e contribuições, Dallari também divergiu da intepretação de Gandra sobre incentivo fiscal, pois, em seu entender "também na imunidade existe renúncia fiscal. Sem dúvida alguma. A renúncia é a possibilidade de arrecadar."[339] Partindo dessa premissa, defendeu que o princípio republicano impunha o controle dos incentivos tributários, de modo que as IES privadas tinham que fornecer as contrapartidas consideradas pelo constituinte quando incluiu o art. 150, VI, "c" e o art. 197, § 7º na CF/88, sob pena de voltarmos ao "feudalismo, ao absolutismo, ao século XVII, a um grupo social privilegiado, a um grupo de empresários que tem o privilégio de não pagar impostos."

Assim, prosseguiu sustentado que "atendidos os requisitos da lei" significa que o constituinte não deu um presente às pessoas jurídicas enquadráveis na norma, mas sim incentivo tributário para que os impostos e contribuições previdenciárias que deixariam de ser recolhidos aos cofres públicos fossem aplicados na área de educação. Dallari acrescentou que "[é] preciso verificar se realmente aquela entidade, reconhecida num determinado

---

[338] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.
[339] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.

momento como merecedora desse privilégio de não pagar impostos, está retribuindo", conforme exigência expressa da constituição.

Ainda na audiência pública realizada em 16/06/2004, além dos convidados, parlamentares também debateram sobre a ausência de critério para as IES sem fins lucrativos e filantrópicas fornecerem bolsas de estudo. O deputado federal Severiano Alves pontou: "parece-me que o Governo quer que essas vagas sejam transformadas em compulsórias e que não fique a critério da escola tal distribuição." A deputada federal Neyde Aparecida sustentou nesse mesmo sentido, pois, o PL do PROUNI, segundo a sua avaliação, pretendia "dar mais transparência e regulamentar de verdade a forma de essas instituições oferecerem a contrapartida."[340]

O deputado federal Paulo Rubem Santiago, por sua vez, questionou o custo das bolsas do PROUNI e o respeito à LRF. Isso porque, segundo ele, não havia elementos que viabilizassem identificar o custo da política pública e, consequentemente, determinar quanto seria necessário para compensar a renúncia fiscal nos termos do art. 14 da LRF. O projeto, para o citado parlamentar, não estava instruído com dados sobre a quantidade de IES privadas, subdivididos por organização acadêmica, é dizer, faculdades, centros universitários e universidades privadas, nem mesmo pelos diferentes regimes jurídicos (filantrópicas, sem e com fins lucrativos). Essas informações eram imprescindíveis, principalmente, para conferir se, de fato, a eventual mudança das IES sem fins lucrativos e filantrópica para o regime lucrativo compensaria o custo para conceder isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nesses termos:

> Primeiro, qual é o custo/aluno médio hoje de uma universidade privada com fins lucrativos? Qual é o custo/aluno médio de um centro universitário ou de uma instituição de nível superior filantrópica com fins lucrativos? Fazendo a média das médias, qual é o custo/aluno por vaga? Em quanto implicará a renúncia fiscal e qual é a expectativa de vagas a serem preenchidas? Quando alguém estima em 100, 200, 300 mil vagas, me dá um frio na espinha. Quero calcular o custo/aluno de uma vaga, multiplicar por 100, 200 ou 300 mil e depois tabular o valor da renúncia fiscal e dividi-la por aluno. Corremos o risco de obter vagas a um custo bem menor do que a renúncia fiscal oferecida.
> Embora já tenhamos observado - mesmo não sendo do meio jurídico - que não há inconstitucionalidade nos aspectos abordados, parece-me que o projeto resvala em uma falha, a de não estimar como serão compensados os valores da renúncia fiscal. Até porque a Lei de Responsabilidade Fiscal é clara. Como é que se compensa a renúncia fiscal? Com a criação de novos impostos, com a majoração de alíquotas ou o aumento da arrecadação.[341]

[340] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.
[341] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.

O parlamentar Paulo Rubem Santiago finalizou a sua participação na audiência pública afirmando que a ausência de transparência do projeto de lei resultaria na concessão de privilégio para as IES filantrópicas, em detrimento da sociedade, que teria de "arcar com novos impostos, a majoração de alíquotas ou o aumento de arrecadação."[342]

Na sessão seguinte, a qual contou com a participação de prepostos das entidades representativas das IES privadas, realizada em 17/06/2004, duas falas devem ser destacadas. A primeira, de Rodrigo Lamego, da Associação Brasileira das Universidades Comunitárias (ABRUC), ao discordar da norma contida no PL 3582/2004, que restringia a contrapartida das IES filantrópicas à concessão de bolsas de estudo integrais, pois, segundo ele, citando o exemplo da PUC Rio, os alunos atendidos pelas filantrópicas, carentes que são, não demandam apenas a isenção da mensalidade, mas vale-transporte, vale-refeição, auxílio para aquisição de material de estudo, atendimento médico, de modo que, para Lamego, "deve-se não só abrir possibilidade para que o aluno carente chegue à instituição, mas oferecer condições para que nela permaneça."[343]

A segunda participação no dia 17/06/2004 que merece destaque é a do deputado federal Átila Lira, em duas oportunidades. A primeira, quando ele afirmou ter aconselhado "inúmeros companheiros do meu Estado a migrar para a iniciativa privada sem fins lucrativos, porque a carga tributária é enorme e praticamente impagável" [...] "para um setor que trabalha com margens de resultado pequeno."[344] Esse registro deve-se ao fato de que causa estranheza um parlamentar admitir que incentivou empresas a mudar de natureza jurídica apenas com o objetivo de gozar de imunidade. Essa questão será aprofundada no próximo capítulo.

A outra participação do parlamento que deve ser citada é aquela que ele defendeu a necessidade de incentivos tributários serem controlados. Lira apontou que os recursos públicos são utilizados sem o controle adequado, já que há normas que isentam dados contribuintes sem que, por outro lado, haja transparência da contrapartida exigida dessas

---

[342] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.
[343] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 17/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6r8wjjm. Acesso em: 10 mai. 2019.
[344] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 17/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6r8wjjm. Acesso em: 10 mai. 2019.

pessoas jurídicas. Assim, finalizou pontuando que "já era tempo de prestarem contas de forma mais transparente das obrigações sociais da renúncia fiscal."[345]

Ocorre que as emendas apresentadas pelo deputado federal Átila Lira ao PL 3582/2004 divergem do entendimento acima transcrito. Das 292 (duzentos e noventa e duas) emendas apresentadas ao PL do PROUNI, o referido deputado apresentou 37 (trinta e sete), sendo o terceiro parlamentar que mais protocolou propostas de alteração do projeto de lei, ficando atrás apenas dos deputados Professora Raquel Teixeira e Paes Landim, já que cada um deles apresentou 45 (quarenta e cinco) emendas.

Embora na audiência pública realizada em 17/06/2004 Lira tenha dito que "a sociedade renuncia, concede o benefício e a retribuição é discutível"[346], a maioria das emendas apresentadas pelo deputado objetivava ampliar benefícios, diminuir a contrapartida das IES privadas ou mesmo eliminar os instrumentos de fiscalização, já que ele propôs:

1. Escalonar a contribuição previdenciária patronal que as IES filantrópicas passariam a recolher, no período de cinco ano, no caso de alteração da natureza jurídica para entidade com fins lucrativos (Emenda nº 179);
2. Elevar a quantidade de avaliações abaixo do padrão mínimo de qualidade que resultaria na exclusão da IES privada do PROUNI (Emenda nº 185);
3. Suprimir o artigo que vedava a IES de valer-se de recursos do FIES na hipótese de não adesão ao PROUNI (Emenda nº 187);
4. Conferir às IES privadas outros benefícios tributários além daqueles já previstos no projeto de lei, a exemplo da opção de a instituição de ensino converter em bolsas os débitos de tributos federais (Emendas nº 107 e 112);
5. Dispensar a certidão de regularidade fiscal para fins de adesão ao PROUNI (Emendas nº 149, 150 e 151);
6. Excluir a imposição de multa quando a IES oferecesse bolsas abaixo da quantidade devida (Emenda nº 172);
7. Conferir autonomia às faculdades para ampliar o número de vagas nos cursos sem a prévia autorização do MEC (Emendas nº 148, 153 e 158); e

[345] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 17/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6r8wjjm. Acesso em: 10 mai. 2019.
[346] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 17/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6r8wjjm. Acesso em: 10 mai. 2019.

8. Suprimir o art. 14, que tinha o objetivo de criar um grupo para acompanhamento da "evolução da arrecadação e da renúncia fiscal" (Emendas nº 173).

Registre-se que outros parlamentares, além do deputado Átila Lira, apresentaram emendas com conteúdo análogo ao listado acima. Contudo, destaca-se, neste momento, apenas as propostas de Lira haja vista a intervenção que ele fez na sessão realizada em 17/06/2004, que, como demonstrado, não dialoga com as suas emendas.

Da sessão da comissão especial do PROUNI, realizada em 22/06/2004, também são extraídos dados de interesse deste estudo, já que dela participaram representantes da MEC, da Secretaria de Previdência Social e da Receita Federal Brasil.

Fernando Haddad, representando o MEC, sustentou que a despeito das críticas que eram feitas ao projeto de lei, principalmente pelas entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, as IES lucrativas viam o PROUNI como a oportunidade para promover equilíbrio na concorrência. Isso porque, enquanto essas instituições tinham as suas demonstrações contábeis escrituradas adequadamente, o mesmo não poderia ser dito sobre muitas das filantrópicas e sem fins lucrativos e, mesmo assim, elas eram agraciadas com benefícios que lhes possibilitavam ter vantagens tributárias de 20% a 30%, o que, por conseguinte, tornava a mensalidade dessas IES mais competitiva que a praticada por aquelas. Desse modo, os critérios objetivos para gozo da imunidade do art. 150, VI "c" e do art. 195, § 7º, bem como a faculdade conferida às filantrópicas e às sem fins lucrativos para mudar para o regime jurídico lucrativo promoveria a equidade da concorrência no setor[347].

A RFB se fez presente à sessão da comissão especial do PROUNI através de seu secretário-adjunto, Carlos Alberto Barreto, que afirmou faltar transparência ao setor de ensino superior privado, sendo a vantagem do PL 3582/2004 justamente trazer critérios objetivos para enquadramento das instituições nas normas de imunidade, bem como da isenção. Quanto ao cumprimento do art. 14, da LRF, Barreto pontuou que "o efeito compensatório em termos da Lei de Responsabilidade Fiscal vem justamente dar a opção esperada pelas instituições filantrópicas por meio do novo sistema, o que faria com que essas entidades contribuíssem com a cota patronal."[348]

---

[347] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[348] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.

Mesmo com a presença dos representantes do MEC e da RFB, a participação do Coordenador-Geral de Legislação e Normas da Secretaria de Previdência Social, João Donadon, foi a que gerou maior debate entre os parlamentares, já que Donadon apresentou dados sobre as dificuldades associadas à fiscalização das IES privadas, bem como sobre a fonte de custeio necessária para compensar as isenções concedidas pelo PROUNI.

Donadon expôs que o projeto de lei era favorável aos interesses do INSS, principalmente a norma então constante no art. 11, que condicionava o gozo da imunidade previdenciária, pelas IES privadas, à concessão de uma bolsa de estudo integral para cada quatro alunos de cursos de graduação ou sequencial de formação específica regulares da instituição.

O procurador do INSS pontuou que embora o capítulo II do Título VIII da Constituição, onde está inserido o art. 195, § 7º, da CF/88, disponha sobre a seguridade social, ou seja, apenas sobre a saúde, a previdência e a assistência social, quando a citada imunidade foi regulamentada pelo art. 55, da Lei nº 8.212/91, o legislador extrapolou-o, passando a conceder o mesmo incentivo tributário para entidades que não fazem parte da seguridade social, a exemplo de "entidades de assistência social que atuassem com relação a crianças, adolescentes, idosos e deficientes; e mencionou inclusive educação e saúde."[349] Assim, o art. 55, da Lei nº 8.212/91 ao mesmo tempo que regulamentava a imunidade, concedeu isenção.

Esse dispositivo legal, dentre outros requisitos, passou a exigir que as entidades imunes e isentas fossem portadoras do CEBAS, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social. O referido órgão é encarregado de auxiliar o Poder Executivo na formulação de políticas de assistência social, bem como analisar o cumprimento dos requisitos legais por parte das entidades que requerem o citado certificado. Donadon declarou que, à época, as entidades de saúde tinham de demonstrar, dentre outros requisitos, que atendiam pelo menos 60% de seus pacientes pelo SUS. Ocorre que para as entidades de educação não havia critérios claros e objetivos, de modo que "existem entidades que, para comprovar atividade de assistência social, utilizam-se de outros tipos de assistência que não a voltada para a educação"[350]. Assim, o INSS avaliou o projeto de lei positivamente, haja vista a instituição de percentual mínimo de bolsas IES privada teria de conceder para gozar

[349] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[350] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.

da imunidade e da isenção. Essa medida era indispensável, segundo Donadon, frente aos incentivos desfrutados pelas entidades, vejamos:

> Na verdade, estamos concedendo, além da isenção de contribuições previdenciária, da isenção da cota patronal previdenciária - que seriam aqueles 20% incidentes sobre a folha de salários ou remunerações pagas às demais pessoas físicas, mais o seguro de acidente do trabalho, as contribuições destinadas aos terceiros, que somam mais 5,8% -, as isenções das demais contribuições sociais, ou seja, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CPMF e a própria COFINS. Quer dizer, é um volume razoável de isenções para que não se exija que a lei particularize ou especialize a isenção dentro de área de atuação específica.
> Assim, o projeto restaura essa equivalência.[351]

O representante do INSS sugeriu que, em outro momento, o parlamento pudesse discutir a possibilidade de parte das atribuições do Conselho Nacional de Assistência Social ser transferida para o MEC e para o SUS, deixando com aquele órgão apenas questões atinentes à assistência social. Donadon defendeu que no caso da educação, por exemplo, o MEC teria "controle muito mais efetivo e mais capaz para certificar com regularidade e de fazer acompanhamento mais amiúde, com avaliação inclusive dos resultados práticos dentro da sua área de atuação."[352]

O deputado federal Sérgio Miranda ponderou que não se poderia falar em ampliar incentivos tributários desconsiderando os dados referentes às fiscalizações das entidades beneficiadas, já que, em 2004, segundo dados da RFB, 152 (cento e cinquenta e duas) entidades imunes tinham sido fiscalizadas, sendo que contra todas foram lavrados autos de infração. Assim, o parlamentar questionou "Como se faz um debate sobre isenção tributária e não se leva em conta que não se está respeitando a lei?"[353], deixando entender que mais incentivos resultariam em mais desperdício de recursos públicos, já que as IES privadas, a exemplo daquelas autuadas pela RFB, não iriam cumprir os requisitos para enquadramento no programa. Acrescentou também que estava perplexo ao ver "o representante do Ministro da Previdência abrir mão de receita sem compensação."[354]

Fernando Haddad respondeu as ponderações feitas pelo deputado federal Sérgio Miranda, sustentando que, em verdade, o PROUNI era benéfico às contas da previdência

---

[351] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[352] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[353] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[354] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.

social, primeiro porque tais entidades passariam a ter contrapartidas claras e objetivas, a saber, a obrigação de oferecer uma bolsa de estudo para cada quatro alunos regulares. Segundo, pois quando o PL estimulava as instituições filantrópicas a mudar de natureza jurídica, não estava ampliando gastos tributários, mas reduzindo-o, já que as referidas IES já gozavam de imunidades e isenções conferidas por outras normas jurídicas. Com o PL, elas passariam a recolher contribuição previdenciária patronal.

Em outros termos, antes da adoção das regras do PROUNI, as IES sem fins lucrativos já não recolhiam IRPJ e CSLL, e as filantrópicas ainda tinham vantagem adicional que era a não incidência da COFINS, assim, as isenções do dispositivo que posteriormente seria o art. 8º, da Lei 11.096/2005, teriam impactos mínimos sobre o orçamento. Por outro lado, as contas públicas seriam favoravelmente afetadas pela contribuição previdenciária patronal que passaria a ser recolhida aos cofres públicas. Essa análise também foi feita pelo relator do projeto de lei, o deputado federal Colombo, que, na última sessão da comissão especial, realizada em 25/08/2004, colocou a questão nesses termos:

> As filantrópicas no Brasil detêm 50% das vagas privadas. Elas não nos darão - nem ao Governo, nem ao Fisco, nem a nós, Deputados e Deputadas - nenhum tostão de isenção, porque já gozam de imunidade. Estou apenas colocando um requisito. Ou seja, para elas serem consideradas filantrópicas na área educacional têm de me dar 10% para gozar do benefício constitucional. As instituições sem fins lucrativos já têm imunidade no Imposto de Renda de pessoa jurídica e de bolsa isenção por uma lei da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Estou dando apenas a isenção de COFINS e PIS. As sem fins lucrativos terão, portanto, uma isenção de 3%, mas me darão uma gratuidade média sobre o seu faturamento de 10%. Portanto, estou regulamentando uma gratuidade ou alguns benefícios que já possuem. As que terão isenção são as com fins lucrativos. Terão Imposto de Renda de pessoa jurídica, COFINS, PIS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A isenção dá em média 7,3% ou 7,5% de isenção, mas me darão também 10% de gratuidade além da isenção. Nesse projeto, portanto, a grande relação custo-benefício do aluno é que estou, em grande parte, regulamentando gratuidades e isenções e, de outra parte, dando uma isenção, mas não proporcional às gratuidades que me darão. As instituições concordam com isso, porque têm capacidade de absorver projetos, pois têm vagas disponíveis e custo já calculado.[355]

O aumento da arrecadação, segundo Haddad, decorreria do fato de que, antes do PROUNI, a perda de arrecadação associada à imunidade e à isenção da quota patronal, em 2003, era de R$ 600 milhões, enquanto a renúncia potencial do PROUNI, ou seja, considerando o montante que deixaria de ser arrecadado com IRPJ, CSLL, PIS e COFINS era da ordem de R$ 122 milhões. Assim, ainda que apenas 20% das IES sem fins lucrativos

[355] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 25/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y4epe6dp. Acesso em: 10 mai. 2019.

e filantrópicas optassem por mudar para o regimento jurídico com fins lucrativos, restaria compensada toda a renúncia potencial do programa.

Em 11/08/2004, na sessão seguinte àquela que contou com presença dos representantes do MEC, da RFB e do INSS, o deputado federal Paulo Rubem Santiago fez duas ponderações que guardam relação com o objeto de estudo desta dissertação. A primeira, criticando as emendas propostas ao PL que objetivavam criar um programa de parcelamento para as IES privadas, bem como aquelas que viabilizariam quitar débitos tributários com a concessão de bolsas de estudos. O parlamento, assim descreveu a possível justificativa dessas propostas: "parece-me evidente que, ao terminarem os trabalhos, após longas noites, os Relatores, talvez pelas frestas de algumas janelas dos gabinetes, tenham entrado essas intenções malévolas, ao arrepio do controle fiscal." [356]

Emendas nesse sentido foram propostas pelos deputados federais Tadeu Filippelli (emenda nº 34), Átila Lira (emendas nº 107 e 112), Paes Landim (emendas nº 114 e 203), Severiano Alves (emenda nº 132), Professora Raquel Teixeira (emendas nº 231, 289 e 290), Ronaldo Dimas (emenda nº 264 e 265) e Leodegar Tiscoski (emenda nº 113). Inclusive, na última sessão da comissão especial, realizada em 25/08/2004, o deputado federal Wanderval Santos propôs a reabertura de REFIS não só para as IES, mas também para as escolas, justificando que "essa medida ampliaria em mais 60% ou 70% o número de bolsistas via pagamento dos tributos devidos pelas instituições de ensino"[357], sem contudo, apresentar dados de suporte aos referidos percentuais.

Na mesma sessão, o deputado federal Paulo Rubem Santiago ainda criticou a redação do *caput* do art. 14, do PL 3582/2004, que assim dispunha:

> Art. 14. O processo de deferimento do termo de adesão pelo Ministério da Educação, nos termos do art. 5º, será instruído com a estimativa da renúncia fiscal, no exercício de deferimento e nos dois subsequentes, a ser usufruída pela respectiva instituição, na forma do art. 9º, bem assim com demonstrativo da compensação da referida renúncia, do crescimento da arrecadação de impostos e contribuições federais no mesmo segmento econômico ou da prévia redução de despesas de caráter continuado.[358]

[356] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 11/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3upuvvf. Acesso em: 10 mai. 2019.
[357] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 25/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y4epe6dp. Acesso em: 10 mai. 2019.
[358] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 25/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y4epe6dp. Acesso em: 10 mai. 2019.

As ponderações feitas pelo citado parlamentar foram no sentido de que a estimativa da renúncia fiscal e o demonstrativo de compensação deveriam estar previstos em lei, não no ato administrativo concessivo da isenção: "Quem deve fazer a estimativa da renúncia é o projeto de lei, a lei, e não ato administrativo do Ministério da Educação."[359] Assim, a redação do art. 14 do PL 3582/2004, no entendimento de Santiago, era inconstitucional.

Aparentemente, o parlamentar entendeu que a estimativa do impacto orçamentário e a estratégia de compensação da renúncia constariam apenas no ato administrativo. Contudo, extrai-se da norma acima citada que a indicação do planejamento orçamentário no próprio ato administrativo tinha o intuito de individualizar o montante de incentivo fiscal gozado pela IES enquadrada no PROUNI, de modo a confrontá-lo com a quantidade de bolsa oferecida, facilitando, assim, a análise da contribuição da instituição para o programa, conforme será analisado com detalhe no próximo capítulo.

Do exposto, vê-se que os debates ocorridos na Comissão Especial do PL 3.582/2004 evidenciam alinhamento entre os Poderes Executivo e Legislativo, no que diz respeito a uma das justificativas do PROUNI, a saber, estabelecer critérios de controle das imunidades conferidas às IES filantrópicas e sem fins lucrativos. Tanto parlamentares quanto convidados das audiências públicas fizeram intervenções nesse sentido, já que: a) apresentaram dados sobre as dificuldades para fiscalizar tais entidades; b) criticaram a ausência de critérios para as IES fornecerem bolsas de estudo; e c) elogiaram o fato de o projeto de lei trazer critérios objetivos para concessão de bolsas.

Quanto ao controle de incentivos tributários, as intervenções também foram significativas, posto que os participantes das sessões: a) criticaram emendas propostas ao PL que objetivavam criar um programa de parcelamento para as IES privadas, bem como aquelas que viabilizariam quitar débitos tributários com a concessão de bolsas de estudos; b) apontaram a ausência de transparência do programa em relação ao custo das bolsas do PROUNI e quanto seria necessário para compensar a renúncia fiscal nos termos do art. 14 da LRF; c) por outro lado, outra intervenção contrapôs-se a essa, sustentando que a mudança de natureza jurídica das IES filantrópicas para instituição com fins lucrativos resultaria em aumento de arrecadação de contribuição previdenciária patronal; e d) afirmaram que a falta de transparência do PROUNI poderia resultar na concessão de privilégio para as IES filantrópicas, em detrimento da sociedade.

---

[359] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 25/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y4epe6dp. Acesso em: 10 mai. 2019.

Por fim, falas de parlamentares também evidenciaram o desprezo ao controle de incentivos fiscais, nesse sentido, quando um parlamentar admitiu que incentivou empresas a mudar de natureza jurídica apenas com o objetivo de gozar de imunidade e outra que demonstrava a divergência entre o discurso no plenário, a favor do controle fiscal, e as emendas apresentadas, majoritariamente objetivando ampliar benefícios, diminuir a contrapartida das IES privadas ou mesmo eliminar os instrumentos de fiscalização.

## 4.2 Processo legislativo da MP 213/2004

Em 14/09/2004, a última reunião ordinária da comissão especial do PL 3582/2004 foi para comunicar que o Poder Executivo havia editado a Medida Provisória nº 213, de 13/09/2004, de modo que o colegiado perdia o seu objeto. O presidente da comissão, o deputado federal Gastão Vieira, argumentou, sob o protesto de alguns parlamentares, que a tramitação do programa por meio de medida provisória era necessária, pois naquele ano haveria eleições municipais e corria-se o risco de a matéria não ser votada e, consequentemente, o PROUNI não ter a sua vigência iniciada em 2005. Assim, em suas palavras, "acho que há relevância, em função da magnitude do programa, e urgência, porque não votaríamos o projeto."[360]

Sobre a retirada do PL 3582/2004, Atani, Hey e Gilioli alegam que o Poder Executivo decidiu editar medida provisória para instituir o PROUNI em decorrência dos dois adiamentos da sessão de votação do projeto. Frente a esse cenário, o Governo resolveu negociar os termos do programa diretamente com as IES privadas e quando formou maioria, enviou a MP 213/2004 ao Congresso Nacional.[361]

### 4.2.1 Emendas apresentadas à MP 213/2004 e parecer do relator na Câmara dos Deputados

Na Exposição de Motivos da MP 213/2004, o Poder Executivo afirmou ter respeitado o trabalho realizado pelos parlamentares durante a tramitação do PL 3582/2004. Isso porque quase todas as emendas ao projeto de lei, tanto dos partidos da base aliada quanto daqueles da oposição, teriam sido contempladas na medida provisória, ainda que parcialmente.

---

[360] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 14/09/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3lq9mqq. Acesso em: 10 mai. 2019.

[361] ATANI, Afrânio Mendes; HEY, Ana Paula; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior?. **Educ. rev**., Curitiba , n. 28, p. 125-140, Dez. 2006. Disponível em http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602006000200009. Acesso em: 15 jul. 2019.

De fato, a MP 213/2004 trouxe modificações sugeridas pelos parlamentares por meio das emendas, como pode ser visto na tabela a seguir:

**Tabela 11 - Comparação dos textos do Projeto de Lei nº 3582, de 2004 e da MP 213/2004 enviados pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional**

| | PL 3582/2004 | MP 213/2004 |
|---|---|---|
| Espécies de bolsa | Integral | Integral e parcial |
| Renda familiar per capita máxima para ter direito à bolsa integral | Um salário mínimo | Um salário mínimo e meio |
| Destinatários da bolsa | 1. Aluno que tenha cursado o ensino médio completo na rede pública de ensino; e<br>2. Professor da rede pública de educação básica. | 1. Aluno que tenha cursado o ensino médio completo na rede pública de ensino;<br>2. Aluno que tenha cursado o ensino médio completo em instituição privada na condição de bolsista;<br>3. Aluno portador de necessidades especiais; e<br>4. Professor da rede pública de educação básica. |
| Critérios de seleção do bolsista | 1. Resultado do ENEM; e<br>2. Perfil socioeconômico. | 1. Resultado do ENEM;<br>2. Perfil socioeconômico; e<br>3. Critérios de seleção da própria IES privada. |
| Possibilidade de o bolsista prestar serviços comunitários | Não constava no PL. | Dispositivo incluído na MP. |
| Quantidade mínima de bolsa exigida das IES com e sem fins lucrativos | Uma bolsa para cada nove alunos regularmente matriculados. | Uma bolsa para cada nove alunos regularmente matriculados. |
| Alternativa de converter bolsa integral em parcial | Não constava no PL. | 1. Uma bolsa integral para cada dezenove estudantes pagantes; e<br>2. Soma das bolsas represente 10% da receita anual efetivamente recebida. |
| Competência para a IES ampliar o número de vagas sem autorização do MEC | Não constava no PL. | No limite da proporção de bolsas integrais oferecidas por curso e turno. |
| Quantidade de avaliações insuficientes pelo SINAES que resultaria na desvinculação do PROUNI | Dois anos consecutivos ou três intercalados, no período de cinco anos. | Três avaliações consecutivas. |

| | | |
|---|---|---|
| Incentivos tributários | 1. IRPJ;<br>2. CSLL;<br>3. PIS; e<br>4. COFINS. | 1. IRPJ;<br>2. CSLL;<br>3. PIS; e<br>4. COFINS. |
| Penalidades em caso de descumprimento do disposto no termo de adesão | 1. Multa; e<br>2. Desvinculação do PROUNI em caso de reincidência de falta grave. | 1. Desvinculação do PROUNI em caso de reincidência de falta grave. |
| Quantidade mínima de bolsa exigida das IES filantrópicas | Uma bolsa de estudo integral para cada quatro alunos regulares da instituição. | 1. Uma bolsa de estudo integral para cada nove alunos regulares da instituição; e<br>2. Aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos vinte por cento da receita bruta. |
| Faculdade das IES filantrópicas aderirem ao PROUNI | Não constava no PL. | Sim, mediante assinatura do termo de adesão. |
| Vedação da IES se credenciar no FIES na hipótese de não adesão ao PROUNI | Constava no PL. | A vedação foi substituída pela prioridade na destinação dos recursos do FIES para as IES que aderissem ao PROUNI. |
| Indicação do órgão com competência fiscalizatória | Não constava no PL. | Exclusivamente o MEC, inclusive para fins da isenção. |
| Recolhimento gradativo da contribuição previdenciária patronal em caso de mudança para o regime lucrativo | Não constava no PL. | Dispositivo incluído na MP. |
| Termo de adesão trazendo a estimativa de renúncia fiscal e meios para compensá-la | Constava no PL. | Dispositivo mantido na MP. |
| Grupo interministerial para acompanhamento da renúncia | Constava no PL. | Dispositivo mantido na MP. |

Fonte: Elaboração do autor.

A tabela acima e as emendas analisadas na seção anterior deste capítulo demonstram que, de fato, muitas das propostas de alteração do PL 3582/2004 foram utilizadas pelo Poder Executivo na versão inicial da MP 213/2004 enviada ao Congresso Nacional. Dessas, destacam-se: i) a inclusão de bolsas parciais como contrapartida exigida das IES que gozassem dos incentivos fiscais; ii) a faculdade das IES converterem bolsas integrais em parciais, mas com a obrigação de a soma desses benefícios aos estudantes representar 10%

da receita anual efetivamente recebida, iii) exclusão da multa em caso de descumprimento do disposto no termo de adesão; iv) equiparação da quantidade mínima de bolsa exigida das IES filantrópicas àquela exigida das instituições com e sem fins lucrativo; e v) a faculdade conferida às IES filantrópicas e sem fins lucrativas para mudar para o regime jurídico lucrativo, com a possibilidade da instituição recolher a contribuição previdenciária patronal gradualmente durante cinco anos.

Embora os pleitos de muitos parlamentares tenham sido substancialmente atendidos, 193 (cento e noventa e três) emendas foram apresentadas à medida provisória pelos deputados federais. Todavia, quase todas repetiram o conteúdo das 292 (duzentas e noventa e duas) emendas apresentadas ao PL 3.582/2004, com mudança, em alguns casos, apenas do parlamentar que propôs a modificação do texto apresentado pelo Poder Executivo. Por esse motivo, as emendas à MP 213/2004 não serão analisadas no mesmo nível de detalhe que foi feito ao projeto de lei, exceto naqueles casos em que, de fato, houve nova proposição. Nesse grupo, encaixam-se 12 (doze) emendas.[362]

Foi apresentada proposta de alteração do texto da medida provisória concernente às obrigações impostas aos bolsistas. Uma das emendas propunha que a comprovação da renda do aluno ocorresse semestralmente. O parlamentar afirmou que "a exemplo de programas como o Bolsa Família, que carecem de acompanhamento e controle, não podemos novamente errar no controle das políticas públicas de educação com caráter social." [363] O mesmo deputado federal propôs que fosse instituída a obrigação das IES divulgarem em meio de comunicação regional a lista dos alunos beneficiados pelo PROUNI, pois, em seu entender, "a divulgação pública e transparente do programa faz-se necessária para que a sociedade conheça os beneficiados e possa controlar o programa."[364]

O art. 150, § 6º, da CF/88 foi o fundamento apresentado por um parlamentar para propor a supressão dos dispositivos da medida provisória que dispunha sobre isenção ou imunidade, posto que, em sua intepretação da referida norma constitucional, a MP 213/2004 não tratava exclusivamente de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, anistia ou remissão. Assim, as normas expressas por meio dos arts. 8º, 11, § 2º e 12 da MP 213/2004 deveriam ser objeto de lei específica, já que "não se pode dar isenção no texto de lei, ou

[362] BRASIL. **Emendas à Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxddyp89. Acesso em: 06 abr. 2019.
[363] Emenda à MP nº 27, de José Carlos Aleluia.
[364] Emenda à MP nº 34, de José Carlos Aleluia.

redução da base de cálculo, bem como remissão, na medida provisória que institui o programa."[365]

Outra emenda que se diferenciou daquelas apresentadas ao PL 3582/2004 foi a que propôs suprimir o advérbio "exclusivamente" do § 1º, do art. 11, da MP 213/2004, norma esta que conferia ao MEC a competência exclusiva para fiscalizar as IES filantrópicas, inclusive para fins de cumprimento dos requisitos para gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da CF/88. Segundo o parlamentar que apresentou a emenda, "as contribuições dos empregados continuam sendo devidas à Previdência, o qual é o órgão competente para averiguação, fiscalização e possível levantamento das contribuições devidas, no caso de inadimplência da instituição."[366]

Ainda sobre o § 1º, do art. 11, da MP 213/2004, outro parlamentar protocolou emenda que fixava a competência exclusiva do Ministério da Previdência Social para fiscalizar as IES filantrópicas em gozo da imunidade da contribuição previdenciária patronal, já que, em seu entender, além de preservar a arrecadação previdenciária, a proposta resolveria problema de fiscalização relacionado à " duplicidade de atuações na área".[367]

Proposta para converter débito tributário em bolsa de estudo, a exemplo daquelas apresentadas ao PL 3582/2004, também foi apresentada na medida provisória, diferenciando-se apenas o tributo. A emenda propunha a conversão de débito de imposto de renda retido na fonte, exigido pela RFB das fundações de educação municipais sob o entendimento da autoridade fiscal de que o art. 158, inciso I, da CF/88 não seria aplicável às referidas IES. A vantagem dessa proposta, segundo o parlamentar, seria a resolução da lide que permanecia indefinida tanto no âmbito administrativo quanto no Poder Judiciário, com ganhos para os dois lados, a saber "o Governo Federal poderia ampliar as vagas, conforme a sua intenção, com recursos de uma receita discutível" e as IES seriam beneficiadas com a eliminação de um "passivo tributário que entendem inexistir."[368]

Foi apresentada emenda pretendendo conferir mais um benefício tributário às IES, a saber, a suspensão da exigibilidade dos débitos tributários das instituições que aderissem ao PROUNI, de modo que eventuais débitos não impedissem a concessão de certidão de regularidade fiscal, até o trânsito em julgado do processo judicial. O deputado federal sustentou o seu pedido em duas justificativas, primeiro, o fato de as decisões do Fisco,

[365] Emenda à MP nº 101, de Carlos Mota.
[366] Emenda à MP nº 139, de Arnaldo Faria de Sá. Em sentido análogo as Emendas à MP nº 140, de Sérgio Miranda, 151, de Carlos Mota, 154, de Severiano Alves e 155, de Alice Portugal.
[367] Emenda à MP nº 141, de Carlos Mota.
[368] Emenda à MP nº 159, de João Matos. No mesmo sentido, a Emenda à MP nº 160, de Osvaldo Biolchi.

algumas, em seu entender, "inadequadas e irregulares", impedirem a emissão de certidão de regularidade, forçando as instituições a recorrer ao Poder Judiciário, que, todavia, demora para julgar os feitos; e, segundo, a alegação de que o princípio da presunção de inocência só permitiria afirmar que a instituição deve com o término do processo judicial e, consequentemente, apenas nesse momento poder-se-ia privar a IES da certidão.[369]

A última emenda à MP 213/2004 a ser citada é também a última proposta de alteração do referido diploma normativo, a saber, a Emenda nº 193. O parlamentar que a apresentou propunha destinar a arrecadação de tributos pagos pelas IES privadas ao FIES, de modo que esse fundo pudesse ter mais recursos e, consequentemente, ampliar o número de alunos beneficiados com o financiamento estudantil[370].

Em síntese, a exemplo do que ocorreu com as emendas ao PL 3582/2004, as propostas de alteração da MP 213/2004, analisadas acima, também privilegiaram a ampliação de benefícios para as IES e o enrijecimento de controle para os bolsistas, em detrimento do controle dos incentivos fiscais conferidos às IES:

**Tabela 12 - Comparação das emendas propostas pelos Deputados Federais à MP 213/2004 com o objetivo de conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas com as que propunham impor maior controle às IES**

| Conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas | Impor maior controle às IES |
|---|---|
| 1. Evitar fraude dos bolsistas;<br>2. Suspender a exigibilidade dos débitos tributários das instituições que aderissem ao PROUNI;<br>3. Destinar a arrecadação de tributos pagos pelas IES privadas ao FIES; e<br>4. Converter em bolsas os débitos de tributos federais, conforme opção da instituição de ensino. | 1. Retirada da competência exclusiva do MEC para fiscalizar;<br>2. Fixar competência exclusiva do Ministério da Previdência Social para fiscalizar as IES filantrópicas em gozo da imunidade da contribuição previdenciária patronal; |

Fonte: Elaboração do autor.

As emendas foram apreciadas pelo relator, deputado Colombo, que, em seu parecer, em síntese, entendeu ser o PROUNI constitucional. O parecer apresentado pelo relator da medida provisória discorreu sobre a constitucionalidade do programa, sob o fundamento de que a lei ordinária, nos termos da jurisprudência do STF, pode regulamentar as imunidades

[369] Emenda à MP nº 185, de Bonifácio de Andrada.
[370] Emenda à MP nº 193, de Luiz Carlos Hauly.

previstas no art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º, da CF/88, no que toca a "requisitos de funcionamento das entidades."

A mesma interpretação foi feita sobre o artigo que condicionava o gozo de incentivos fiscais à adesão ao PROUNI, já que, segundo o relator, as isenções de IRPJ e de CSLL, destinadas às instituições sem fins lucrativos e filantrópicas foram instituídas por lei ordinária, logo passível de modificação por meio de medida provisória.

Quanto à adequação financeira e orçamentária, o fundamento foi o mesmo constante na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, qual seja, que as IES particulares já eram isentas do recolhimento de parte dos tributos objeto do PROUNI, e embora o total da renúncia de IRPJ, CSLL e COFINS fosse da ordem de R$ 869 milhões – esse valor não considerou o PIS – não havia o devido controle da contrapartida oferecia pelas instituições de ensino. Por outro lado, o programa em discussão no Congresso, além de instituir critérios objetivos para fins de cálculo da quantidade de bolsas que as IES estariam obrigadas a oferecer, ainda resultaria na diminuição da renúncia, posto que passaria de R$ 869 milhões para R$ 122 milhões por ano. Estimou-se também o custo tal do PROUNI caso todas as instituições elegíveis aderissem ao programa, tendo chegado ao valor total de R$ 1.398 bilhão.

Quanto ao custo por aluno, o parecer considerou que no período de quatro anos o total de alunos atendidos seria de 550 mil, de modo que o custo/aluno seria de R$ 970,00.

O relator também apontou que, à época, 88% do faturamento conjunto das IES privadas advinham de instituições filantrópicas e sem fins lucrativos, de modo que o PROUNI ainda geraria o benefício de desestimular o enquadramento em tais regimes jurídicos com o mero objetivo de reduzir a carga tributária. Por fim, indicou a manutenção do art. 14 na MP 213/2004.

Em 1º/12/2004, a MP 213/2004 foi submetida à votação em turno único na Câmara dos Deputados, quando foi aprovada[371]. Em 06/12/2004, o texto aprovado pela Câmara foi remetido ao Senado, onde recebeu a denominação de Projeto de Lei de Conversão nº 59, de 2004[372]. Das alterações aprovadas na primeira Casa, merecerem destaque: i) a diminuição da contrapartida em bolsa exigida da IES com e sem fins lucrativos e filantrópicas, tanto no regime ordinário quanto no alternativo; ii) a obrigação de a IES conferir acesso à sua planilha

[371] BRASIL. **Notas taquigráficas da discussão, em turno único, em 1º/12/2004, da Medida Provisória nº 213/2004 na Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y33zt22c. Acesso em: 10 mai. 2019.
[372] BRASIL. **Notas taquigráficas do Projeto de Lei de Conversão nº 59, de 2004 (conversão em lei da Medida Provisória nº 213/2004)**. Disponível em: https://tinyurl.com/y552jfg7. Acesso em: 10 mai. 2019.

de custos à comunidade universitária; iii) a suspenção de exigibilidade de débitos tributários das IES, para fins de análise de regularidade fiscal, até o trânsito em julgado judicial; e iv) a dispensa de consulta ao CADIN para fins de deferimento do pedido de adesão ao PROUNI.

### 4.2.2 Tramitação da MP 213/2004 no Senado Federal: audiência pública na comissão de educação, emendas e parecer do relator

No Senado, em 14/12/2004, foi realizada audiência pública na Comissão de Educação do Senado Federal, tendo sido convidado o Ministro da Educação, Tarso Genro. Embora três fossem os temas da sessão, a saber, cotas no ensino superior, reforma universitária e PROUNI, os dois primeiros assuntos foram analisados superficialmente, já que o representante do Poder Executivo dedicou o seu tempo para tratar da MP 213/2004, notadamente sobre o percentual de bolsa que seria exigido das IES e, sob provação do senador Eduardo Azeredo, a instituição de bolsa parcial com percentual inferior a 50% (cinquenta por cento).

Genro iniciou a sua exposição afirmando que o PROUNI não se tratava de uma proposta de reforma universitária, mas meramente um programa de bolsas. Essa declaração foi feita, em certa medida, para afastar as críticas que o programa vinha sofrendo de parlamentares que afirmavam que a reforma universitária do Governo privilegiaria as instituições privadas em detrimento das públicas.

Quanto às bolsas, o Ministro da Educação prosseguiu asseverando que elas eram devidas pelas IES filantrópicas com fundamento na norma que impunha a obrigação dessas entidades destinarem 20% (vinte por cento) do seu faturamento em gratuidade, ou, em suas próprias palavras, "estamos apenas, em relação às filantrópicas, meramente dando conteúdo para uma norma já existente. Nada de mais."[373] Quanto ao fato de não ter sido exigido 20% (vinte por cento) de bolsas dessas entidades, Genro defendeu que a outra parcela do recurso que as filantrópicas deveriam aplicar em gratuidade era destinada para "assistência médica, laboratório, consultório nas vilas, extensão universitária etc."[374]

---

[373] BRASIL. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.

[374] BRASIL. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.

Em relação às IES com e sem fins lucrativos, Genro asseverou que elas não eram obrigadas a aderir ao programa, devendo fazê-lo apenas se quisessem "trocar impostos por vagas, contribuições por vagas." Essa assertiva deveu-se à redução, na Câmara dos Deputados, do número de bolsas exigidas das entidades enquadrada no programa, sob a alegação da iniciativa privada de que a proporção incialmente apresentada pelo Governo resultaria por tornar o negócio deficitário. Frente à essa declaração, o chefe do MEC ainda objetou:

> Existe uma instituição que quer baixar de 10% para 7%, e teve na Câmara força política para isso – força política legítima, legal. Não estou fazendo nenhum julgamento moral nisto. Longe de mim. Mas ela quer baixar para 7%, alegando que com 10% não pode aderir, porque teria prejuízo. Então, não faça a sua adesão. É muito importante que isso fique claro. Não há nenhuma extorsão estatal com relação a isso. As instituições podem ou não aderir. As que não quiserem aderir não o façam. Portanto, continuem pagando os seus impostos. É um percentual mínimo. Ela está propondo que o percentual mínimo para que seja aceita a adesão seja 7%.[375]

O percentual de 10% (dez por cento) foi estabelecido, nas palavras de Genro, após negociação com a iniciativa privada, a qual, inclusive, teria assinado a medida provisória enviada ao Presidente da República. Outro fato que demonstraria o alinhamento com a iniciativa privada era o número de adesões ainda em 2004, que totalizava a oferta de 118 mil novas vagas. Ressaltou, ademais, que essa quantidade era quase igual à oferta anual, nas universidades públicas, de novas vagas - 120 mil. Ocorre que, segundo o ministro, o pleito legítimo de apenas uma IES, atendido pela Câmara, significou a redução desse número para 70 mil vagas por ano:

> Em quatro anos, perderemos mais ou menos 180 mil bolsas para alunos de baixa e baixíssima renda, pela pressão de apenas uma instituição que veio fazer a sua postulação política absolutamente justa, transparente, legal.
> Faço questão de dizer que foi apenas uma entidade que veio aqui, uma instituição. Não foram as instituições representativas que firmaram o acordo conosco para a elaboração da medida provisória. Distribuímos aos Senadores uma amostragem do que, nos seus Estados, perderíamos de bolsas para alunos pobres, de baixa e baixíssima renda.[376]

---

[375] BRASIL. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.
[376] BRASIL. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.

Nas palavras do então secretário executivo do MEC, Fernando Haddad, proferidas também em 14/12/2004, durante a audiência pública na Comissão de Educação do Senado, o percentual inicial de bolsa que o Poder Executivo exigiria das IES era de 15% (quinze por cento), isso porque a lucratividade média considerada para o setor foi de 32% (trinta e dois por cento). Ocorre que as associações de mantenedoras ABMS, ANUP, ANACEL, ANAF e CEMESP enviaram uma carta para o Governo questionando o citado percentual, já que, segundo elas, considerando a evasão e a inadimplência, dificilmente a IES privada "atinge superávit superior a 16%."

Assim, após negociação com mais de 1.200 IES privadas, o Poder Executivo considerou a lucratividade média de 16% para fins de cálculo do percentual de bolsas que exigiria das IES no PROUNI, de modo que, nas palavras de Haddad, "se você tem 16% de retorno sobre o seu faturamento, são 4% de Imposto de Renda; 1,44% de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; 3% de COFINS e 0,65% de PIS, o que supera os 9%. Então, fechamos em 10% [...]."[377] A tabela a seguir demonstra esse cálculo:

**Tabela 13 - Cálculo elaborado pelo Poder Executivo para definir o percentual de bolsas que seria exigido das IES privadas**

| | |
|---|---|
| **Receita Bruta** | R$ 1.000.000,00 |
| **% lucratividade** | 16% |
| **Lucro** | R$ 160.000,00 |
| **PIS** | R$ 6.500,00 |
| **COFINS** | R$ 30.000,00 |
| **IRPJ** | R$ 40.000,00 |
| **CSLL** | R$ 13.500,00 |
| **Custo Tributário** | **R$ 90.000,00** |
| **% Tributos / Receita Bruta** | **9,00%** |

Fonte: Elaboração do autor

A IES que buscou reduzir o percentual de bolsas, segundo Almeida, a UNIP,[378] contratou parecer da Trevisan, o qual divergiu daquele elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) apenas no que diz respeito à lucratividade, que, naquele estudo, foi de 10%.

[377] BRASIL. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.

[378] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro**: um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 87.

A FGV criticou o trabalho da Trevisan e, para tanto, considerou as demonstrações contábeis de diversas IES privadas que voluntariamente enviaram para o MEC.

O segundo tema debatido na sessão, como dito acima, foi a instituição de outro percentual de bolsa parcial. O senador Eduardo Azeredo citou o exemplo da PUC Minas para defender a inclusão de bolsa parcial em percentual inferior a 50% (cinquenta por cento), sustentando que, caso a versão final da MP 213/2004 aprovada pela Câmara fosse convertida em lei, a referida IES teria de aumentar o percentual do desconto e, consequentemente, diminuir a quantidade de beneficiários. Contudo, o Ministro contra-argumentou que as bolsas eram destinadas a alunos deveras pobres, de modo que a benesse parcial resultaria em não atender a essa parcela da população brasileira. Citou ainda que dados demonstravam que no primeiro ano do curso superior, a maioria do alunado das IES privadas era composta por estudantes de baixa renda, mas a partir do segundo ano esse cenário mudava, em decorrência da evasão daquele grupo, que não conseguia pagar a mensalidade.

Por fim, o ministro Tanso Genro ainda assegurou que o PROUNI atenderia mais alunos que o FIES, 118 mil versus 50 mil, e, ainda assim, ao custo de 25% (vinte e cinco por cento) do programa de financiamento.

As atas das audiências públicas do Senado evidenciam que o Poder Executivo estabeleceu o percentual de bolsas devido pelas IES a partir de estudos prévios, buscando equiparar a renúncia tributária ao custo das bolsas. Todavia, no Congresso Nacional, a redução no número bolsas resultou por retirar essa equivalência.

Além da audiência pública, as emendas apresentadas no Senado servem como fonte de dados para análise da eventual preocupação dos parlamentares sobre o controle do incentivo fiscal do PROUNI.

No Senado Federal 15 emendas foram propostas.[379] A primeira, relacionada às contrapartidas exigidas das IES aderentes ao PRONUI, já que objetivava instituir a obrigação da IES oferecer também bolsas de 25% (vinte e cinco por cento), além das integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento).[380]

A segunda emenda apresentada pelo Senado propôs aumentar a quantidade mínima de bolsas exigida das IES com e sem fins lucrativos, passando de uma bolsa integral para cada 13 (treze) alunos regularmente pagantes para uma bolsa integral para cada 10,7 (dez inteiros e sete décimos) alunos regularmente pagantes. Essa emenda também propôs

---

[379] BRASIL. **Emendas apresentadas à MP 213/2004 no Senado Federal**. Disponível em: https://tinyurl.com/y2m96st5. Acesso em: 10 mai. 2019.
[380] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 194.

aumentar a proporção de bolsas a ser oferecida na hipótese de a IES escolher o regime alternativo que combina bolsas integrais e bolsas parciais de 50% e 25%.

O texto final votado pela Câmara dos Deputados conferia às instituições aderentes ao PROUNI a faculdade de em substituição ao regime ordinário, a saber, uma bolsa integral para cada 13 (treze) alunos regularmente pagantes, conceder uma bolsa integral para cada 28 (vinte e oito) alunos regulamente pagantes, mais bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) em quantidade suficiente que, somadas às bolsas integrais, as benesses conferidas aos alunos correspondessem a 7% (sete por cento) da receita anual efetivamente recebida pela instituição. Como dito, no Senado, propôs-se aumentar o percentual de bolsas integrais, no regime alternativo, para uma bolsa para cada vinte e dois alunos regularmente pagantes, bem como atualizou o texto, incluindo as bolsas parciais de 25% (vinte e cinco por cento) e, por fim, sugeriu-se que o custo das bolsas integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) também fosse ampliado para 8,5% da receita anual.[381]

A terceira emenda dispôs sobre as medidas que as IES deveriam adotar para restabelecer o percentual adequando de bolsas na hipótese de "evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados", a saber, nos processos seletivos seguintes oferecer bolsas em quantidade suficiente para restabelecer a proporção fixada no termo de adesão.[382]

A emenda nº 197 pode ser classificada no rol daquelas tendentes a abrandar o controle da renúncia fiscal, já que o seu objetivo era suprimir o § 3º do art. 8º, do texto final enviado pela Câmara dos Deputados. O referido texto impunha à IES aderente ao PRONUI a obrigação de conferir acesso à comunidade acadêmica "à sua planilha de custos e ao processo de seleção e concessão de bolsas de estudo." Essa norma não constava no texto enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional por meio do PL 3582/2004 nem na MP 213/2004, tendo sido objeto de emenda parlamentar.

O art. 10, que dispunha sobre os requisitos a serem atendidos pelas IES filantrópicas, foi atualizado com a inclusão das bolsas parciais de 25% (vinte e cinco por cento) no rol das contrapartidas exigidas dessas entidades, de modo que elas pudessem gozar da imunidade previstas nos arts. 150, VI, "c" e 195, § 7º, da CF/88[383].

---

[381] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 195.
[382] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 196.
[383] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 198.

Outra emenda foi apresentada para disciplinar as contrapartidas exigidas das IES filantrópicas[384]. O texto da MP 213/2004 enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional passou a prever a possibilidade de as entidades filantrópicas adotarem as regras de seleção do PROUNI, sob a condição de "oferecer vinte por cento, em gratuidade, de sua receita anual."

Essa emenda do Senado tinha o objetivo de: i) incluir as bolsas parciais de 25% (vinte e cinco por cento) no cômputo do percentual que deveria ser destinado às bolsas; ii) estabelecer o prazo, expressamente, de sessenta dias, contado da publicação da lei, para a entidade filantrópica solicitar a revisão de decisão que tenha indeferido pedido de renovação do CEBAS, fundamentada, "unicamente por não atenderem ao percentual mínimo de gratuidade exigido"; iii) conferir ao Ministério da Previdência Social a competência para aferir se a IES filantrópica, detentora do CEBAS, cumpre os demais requisitos legais para fins de gozo da imunidade e isenção; e iv) estabelecer presunção em favor da IES filantrópica, consistente na dispensa da entidade apresentar o CEBAS no pedido de reconhecimento do direito de gozo da imunidade e isenção, "na hipótese de o CNAS não decidir sobre o pedido até o dia 31 de março de 2005."

Cita-se ainda a proposta de supressão do art. 15 da versão da MP 213/2004 enviada pela Câmara dos Deputados. Esse artigo assim dispunha: "Art. 15. Para as instituições que observarem as regras do PROUNI ficam suspensas as exigibilidades de débitos para fins de concessão de certidão negativa de débito fiscal, até decisão transitada, nas questões fiscais demandadas judicialmente."

A emenda nº 201 propôs suprimir a alteração que a MP 213/2004 fazia na Lei nº 9.249/1995, especificamente no dispositivo que tratava da dedutibilidade de despesas para fins de apuração do lucro real. A versão final da medida provisória em análise enviada ao Senado permitia às pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ deduzir as doações "efetuadas às instituições de ensino e pesquisa públicas e gratuitas."

Também foi proposta alteração ao texto da medida provisória que exigia a consulta ao Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (CADIN). A versão que chegou ao Senado incluía um inciso ao art. 6º, da Lei nº 10.522/2002, de modo que também seria "obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para:" credenciar a IES particular no

[384] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 199.

PROUNI. Ocorre que no Senado, propôs-se dispensar a referida consulta no primeiro ano do programa, sendo esta obrigatória, portanto, apenas a partir de 2006[385].

A emenda nº 203 pretendia suprimir o art. 19, da MP 213/2004. Esse dispositivo, curiosamente, ao mesmo tempo que no *caput* estabelecia a obrigação da IES comprovar "ao final de cada exercício, a quitação de tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sob pena de desvinculação do Programa", em seu parágrafo único dispensava às citadas entidades de comprovar a quitação de tributos federais, posto que, expressamente, fez constar no projeto de conversão que "o disposto no art. 60 da Lei nº 9.069[386], de 29 de junho de 1995, não se aplica à concessão da isenção prevista no art. 8º desta Lei."

Por fim, a última emenda apresentada pelo Senado propunha mudança ao art. 21 da MP 213/2004, o qual estabelecia que os termos de adesão assinados durante a sua vigência ficariam válidos pelo prazo neles especificado. A proposta de alteração do citado dispositivo apenas incluía que deveria ser observado o disposto no § 4º e no *caput* do art. 5º, que trazia a faculdade das IES converterem bolsas integrais em parciais[387].

Vê-se que, ao contrário do que ocorreu na Câmara dos Deputados, no Senado, as emendas privilegiaram o controle do PROUNI:

[385] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 202.
[386] Esta é a redação do art. 60 da Lei nº 9.069/1995: "Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais."
[387] Emenda à MP apresentada pelo Senado de nº 204.

**Tabela 14 - Comparação das emendas propostas pelos Senadores à MP 213/2004 com o objetivo de conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas com as que propunham impor maior controle às IES**

| Conferir benefícios às IES privadas e enrijecer o controle sobre os bolsistas | Impor maior controle às IES |
|---|---|
| 1. Incluir bolsa parcial de 25% no rol de contrapartida das IES;<br>2. Retirar o artigo que assegurava "às entidades representativas da comunidade universitária acesso irrestrito à sua [da IES] planilha de custos e ao processo de seleção e concessão de bolsas de estudo"; e<br>3. Facilitar o processo de reconhecimento de natureza filantrópica; | 1. Aumentar a quantidade de bolsas;<br>2. Impor a obrigação da IES ofertar no período letivo seguinte as bolsas não concedidas no semestre anterior;<br>3. Ampliar o percentual da Receita Bruta que as IES filantrópicas deveriam considerar para fins de contrapartida da imunidade;<br>4. Restabelecer a necessidade de regularidade fiscal para fins enquadramento no programa; e<br>5. Exclusão do artigo que suspendia a exigibilidade dos débitos das IES aderentes ao PROUNI. |

Fonte: Elaboração do autor.

O relator da matéria no Senado foi o senador Rodolpho Tourinho. O parlamentar sustentou que o Brasil, a exemplo de outros países em desenvolvimento, tinha uma forte demanda por mão de obra qualificada, com formação superior e, a despeito disso, o único suporte dado pelo Governo Federal aos estudantes era a concessão de empréstimo com recursos do FIES. Ainda assim, essa medida não atendia suficientemente a demanda estudantil. O PROUNI, considerando esse cenário, tinha a vantagem de ser uma alternativa ao problema relatado. Assim, o relator afirmou que o Senado fizera um acordo com o líder do Governo na Casa, com o MEC e com a Casa Civil da Presidência da República para ampliar a quantidade de alunos beneficiados.

O senador Rodolpho Tourinho classificou ainda como "esdrúxula" a norma aprovada pela Câmara, que dispensava a regularidade das IES no CADIN, mas, por outro lado, "concedeu-se o prazo de um ano para que todas as instituições que integram o programa

regularizem a sua situação."[388] O relator ainda justificou a supressão do parágrafo que obrigava a IES a facultar o acesso irrestrito da comunidade universitária à sua planilha de custos, pois, em seu entender, isso violaria o sigilo fiscal.

Deve-se destacar a observação feita pelo relator do projeto de conversão da MP 213/2004, em seu parecer, sobre a falta de clareza do critério de cálculo do custo por aluno e do total da renúncia fiscal, nesses termos:

> As estimativas de atendimento do programa, bem como de sua renúncia fiscal e de custo por aluno ainda parecem pouco claras. Conforme dado da Secretaria da Receita Federal, reproduzido no Parecer do Deputado Colombo, o total da renúncia fiscal do Prouni seria de cerca de R$530 milhões, no caso de adesão de todas as instituições enquadráveis nas exigências do programa. Caso sejam criadas 100 mil vagas no primeiro ano de implantação do Prouni, o custo por aluno seria de R$5,3 mil.[389]

Embora o senador Rodolpho Tourinho tenha feito a observação acima, no mesmo parágrafo ele concluiu que "há sinais consistentes de que o Prouni constitui um mecanismo de baixo custo para a integração de estudantes de baixa renda no ensino superior."[390] Ocorre que ele não trouxe dados que permitissem chegar à conclusão citada, que, curiosamente, é contraditória à primeira parte do parágrafo acima transcrito.

A falta de elementos fáticos também foi apontada pela consultoria de orçamento e fiscalização financeira da Câmara dos Deputados.[391] A Nota Técnica nº 32/2004[392] aponta que embora o Poder Executivo tenha sustentado na Exposição de Motivos da MP 213/2004 que o PROUNI não aumentaria a renúncia fiscal, já que a conversão das IES filantrópicas em instituições com fins lucrativo resultaria em aumento de arrecadação, "no entanto, não foi apresentada a estimativa dessa renúncia, nem mesmo de quanto seria o citado aumento

---

[388] BRASIL. **Parecer do relator no Senado Federal da Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 06 abr. 2019.
[389] BRASIL. **Parecer do relator no Senado Federal da Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 06 abr. 2019.
[390] BRASIL. **Parecer do relator no Senado Federal da Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 06 abr. 2019.
[391] A Resolução nº 1, de 2002, do Congresso Nacional, que dispõe sobre a apreciação, pelo Congresso Nacional, das Medidas Provisórias a que se refere o art. 62 da Constituição Federal estabelece, no art. 19, o seguinte: "Art. 19. O órgão de consultoria e assessoramento orçamentário da Casa a que pertencer o Relator de Medida Provisória encaminhará aos Relatores e à Comissão, no prazo de 5 (cinco) dias de sua publicação, nota técnica com subsídios acerca da adequação financeira e orçamentária de Medida Provisória." Ademais, o § 1º, do art. 5º estabelece o que deve ser considerado na referida Nota Técnica: "§ 1º O exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das Medidas Provisórias abrange a análise da repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e da implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União."
[392] BRASIL. **Nota Descritiva da Medida Provisória nº 213 de 2004 pelos Consultores Legislativos Isaura Belloni e Ronaldo Marton**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6kzuuaj. Acesso em: 06 abr. 2019.

de arrecadação decorrente das instituições de ensino superior atualmente qualificadas como filantrópicas."

Posta a medida em votação, os senadores Hélio Costa e Antero Paes de Barro lamentaram a falta de tempo para debater o tema objeto da MP 213/2004, tendo o primeiro afirmado que a Casa Legislativa teve "quatro ou cinco dias apenas para fazer um estudo, uma análise, apresentar as emendas." O parlamentar Hélio Costa ainda elogiou o fato de o relator do projeto no Senado, o senador Rodolpho Tourinho, ter retirado a anistia às IES que constava no texto enviado pela Câmara dos Deputados, bem como a reinclusão da consulta ao CADIN antes da IES ter o seu pedido de adesão ao PROUNI deferido.

Mesmo com as críticas à falta de tempo para análise do projeto, todas as emendas apresentadas no Senado foram aprovadas e o texto remetido à Câmara dos Deputados. Nessa casa, apenas a emenda nº 10 (dez) do Senado Federal foi rejeitada, aquela que propunha suprimir o art. 19, da MP 213/2004. Esse era o dispositivo que permitia a IES aderir ao PROUNI sem comprovar a regularidade fiscal.

O texto final foi remetido para a sanção do Presidente da República, o qual vetou apenas o artigo que permitia a IES aderir ao PROUNI sem comprovar a regularidade fiscal. Além dessa questão, o chefe do Poder Executivo justificou que a redação do *caput* art. 17 não limitava a isenção às atividades vinculadas ao ensino superior, vejamos:

> O caput do art. 17 autoriza a instituição mantenedora a aderir ao Prouni sem comprovar a regularidade fiscal, postergando tal comprovação para o final de cada exercício. Trata-se de uma medida sem precedente na legislação tributária, abrindo a possibilidade de outros setores reivindicarem tratamento isonômico.
> Por outro lado, na forma em que apresentado, o dispositivo estende às mantenedoras 'a isenção prevista no art. 8º desta Lei', sem, entretanto, estabelecer, de forma clara, que o benefício estaria submetido às condições ali estabelecidas, o que provocará demandas judiciais tentando ampliar a aplicação da isenção à totalidade das atividades exercidas pela beneficiária (isenção objetiva), inclusive aquelas vinculadas ao ensino fundamental e médio, fato que se distancia, em muito, da intenção da proposta original.
> Da mesma forma, o parágrafo único do art. 17 excepciona as instituições que aderirem ao Prouni da obrigatoriedade de comprovar a quitação de impostos e contribuições federias para fins de concessão da isenção tributária de que trata o projeto de lei de conversão.[393]

O veto não foi apreciado pelo Congresso Nacional, de modo que a redação final é aquela analisada, pormenorizadamente, na primeira seção do Capítulo 3.

---

[393] BRASIL. **Veto do Presidente da República à Lei nº 11.096/2005**. Disponível em: https://tinyurl.com/y2kdzuqo. Acesso em: 06 abr. 2019.

A tramitação do MP 213/2004 no Senado Federal demonstra que os senadores dedicaram mais atenção ao controle das isenções do PROUNI, bem como para impedir a ampliação de benefícios fiscais às IES privadas. Ademais, identifica-se que as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo foram ratificadas pelo Senado, no sentido de que o percentual de brasileiros com formação superior era baixo, em especial na parcela mais pobre da população, o que evidenciava a necessidade do programa, mormente em razão do seu reduzido custo.

Ocorre que a exemplo das provocações feitas na Câmara dos Deputados, Senadores questionaram a ausência de estimativa da renúncia e da memória de cálculo do efeito compensatório decorrente da mudança de natureza jurídica das IES filantrópicas.

### 4.3 Críticas à tramitação do PL 3582/2004 e da MP 213/2004

Diversos pesquisadores criticam a primazia das IES durante a tramitação do PROUNI no Congresso. Almeida assevera que o trâmite do PROUNI no Congresso Nacional, desde o PL 3582/2004 até a sanção da Lei 11.096/2005, foi marcado pelo *lobby* das IES privadas, sendo que, por outro lado, não teve "nenhuma participação do setor público"[394]. Para o citado autor, as 292 (duzentas e noventa e duas) emendas recebidas pelo PL 3582/2004 é a prova da estratégia bem sucedida adotada pela iniciativa privada, devendo ser destacada a redução da contrapartida em bolsa exigida das IES privadas, que, segundo ele, deve ser creditada à Universidade Paulista (UNIP).

Essa suposta primazia da iniciativa privada durante o trâmite do PROUNI, na avaliação de Guerra, decorre do fato de diversos deputados federais serem proprietários de IES ou terem recebido verbas para o financiamento de suas respectivas campanhas:

> Para levantar as modificações mais substanciais propostas ao projeto, foram analisadas as 292 emendas, e verificado quais dessas emendas efetivamente foram mantidas na MP presidencial e na Lei final. A pesquisa optou por analisar as emendas que apresentaram maiores mudanças e os deputados que mais apresentaram modificações. Duas comissões estiveram envolvidas diretamente no projeto de lei do PROUNI, a Comissão de Educação da Câmara e a Comissão Especial formada para discutir o projeto de Lei 3.582/20042 . Esta última foi a efetivamente debateu modificações ao projeto. A Comissão possui quatro membros que são proprietários de IES privadas: Átila Lira (PSDB/PI); Bonifácio de Andrada (PMDB/MG); Clóvis Fecury (PFL/MA), dono de duas universidades – a Uniceuma, em São Luís, e a Unieuro, em Brasília, que somadas têm mais de

[394] ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro**: um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 87.

> 23 mil alunos; Murilo Zauith (PFL/MS), dono da Unigran, em Dourados (MS); e Corauci Sobrinho (PFL-SP), cuja mulher, Elmara Corauci, é reitora da Unaerp (Ribeirão Preto). Cabe destacar ainda a participação nas discussões de pelo menos cinco parlamentares donos ou ligados a IES privadas: Lael Valera (PFL/MG) é dono da FAMINAS, instituição que tem campi em Belo Horizonte e Muriaé (MG); Paulo Lima (PMDB/SP) proprietário da UNOESTE, de Presidente Prudente (SP); André Zacharow (PMDB-PR), presidente da associação que mantém a Faculdade Evangélica do Paraná; e João Matos.
> [...]
> Na prestação das contas ao TSE da campanha de 2006, divulgada pelo congressoemfoco.ig.com.br, o maior financiador da campanha do deputado [Átila Lira] foi a Associação Teresinense de Ensino S/C Ltda., mantenedora da Faculdade Santo Agostinho. Dos R$ 307.800,00 arrecadados na campanha, R$ 141.400 foram arrecadados a partir de doações da Associação. O detalhe é que a dirigente da Associação Teresinense de Ensino S/C Ltda. é Yara Maria Lira Paiva e Silva, irmã do deputado. Átila Lira é diretor administrativo e proprietário da mantenedora. [395]

Sobre a participação das IES privadas durante a tramitação do programa na Câmara dos Deputados, o então ministro da Educação, Tarso Genro, durante a sessão da comissão de educação do Senado, realizada em 14/12/2004, apontou, sem citar nome, que uma determinada instituição conseguiu convencer os parlamentares a reduzir o percentual exigido de bolsas de 10% para 7% dos alunos matriculados. Embora o ministro estivesse defendendo o retorno do percentual para 10%, ponderou que a atuação da instituição de ensino frente aos parlamentes era demonstração de "força política legítima, legal" e que, portanto, ele não estava "fazendo nenhum julgamento moral nisto."

Todavia, Guerra discorda dessa análise, pois, para ele, a participação organizada da iniciativa privada não pode ser considerada como parte do processo político, quando da formulação de política pública. Isso porque, conforme a sua leitura de Oslo[396], pode ser antidemocrático que um grupo pequeno de indivíduos tenha significativa influência "na formulação de políticas que possuem impactos na grande massa, a um custo que na maioria das vezes é consideravelmente alto."[397] Essa foi a mesma compreensão de Atani, Hey e Gilioli, pois, para eles, o "diálogo 'democrático' [deu-se] apenas com as IES privadas." [398]

---

[395] GUERRA, Lenin Cavalcanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI.** 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009, p. 74.
[396] OLSON, Mancur. **A lógica da ação coletiva**. São Paulo: Editora USP, 1999.
[397] GUERRA, Lenin Cavalcanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI.** 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009, p. 79.
[398] ATANI, Afrânio Mendes; HEY, Ana Paula; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior?. **Educ. rev**., Curitiba , n. 28, p. 125-140, Dez. 2006. Disponível em http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602006000200009. Acessado em 15 de julho de 2019.

Por outro lado, Souza e Menezes, baseando-se no estudo de Downs[399], expõem que a primazia da atuação das IES privadas, durante a tramitação do PROUNI no Congresso, pode ser explicada facilmente "dado que 'apenas alguns cidadãos podem racionalmente tentar influenciar a formulação de cada política governamental; para a maioria, é irracional saber qualquer coisa sobre a formulação até mesmo daquelas políticas que os afetam.'"[400]

Quanto às alterações feitas no texto do programa relacionadas às IES privadas com e sem fins lucrativos, Carvalho aponta que a Câmara dos Deputado abrandou a sanção prevista no PL 3582/2004, que correspondia à imposição de multa no percentual de "1% do faturamento anual do exercício anterior à data da infração para a instituição de ensino superior particular que descumprir as regras do PROUNI."[401] A despeito disso, o Poder Executivo não voltou a incluí-la quando retirou o PL 3582/2004 e apresentou a MP 213/2004.

Ainda sobre o afrouxamento de sanção, Carvalho indica mais um exemplo, que foi a ampliação da quantidade de avaliações abaixo do padrão mínimo exigido pelo SINAES, que resultaria na desvinculação da IES do programa. No caso, no PL 3582/2004 estava previsto que duas avaliações negativas seguidas, ou três intercaladas, levaria à exclusão do PROUNI, mas a Lei 11.096/2005 foi aprovada com a exigência de três avaliações consecutivas.[402] Essa mesma observação foi feita por Catani e Gilioli.[403]

Carvalho também indicou ter havido flexibilização dos requisitos inicialmente exigidos das IES privadas, bem como diminuição de contrapartida. Assim, a exemplo de Almeida, Carvalho considerou tais fatos para concluir que "houve atuação efetiva dos atores sociais representados pelas associações das instituições de ensino superior particulares."[404]

Não por outro motivo, segundo Carvalho e Lopreato, as associações representativas das IES privadas passaram a defender publicamente a MP 213/2004 por meio de publicação de matérias pagas em jornais de grande circulação, bem como "nos debates no âmbito do

---

[399] DOWNS, Anthony. **Uma teoria econômica da democracia**. São Paulo: Editora USP, 1999.
[400] SOUZA, Márcio Rodrigo de Araújo; MENEZES, Monique. Programa Universidade para Todos (PROUNI): quem ganha o quê, como e quando? **Ensaio:** Avaliação e Políticas Públicas em Educação. Rio de Janeiro, v. 22, n. 84, p. 609-634, jul./set. 2014.
[401] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 10.
[402] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 15.
[403] CATANI, Afrânio Mendes; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. O Prouni na encruzilhada: entre a cidadania e a privatização. Linhas críticas. In: **Revista da Faculdade de Educação,** v. 11, n. 20, p. 55-68, jan./jun. 2005.
[404] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 10.

Projeto de Reforma do Ensino Superior, os representantes dos interesses privados têm enaltecido a importância do ProUni, sob o argumento da democratização do ensino."[405]

Souza e Menezes avaliaram a atuação das IES no Congresso como bem sucedida, já que a maioria das alterações "no texto legal, desde o PL nº. 3.582/2004 (BRASIL, 2004a), passando pela MP nº. 213/2004 (BRASIL, 2004b) até chegar a LOF nº. 11.086/2005 (BRASIL, 2005a), [foi] no sentido de restringir os direitos estudantis e aumentar as vantagens das IESP", creditando tal sucesso à atuação junto ao Poder Executivo, afinal "as principais mudanças nas regras do programa ocorrem entre o PL e a MP." [406]

Ademais, na interpretação de Souza e Menezes, a duas vitórias mais importantes das IES foi a redução da quantidade de bolsas a ofertar e a manutenção dos incentivos fiscais, já que "a única regra importante do programa que não foi alterada foi aquela relativa às isenções fiscais, pois manteve-se a supressão das alíquotas do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS."[407]

As normas direcionadas às IES filantrópicas, contudo, tiveram outra leitura por parte de Carvalho. A citada autora entendeu que o PROUNI trouxe regras mais rigorosas para as IES filantrópicas, já que a concessão de bolsas por tais instituições era obrigatória, bem como por ampliar o rol de autoridades com competência para fiscalizá-las, posto que na medida provisória constava apenas o MEC, enquanto foi acrescentada na Lei 11.096/2005 a competência do Ministério da Previdência Social e da Receita Federal.[408]

Faceira, contudo, menciona que o PROUNI foi debatido não só com a iniciativa privadas, mas também com "atores sociais", ao ponto de ela considerar o rito do programa, desde a sua concepção até a votação no Congresso "como um avanço na perspectiva de interface e participação entre as esferas do Estado e da Sociedade Civil."[409]

A referida autora entrevistou servidores do MEC, os quais asseguraram ter debatido o projeto com órgãos da própria estrutura do Poder Executivo Federal, a exemplo da

---

[405] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. Finanças públicas, renúncia fiscal e o PROUNI no governo Lula. In: **Impulso,** Piracicaba, v. 16, n. 40, maio-ago. 2005.
[406] SOUZA, Márcio Rodrigo de Araújo; MENEZES, Monique. Programa Universidade para Todos (PROUNI): quem ganha o quê, como e quando? **Ensaio:** Avaliação e Políticas Públicas em Educação. Rio de Janeiro, v.22, n. 84, p. 609-634, jul./set. 2014.
[407] SOUZA, Márcio Rodrigo de Araújo; MENEZES, Monique. Programa Universidade para Todos (PROUNI): quem ganha o quê, como e quando? **Ensaio:** Avaliação e Políticas Públicas em Educação. Rio de Janeiro, v.22, n. 84, p. 609-634, jul./set. 2014.
[408] CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005, p. 12.
[409] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 215.

Secretaria de Educação Continuada, Alfabetização, Diversidade e Inclusão (SECADI) e da Secretaria de Educação Superior (SESU), ambas vinculadas ao MEC, bem como de outros entes da federação, como a Coordenadoria Especial de Promoção da Igualdade Racial, órgão da Prefeitura de São Paulo, e mesmo com o movimento social, no caso, o Movimento sem Universidade (MSU). [410]

As supostas derrotas das IES privadas durante o trâmite do projeto foram três, de acordo com Catani e Gilioli. A primeira, consiste na obrigatoriedade de as instituições comprovarem a quitação de tributos federais, a segunda, a norma trazida pelo inciso I, do art. 9º, da Lei 11.096/2005, que estabelece o acréscimo de 20% na quantidade de bolsa a ser ofertada pela IES, na hipótese de descumprimento das obrigações assumidas no termo de adesão, e, a terceira, foi aquela imposta pelo veto presidencial ao art. 17, que "exigia certidão negativa de tributos apenas 'ao final do exercício', permitindo, assim, que somente a partir do fim do ano fiscal de 2006 (isto é, fevereiro de 2007) as IES precisassem comprovar não ter dívidas com a Receita."[411]

Em suma, este capítulo evidencia que o Poder Executivo estabeleceu o percentual de bolsas devido pelas IES a partir de estudos prévios, buscando equiparar a renúncia tributária ao custo das bolsas. Todavia, no Congresso Nacional, a redução no número bolsas resultou por retirar essa equivalência.

Além dessa alteração favorável às IES privadas, muitas outras foram feitas, conforme listas constantes nas tabelas 12, 13 e 14, o que nos levar a concluir que os parlamentares, principalmente os Deputados Federais, atuaram mais para ampliar benefícios para as instituições privadas que para discutir as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo nas exposições de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004. Consequentemente, a Lei 11.096/2005 foi aprovada sem os parâmetros tidos como indispensáveis para fins de controle de efetividade do programa de bolsas, conforme analisado na seção 2.2.

---

[410] FACEIRA, Lobelia da Silva. **O ProUni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese (Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009, p. 103.

[411] CATANI, Afrânio Mendes; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. O Prouni na encruzilhada: entre a cidadania e a privatização. Linhas críticas. In: **Revista da Faculdade de Educação,** v. 11, n. 20, p. 55-68, jan./jun. 2005.

A atuação nos termos descritos acima talvez decorra do fato de diversos deputados federais serem proprietários de IES ou terem recebido verbas para o financiamento de suas respectivas campanhas, conforme sustentado por Guerra. [412]

[412] GUERRA, Lenin Cavalcanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI.** 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009, p. 74.

# 5 BALIZAS NORMATIVAS PARA O CONTROLE DO INCENTIVO TRIBUTÁRIO DO PROUNI

No item 2.2 desta dissertação, *Política pública e controle de efetividade*, vimos que a concessão de incentivo fiscal, como instrumento de financiamento de política pública, traz dupla dificuldade para acompanhamento da intervenção estatal, sendo uma decorrente da avaliação de impacto de política pública e a outra do princípio tributário da capacidade contributiva; ou seja, a avaliação se faz necessária tanto à luz da eficiência e da efetividade quanto para evitar que a norma tributária indutora seja mero privilégio.

Em nosso ordenamento jurídico, embora o art. 37 da CF/88 estabeleça que a administração pública deve ser pautada, dentre outros, pelo princípio da eficiência, não há regra que imponha o dever de avaliação de impacto das políticas públicas. Assim, o Poder Legislativo pode aprovar lei com o objetivo de, por exemplo, elevar o percentual de jovens universitários com fluência em inglês e, para tanto, pagar intercâmbio para o exterior, mas, ao mesmo tempo, não há regra que condicione a vigência da lei hipotética ao atingimento da meta apresentada no projeto de lei, exceto se a própria lei assim dispor.

Nos países integrantes da OCDE, como analisado na seção 2.2, esse é um dos motivos pelos quais alguns tribunais de conta não efetuam controle de impacto, por entenderem não haver balizas normativas que viabilizem auditoria diversa daquele denominada de tradicional, ou seja, para aferir a aplicação dos recursos públicos, conformidade da contabilização e coibir atos de corrupção.

Contudo, quando a política pública se vale de incentivos fiscais como fonte de financiamento, é indispensável avaliar o impacto, como visto na seção 2.1 *Capacidade contributiva como parâmetro para controle do ônus tributário,* sob o risco de ofensa à capacidade contributiva. No citado tópico, vê-se que as normas extratributárias, conforme afirmação de Ávila, "não têm poder justificativo em si", significando que o tratamento tributário anti-isonômico será ilegítimo quando o desempenho da ação estatal não for satisfatório. Assim, ao contrário das políticas públicas financiadas por outras fontes de recursos, que não têm a obrigatoriedade de ter o impacto avaliado, as que se valem de normas tributárias indutoras devem, necessariamente, passar por auditoria *ex-post*, pois o resultado visado pelo poder público é o que legitima o discrímen tributário.

Em relação ao PROUNI, o programa foi objeto de cinco auditorias, sendo quatro realizadas pelo TCU, entre os anos de 2009 a 2013, e uma pela CGU, em 2015. Nas próximas

seções, analisaremos se os órgãos de controle efetuaram auditorias de eficiência ou de efetividade[413], e se as determinações e recomendações feitas encontram amparo legal.

Como apresentado no Capítulo 1, verificar-se-á se a Lei 11.096/2005 introduziu no ordenamento jurídico normas que viabilizam o controle do incentivo fiscal do PROUNI. Assim, serão apresentadas abaixo as questões relacionadas ao cumprimento dos critérios de enquadramento no programa, as contrapartidas exigidas, os benefícios destinados aos alunos e às IES, bem como o atingimento dos objetivos apresentados na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, que foram objeto de análise nas seções 3.2.1 a 3.2.4.

Viu-se que a Lei 11.096/2005 não dispõe de dispositivos que tragam os objetivos e as metas da política, nem mesmo os critérios de controle de efetividade. Assim, baseando-se em estudos que afirmam que tais parâmetros - embora idealmente devam vir na lei - podem ser extraídos de outros meios, a exemplo da exposição de motivos e dos debates havidos no Poder Legislativo, analisou-se as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo e as emendas propostas pelos Deputados e Senadores.

Este capítulo estuda as fiscalizações efetuadas pelos órgãos de controle interno e externo, respectivamente, CGU e TCU, de modo a identificar as limitações dessa atividade, visto que a Lei do PROUNI, como dito, não traz normas sobre efetividade.

Isso significa que este capítulo examinará os termos do controle de efetividade do PROUNI, de modo a identificar se o pressuposto de constitucionalidade de incentivos tributários é localizável nesse programa e nas demais regras de nosso ordenamento jurídico, a saber, que ele não se constitui em privilégio odioso para o setor privado de ensino superior. Ademais, na hipótese de não haver regras nesse sentido, analisar-se-á as limitações ao controle da isonomia tributária através de princípios constitucionais.

## 5.1 Recomendações do TCU e da CGU ao MEC após auditar o PROUNI

O PROUNI iniciou a sua vigência no segundo semestres de 2004, com a publicação da MP 213/2004, e quatro anos depois o programa foi auditado pelo TCU pela primeira vez, no período de 04/06/2008 a 07/11/2008 (processo nº 13.493/2008-4). O resultado desse trabalho foi apresentado no Acórdão 816/2009, de 22/04/2009.

A auditoria operacional tinha como meta aferir, em relação ao PROUNI e ao FIES, o "alcance de seus objetivos, seus mecanismos de implementação e controle, bem como sua

[413] Sobre os conceitos eficiência e efetividade, vide seção 2.2 Política pública e controle de efetividade.

sintonia com o mercado de trabalho e seu público-alvo."[414] Embora a avaliação tenha sido tanto do PROUNI quanto do FIES, apenas os resultados associados àquele programa serão analisados, afinal, o FIES não está abarcado no objeto de pesquisa dessa dissertação.

O Ministro José Jorge, relator do processo, iniciou o seu voto discorrendo sobre a contribuição do PROUNI e do FIES para o atingimento da meta estabelecida pela Lei nº 10.172/2001, o Plano Nacional de Educação, de elevar para 30% (trinta por cento) o percentual de jovens com idade entre 18 a 24 anos, até o ano de 2011, com formação superior. O Ministro José Jorge sustentou ter havido, de fato, crescimento do nível de acesso ao ensino superior, mas, ao mesmo tempo, ponderou que a meta fixada pelo PNE talvez não fosse alcançada no período estabelecido, em razão de ter "sido quantificada em demasia."[415]

Além da ponderação acima, o Acórdão 816/2009 traz uma série de dados e análises sobre a política pública de acesso ao ensino superior. Para compreensão do leitor, cita-se duas recomendações feitas pelo órgão de controle externo, sendo a primeira aquela que sugeriu reunir os calendários do PROUNI e do FIES, argumentando-se que tal medida geraria menos burocracia para os alunos e, a segunda, a proposta de privilegiar a concessão de bolsa para os cursos considerados estratégicos pelo MEC, tendo como exemplo as licenciaturas nas ciências exatas, bem como medicina e engenharia. Todavia, considerando o escopo deste trabalho, analisaremos apenas aquelas questões constantes da decisão em análise associadas ao controle do PROUNI.[416]

---

[414] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[415] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[416] Como dito no parágrafo acima, apenas as questões relacionadas ao controle do PROUNI serão analisadas. Todavia, a ementa do Acórdão TCU nº 816/2009 evidencia outras recomendações feitas pelo órgão de controle externo: "ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão Plenária, ante as razões expostas pelo Relator e com fundamento no art. 250, inciso II e III, do Regimento Interno em:
9.1. Determinar ao Ministério da Educação que implemente mecanismos de controle impeditivos do acesso e da permanência de beneficiários do ProUni e/ou do Fies que refogem aos critérios de elegibilidade especificados nas respectivas legislações;
9.2. Determinar à Secretaria de Educação Superior-SESu/MEC a adoção das seguintes medidas:
9.2.1. instituir rotina de fiscalização *in loco* nas instituições de ensino superior com o objetivo de verificar a aderência das informações por elas prestadas em relação ao ProUni;
9.2.2. verificar a elegibilidade ao programa dos beneficiários do ProUni constantes na relação elaborada pela equipe de auditoria que apresentam indícios de não pertencerem ao público alvo do programa;
9.2.3. implementar mecanismos que busquem garantir o preenchimento total das vagas ofertadas no ProUni pelas IES, com o objetivo de maximizar os benefícios obtidos pela sociedade com a renúncia fiscal;
9.2.4. encaminhar à Receita Federal do Brasil, a cada processo seletivo, lista das mantenedoras que aderiram ao ProUni, com os respectivos CNPJ e classificação como entidade com fins lucrativos, sem fins lucrativos não beneficentes e entidades sem fins lucrativos e beneficentes, com o objetivo de aprimorar a metodologia de estimativa de renúncia de receita para o programa e a apuração dos valores efetivos;

Pois bem. Quanto ao controle, o Acórdão do TCU aponta que os auditores do órgão identificaram falhas "na documentação comprobatória das informações prestadas", sendo que as mais comuns "estão relacionadas à incongruência/ausência de comprovantes de renda, residência e comprovação do aproveitamento mínimo para a manutenção do benefício e/ou financiamento."[417] Identificou-se, ainda, a concessão de bolsas para alunos com renda familiar per capita acima de um salário mínimo e meio (bolsa integral) e três salários mínimos (bolsa parcial), bem como para quem já era graduado, o que, como já visto na introdução do Capítulo 3, *Incentivos tributários no âmbito de políticas públicas de acesso ao ensino superior: o casos do PROUNI*, é vedado pela Lei 11.096/2005.

A equipe de auditoria sugeriu também a criação de um banco de dados nacional de estudantes do ensino superior, com o objetivo de viabilizar o cruzamento das informações que constariam nesse sistema com aquelas registradas no Sistema Informatizado do PROUNI - SISPROUNI. Essa medida, no entender dos auditores, coibiria a inscrição no PROUNI de alunos graduados ou matriculados em instituições públicas. Ademais, os auditores propuseram instituir a obrigação do aluno inscrito no PROUNI fornecer o CPF dos

9.3. Recomendar ao Ministério da Educação e à Receita Federal do Brasil que promovam o adequado intercâmbio de informações, tendo por finalidade conferir máxima precisão aos valores envolvidos na renúncia fiscal decorrente do ProUni;
9.4. Recomendar ao Ministério da Educação que:
9.4.1. avalie a conveniência de integrar o ProUni e o Fies num só programa, como forma de uniformizar e racionalizar os processos envolvidos e simplificar a burocracia existente;
9.4.2. avalie a conveniência de alterar o mecanismo de isenção fiscal ofertado às IES participantes do ProUni, de modo a abranger critérios como o número de cursos bem avaliados e de bolsas efetivamente ocupadas, a fim de que o benefício ofertado pelas instituições seja equivalente à contrapartida recebida do Estado;
9.5. Recomendar à Secretaria de Educação Superior-SESu/MEC a adoção das seguintes medidas:
9.5.1. incentivar e/ou privilegiar o acesso e a conclusão de cursos em áreas estratégicas do desenvolvimento tecnológico e social do País que tenham baixa demanda;
9.5.2. alterar a sistemática de seleção dos candidatos ao Fies, permitindo a reclassificação dos candidatos a partir dos dados comprovados pelas IES no momento da entrevista com o intuito de dar celeridade ao processo e prevenir a ocorrência de irregularidades;
9.5.3. adotar as medidas que entender necessárias para, a exemplo dos encontros realizados com os coordenadores do ProUni, uniformizar os procedimentos adotados pelas Comissões Permanentes de Seleção e Acompanhamento – CPSA das IES;
9.6. Recomendar à Caixa Econômica Federal a adoção de medidas tendentes a uniformizar o atendimento aos beneficiários do Fies, por meio da realização de treinamentos para funcionários das agências;
9.7. dar ciência do presente Acórdão, bem como do Relatório e Voto que o fundamentam, aos Exmos. Ministros de Estado da Educação, da Fazenda e da Previdência Social, aos Exmos. Presidentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, ao Exmo. Presidente da Comissão de Educação e Cultura da Câmara dos Deputados, ao Exmo. Presidente da Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal e ao Exmo. Presidente da Caixa Econômica Federal;
9.8. arquivar os presentes autos." BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[417] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

membros da família, já que com essa informação facilitaria o trabalho de checagem da renda do bolsista.

Ocorre que o ministro José Jorge não acolheu as propostas citadas acima, fundamentando não existir dados sobre a sua eficácia para solucionar o problema que se propunha, bem como em decorrência do seu custo, provavelmente elevado. Todavia, concluiu que "as informações necessárias para verificar a aderência do candidato aos critérios estabelecidos pela legislação podem ser obtidas por meio da colaboração entre os diversos órgãos e entidades envolvidos, pela facilitação de acesso a sistemas de T.I."[418]

Outro ponto destacado pelo ministro José Jorge foi o custo do PROUNI para a União e, para tanto, considerou a perda de arrecadação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de R$ 1,2 bilhão de reais, em 2006, que confrontada à quantidade de bolsa ofertadas naquele ano pelas IES, a saber, 131.088 (cento e trinta e um mil e oitenta e oito) bolsas resultava no custo médio mensal da bolsa de R$ 786,00 (setecentos e oitenta e seis reais). Ocorre que, conforme dados levantados pela equipe de auditoria, o valor médio da mensalidade para o ano de 2008 foi inferior ao valor "pago" pela União, a saber, R$ 499,82 (quatrocentos e noventa e nove reais e oitenta e dois centavos).

O fato de o custo médio mensal da bolsa do PROUNI ser superior ao valor médio da mensalidade, quando o pagamento é feito por particulares, e não pela União, levou o ministro relator a pontuar que "não se pode afirmar que seja um valor razoável, ainda mais quando cotejado à qualidade dos cursos ofertados."[419] Essa afirmação deveu-se à baixa nota que as IES alcançaram, em média, no SINAES, acrescido ao fato de que percentual elevado de instituições sequer tinha sido avaliado no período, o que levou o relator do acórdão 816/2009 a pontuar que "é merecedor de destaque o fato de 34,6% dos cursos afetos ao ProUni e 18% ao Fies não terem sido objeto de qualquer espécie de avaliação. Dos que foram avaliados, 20,9% no ProUni e 24,8% no Fies obtiveram avaliação inferior a 3."[420]

Outrossim, a auditoria do TCU identificou elevado percentual de vagas ociosas nas IES, o qual, "saiu de 14,8% da oferta no ano de 2005, passou a 21,3% em 2006, a 35,5% em 2007, e chegou, no 2º semestre de 2008, a 42%."[421] A gravidade desses dados devia-se ao

---

[418] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[419] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[420] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[421] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

fato de que, à época, a IES tinha direito ao gozo da integralidade do incentivo fiscal instituído pelo art. 8º, da Lei 11.096/2005, independentemente do percentual de bolsas ocupadas na instituição. Esse cenário mudou com a Lei 12.431/2011, que acrescentou o § 3º, ao art. 8º da Lei do PROUNI, cuja redação é a seguinte: "§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas." Todavia, durante o período que se estendeu do segundo semestre de 2004 até o primeiro semestre de 2011, ou seja, por 14 (quatorze) semestres, a contrapartida da IES, por falha da legislação, foi menor que a esperada.

Ainda sobre a quantidade de bolsas ofertadas pelas IES, Jorge sustentou que "o MEC não possui rotina de fiscalização que verifique a fidedignidade das informações prestadas pelas IES"[422], significando que além do elevado percentual de bolsas ociosas, havia o risco de o custo da política pública ser maior, na hipótese de as IES inserirem no SISPROUNI, por erro ou fraude, dados que implicassem diminuição de vagas para alunos carentes.

O MEC questionou a metodologia utilizada pela RFB para chegar ao valor da renúncia tributária, bem como no percentual de ociosidade de vaga. O Ministério da Educação apontou que o cálculo do custo médio da bolsa é um procedimento ordinário no órgão, exemplificando a metodologia utilizada com dados referentes ao primeiro semestre de 2009. Para tanto, sustentou ter extraído da "estimativa de renúncia fiscal constante do Quadro III do Anexo IV.10 da Lei n.º 11.768, de 14 de agosto de 2008 – LDO/2009"[423] o numerador de R$ 394.012.308,00, bem como o denominador de 218.491 bolsas, chegando-se, por conseguinte, ao custo médio mensal das bolsas do PROUNI de R$ 150,27 (cento e cinquenta reais e vinte e sete centavos).

Vê-se grande diferença entre o valor médio mensal da bolsa apontado pela RFB, no caso, R$ 786,00, com aquele apresentado pelo MEC, a saber, R$ 150,27. Isso se deve, segundo o Ministério da Educação, a falhas graves no cálculo da RFB, complementando que "não se trata de disputa entre bases de dados, mas de uma grave inconsistência interna ao Relatório, decorrente das informações prestadas pelos órgãos fiscais."[424] O MEC aponta que o relatório da auditoria indica como custo total do incentivo, em 2006, dois valores completamente divergentes, a saber R$ 265.700.000,00 (duzentos e sessenta e cinco milhões

---

[422] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[423] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[424] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

e setecentos mil reais) e R$ 618.000.000,00 (seiscentos e dezoito milhões de reais), sendo que para cálculo do custo médio mensal da bolsa foi considerado o montante maior.

O MEC ainda se contrapôs à metodologia da RFB, visto que o órgão fazendário considerou o montante de incentivo tributário gozado pelas IES filantrópicas no cálculo da renúncia fiscal do PROUNI, para tanto apresentou dois argumentos.

O primeiro, que "o favor fiscal a essas instituições não foi instituído pelo ProUni, mas garantido constitucionalmente"[425], de modo que esse custo não poderia ser atribuído ao programa em estudo. Essa questão, inclusive, já foi analisada neste trabalho, notadamente na primeira parte do Capítulo 3.

O segundo ponto foi no sentido de que, mesmo na hipótese de ser atribuível ao PROUNI a renúncia fiscal das IES filantrópicas, a RFB errou, pois "apenas uma parte da gratuidade exigida como contrapartida – pouco mais que a metade – é expressa em bolsas de estudo", nos termos da redação original do art. 10, da Lei 11.096/2005. Assim, apenas parte da renúncia fiscal poderia ser creditada ao PROUNI:

> Como se vê, no caso das filantrópicas, a aplicação em gratuidade por meio da concessão obrigatória de bolsas de estudo monta a cerca de 11%, pouco mais da aplicação mínima em gratuidade para a manutenção do status de entidade beneficente de assistência social. A entidade pode direcionar toda gratuidade faltante para atingir o mínimo legal (9%) para programas de assistência social. Nesses termos, a renúncia fiscal das entidades filantrópicas tem de ser considerada proporcionalmente para obtenção dos valores de renúncia por bolsa-equivalente.[426]

De fato, até a entrada em vigor da Lei 12.101, de 27/11/2009, a Lei do PROUNI, no art. 10, estabelecia que a IES só poderia ser considerada filantrópica se aplicasse em gratuidade, anualmente, 20% (vinte por cento) de sua receita bruta, bem como se oferecesse, no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada nove alunos regularmente pagantes, sendo que o custo das bolsas ofertadas era considerado no percentual de gratuidade citado acima. Ocorre que a Lei 12.101/2009, como dito, revogou os parágrafos 1º e 2º do art. 10 da Lei 11.096/2005, de modo que desde 27/11/2009, para ser considerada IES filantrópicas basta ofertar as bolsas. [427]

---

[425] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[426] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[427] Art. 10. [...] § 1º A instituição de que trata o caput deste artigo deverá aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% (vinte por cento) da receita bruta proveniente da venda de serviços, acrescida da receita

Quanto à divergência entre os critérios adotados pela RFB e pelo MEC, outra questão que chama atenção é o montante total da renúncia em 2006. Isso porque, o total da renúncia tributária para o órgão fazendário totalizava R$ 1,2 bilhão de reais, enquanto para o MEC era R$ 394 milhões, ou seja, quase um terço daquele montante. A primeira questão é que os períodos são distintos, já que o MEC apresentou dados de 2008 e a RFB de 2006. Todavia, ainda que se considere as informações de 2006, a diferença continua discrepante, já que o custo do PROUNI, segundo a RFB, seria de 1,2 bilhão e, de acordo com o MEC, R$ 265 milhões. Ocorre que a divergência é apenas aparente.

O confronto entre as informações constantes do DGT 2006[428] com as do Acórdão TCU 816/2009 denotam que a renúncia no valor de R$ 1,2 bilhão considera os incentivos fiscais concedidos às IES sem fins lucrativos, filantrópica e com fins lucrativos, enquanto o valor de R$ 265 milhões limita-se apenas à última categoria, como pode ser visto nas tabelas a seguir:

**Tabela 15 - Renúncia tributária com o PROUNI e com as entidades sem fins lucrativos em 2006, segundo o DGT**

| Incentivo fiscal | Valor Estimado (R$) |
|---|---|
| Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação | 915.749.665 |
| PROUNI | 265.740.831 |
| **TOTAL** | **1.181.490.496** |

Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos do Quadro III - Gastos tributários por função orçamentária e por modalidade de benefício do DGT 2006.[429]

decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, respeitadas, quando couber, as normas que disciplinam a atuação das entidades beneficentes de assistência social na área da saúde. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

§ 2º Para o cumprimento do que dispõe o § 1º deste artigo, serão contabilizadas, além das bolsas integrais de que trata o caput deste artigo, as bolsas parciais de 50% (cinqüenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudante enquadrado no § 2º do art. 1º desta Lei e a assistência social em programas não decorrentes de obrigações curriculares de ensino e pesquisa. (Revogado pela Lei nº 12.101, de 2009)

[428] BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2006)** – (GASTOS TRIBUTÁRIOS). Disponível em: https://tinyurl.com/sdv58an. Acesso em: 13 out. 2019.

[429] BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2006)** – (GASTOS TRIBUTÁRIOS). Disponível em: https://tinyurl.com/sdv58an. Acesso em 13 out. 2019.

**Tabela 16 - Renúncia tributária com o PROUNI e com as entidades sem fins lucrativos em 2006, segundo informações constantes do Acórdão 816/2009 do TCU**

| Tipo da Instituição | Bolsas oferecidas | Renúncia (R$) | Custo Bolsa Anual (R$) | Custo Bolsa Mensal (R$) |
|---|---|---|---|---|
| Com fins lucrativos | 55.305 | R$ 328.200.000,00 | R$ 5.935,00 | R$ 495,00 |
| Sem fins lucrativos não-beneficentes | 26.433 | R$ 290.500.000,00 | R$ 10.992,00 | R$ 916,00 |
| Sem fins lucrativos beneficentes | 49.350 | R$ 617.600.000,00 | R$ 12.515,00 | R$ 1.043,00 |
| **TOTAL** | **131.087** | **R$ 1.236.300.000,00** | **R$ 9.432,00** | **R$ 786,00** |

Fonte: Elaboração do autor a partir de dados extraídos da tabela 10 - Custo de cada bolsa ProUni para o Estado, segundo o tipo de instituição de ensino superior privada, em 2006, do Acórdão 816/2009 do TCU.[430]

Em suma, as tabelas 15 e 16 evidenciam, com já apresentado acima, divergência de intepretação no que tange à inclusão das IES sem fins lucrativos e filantrópicas no rol de beneficiárias do PROUNI.

Como já assinalado, o MEC não questionou apenas a metodologia utilizada pela RFB para chegar ao valor da renúncia tributária, o fez também no que tange ao percentual de ociosidade de vaga. Nesse quesito, o Ministério apontou que no cálculo da RFB, reproduzido no relatório de auditoria, "as bolsas ofertadas foram computadas sem descontar a duplicidade natural daquelas que, não preenchidas em um processo seletivo determinado, têm de ser novamente ofertadas no próximo", finalizando que "esse mecanismo está amparado pela legislação que rege o Programa."[431]

Deveras, como visto no Capítulo 3, *Incentivos tributários no âmbito de políticas públicas de acesso ao ensino superior: o caso do PROUNI*, o art. 6º da Lei do PROUNI impõe à IES a obrigação de "sempre que a evasão dos estudantes beneficiados apresentar discrepância em relação à evasão dos demais estudantes matriculados, a instituição, a cada processo seletivo, oferecerá bolsas de estudo na proporção necessária para estabelecer aquela proporção." Assim, na hipótese de em um dado semestre a IES não ter conseguido preencher 100 (cem) das 1000 (mil) vagas destinadas aos bolsistas, no semestre seguinte ela tem de ofertar 1100 (mil e cem) bolsas, conforme exemplo apresentado. Desse modo, segundo o MEC, a RFB errou ao considerar como quantidade de bolsas que a IES deveria ofertar o total

[430] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[431] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

de 2100 (duas mil e cem), ou seja, 1000 (mil) bolsas do semestre anterior e 1100 (mil e cem) bolsas do semestre seguido, e não apenas 2000 (duas mil) bolsas.

Em relação ao percentual de ociosidade de vaga, o MEC pontuou outro equívoco da RFB, que foi considerar no saldo de bolsas vinculadas à renúncia fiscal aquelas instituídas apenas pelo Decreto 5.493/2005, que regulamenta a Lei do PROUNI. O art. 8º do decreto regulamentador conferiu às IES o direito de ofertas bolsas integrais e parciais além da quantidade imposta pela Lei. Desse modo, para o MEC, como as IES não eram obrigadas a ofertar essas "bolsas adicionais", esse montante eventualmente não ocupado não poderia ser considerado para aferir o percentual de ociosidade da contrapartida exigida das instituições de ensino, já que elas "são ofertadas sem custo fiscal para o Poder Público."[432]

A Lei 11.096/2005, efetivamente, não previu as "bolsas adicionais", sendo tal espécie criação do Decreto 5.493/2005. Ocorre que a redação original do ato infra legal citado dispunha, em seu parágrafo único, que "as bolsas a que se refere o *caput* serão contabilizadas como bolsas do PROUNI"[433], sendo esse dispositivo revogado apenas em 07/03/2014, com a edição do Decreto 8.204. Assim, ainda que ilegal o parágrafo único do art. 8º, do Decreto 5.493/2005, quando a RFB enviou os dados para o TCU, as bolsas parciais deveriam ser contabilizadas como bolsas do PROUNI pelo órgão.

Por fim, o MEC assim sintetizou as suas críticas à metodologia utilizada pela RFB:

> Só é possível encontrar a real taxa de ocupação do ProUni descontando-se a duplicidade das bolsas oferecidas em contrapartida da isenção fiscal e não preenchidas, bem como as bolsas adicionais oferecidas sem contrapartida fiscal. Por meio desse procedimento, como é possível observar na memória de cálculo anexa, o total de bolsas ocupadas é de 449.026, considerando-se uma oferta total de bolsas de 508.833, descontada a duplicidade de oferta e as bolsas adicionais. Dessa maneira, a taxa de ocupação das bolsas ofertadas no âmbito do ProUni é de 88,24%, e não de 58%, como consta do relatório – percentual que, diga-se de passagem, é compatível com os patamares verificados entre os estudantes regularmente pagantes do ensino superior privado, quando não superior.[434]

---

[432] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

[433] Decreto5.493/2005: "Art. 8º As instituições de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, inclusive beneficentes de assistência social, poderão oferecer bolsas integrais e parciais de cinqüenta por cento adicionais àquelas previstas em seus respectivos termos de adesão, destinadas exclusivamente a novos estudantes ingressantes.
Parágrafo único. As bolsas a que se refere o caput serão contabilizadas como bolsas do PROUNI e poderão ser compensadas nos períodos letivos subseqüentes, a critério da instituição de ensino superior, desde que cumprida a proporção mínima legalmente exigida, por curso e turno, nos períodos letivos que já têm bolsistas do PROUNI."

[434] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

A solução tomada pelo TCU foi recomendar o alinhamento de metodologia adotada pelo MEC e pela RFB, "objetivando dotar da precisão necessária a informação prestada à sociedade."[435]

Por fim, as determinações do TCU dirigidas exclusivamente ao MEC foram as seguintes: i) adoção de mecanismos de controle para aferir se os bolsistas atendem aos requisitos de enquadramento do programa; ii) realização de vistoria "*in loco*" nas IES para auditar as informações cadastradas no SISPROUNI; iii) implantação de medidas que viabilizem a ocupação de todas as vagas que devem ser fornecidas pelas IES; iv) analisar detalhadamente os dados prestados pelas bolsistas listados no relatório de auditória, os quais denotam que os alunos não poderiam gozar dos benefícios do programa; e v) enviar relatório detalhado para a RFB, em cada processo seletivo, constando a relação de IES que aderiram ao PROUNI, segregadas por natureza administrativa, ou seja, se IES com e sem fins lucrativos e filantrópicas, de modo que o órgão fazendário possa aprimorar o cálculo da renúncia fiscal.

Além das determinações, o TCU apresentou recomendações ao MEC, sendo duas as de interesse desta pesquisa, a saber, a que sugeriu ao órgão de educação avaliar "a conveniência de alterar o mecanismo de isenção fiscal ofertado às IES participantes do ProUni, de modo a abranger critérios como o número de cursos bem avaliados e de bolsas efetivamente ocupadas"[436], bem como aquela que também foi endereçada à RFB, consistente na recomendação de os dois órgãos promoverem o "adequado intercâmbio de informações, tendo por finalidade conferir máxima precisão aos valores envolvidos na renúncia fiscal decorrente do ProUni."[437]

A segunda auditoria do TCU ao PROUNI foi realizada em 2010.

Em 18/08/2010, o plenário do TCU proferiu o Acórdão 2043, da relatoria do ministro Benjamin Zymler, desta vez amparado nos dados levantados a partir de metodologia apresentada pelo Banco Mundial aos técnicos do órgão de controle externo, "com vistas a fomentar a capacidade técnica para realização de auditorias e fiscalizações, com ênfase na avaliação de resultados e que requerem a utilização de instrumental quantitativo de elevada

---

[435] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[436] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.
[437] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

complexidade."[438] Essa metodologia é a mesma apresentada na seção 2.2, notadamente nas Figuras 2 e 3.

Enquanto a auditoria objeto do Acórdão TCU 816/2009 teve como escopo principal avaliar o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela Lei 11.096/2005, por parte dos bolsistas e das IES, realizando, portanto, a denominada auditoria de eficiência, o Acórdão TCU 2043/2010, por sua vez, focou no resultado decorrente do PROUNI na vida das pessoas contempladas no programa, isso porque, conforme a metodologia utilizada, "o mais relevante do programa são seus resultados, e não suas atividades e produtos, de modo que a gestão deve ser avaliada principalmente pelos resultados alcançados.[439] Ou seja, o Acórdão 2043/2010 efetuou auditoria de efetividade, além de avaliar a eficiência.

Essa segunda auditoria foi dividida em três partes, "a) análise de desenho; b) análise de controles voltados para resultado; [e] c) análise de impacto." [440]

A análise de desenho avaliou, inicialmente, o binômio necessidade-custo, é dizer, se havia necessidade de ser instituído um programa para concessão de bolsas para alunos oriundos da rede pública de ensino, com renda família per capita de até três salários mínimos, bem como aferir se o dispêndio era compatível ao benefício gerado. A conclusão foi que havia, de fato, demanda por vaga no terceiro grau, haja vista o baixo percentual da população brasileira com formação superior, associada à ausência de vaga suficiente nas universidades públicas e à falta de recursos, em geral, das famílias para pagar mensalidade em IES privada. Assim, o estudo concluiu pela adequabilidade dos critérios renda, cotas raciais e origem do candidato da escola pública.

Quanto ao segundo elemento do binômio, a saber, o custo, os auditores pontuarem que os valores eram estimados, já que a fonte de financiamento do programa não constava no Orçamento da União, por se tratar de renúncia fiscal. Ademais, embora tenham reconhecido a existência de divergência entre a RFB e o MEC no que diz respeito ao cálculo do montante do gasto tributário indireto, os auditores consideraram o valor aprestado pelo órgão fazendário para o ano de 2009, que foi de R$ 502 milhões de renúncia. Ao contrário

---

[438] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.
[439] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.
[440] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

do embate havido no Acórdão 816/2009, aqui o TCU considerou apenas as isenções concedidas às IES lucrativas, como pode ser visto no Quadro III do DGT 2009.[441]

O confronto entre a renúncia tributária com a quantidade de bolsas ofertadas pelas IES fez os auditores do TCU chegar à conclusão de que o custo do PROUNI era inferior ao das universidades públicas. Todavia, eles ressaltaram que a comparação era imprecisa, por não considerar, por exemplo, a diferença de qualidade entre as IES privadas e públicas.

O último ponto relacionado ao custo do PROUNI apontado no Acórdão 2043/2010 foi a possibilidade de IES gozar integralmente dos incentivos fiscais do programa mesmo não tendo ocupado todas as vagas afetadas para os bolsistas, motivo pelo qual "a equipe entendeu ser necessário o acompanhamento sistemático do número de vagas ociosas, bem como o valor da renúncia de receita." [442] Essa questão também foi apontada na primeira auditoria (Acórdão 816/2009).

O segundo quesito avaliado foi o referente à "análise de controles voltados para o resultado", que buscou identificar se os gestores do PROUNI possuem métricas que viabilizam aferir as eventuais contribuições do programa ao atingimento das metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação, no Plano de Desenvolvimento da Educação e no Plano Plurianual, bem como para avaliar o impacto do programa na dedicação do aluno aos estudos e em seu desempenho acadêmico. A auditoria concluiu haver indicador para aferir, apenas, o número de vagas ofertadas, restando pendentes, portanto, "indicadores de desempenho do programa para os objetivos 'acessibilidade', 'permanência' e 'desempenho acadêmico.'"[443]

Frente ao fato de o monitoramento da política pública em análise ser incipiente, "na medida em que não permite identificar adequadamente os avanços e os gargalos existentes"[444], o Acórdão 2043/2010 concluiu que os técnicos do TCU auxiliariam os gestores do PROUNI a criar uma matriz de indicadores para o programa.

Por fim, a análise de impacto difere do ponto anterior, pois aqui os auditores não se limitaram a identificar a existência de critérios de controle, mas a analisar a efetividade da

---

[441] BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2009)** – (GASTOS TRIBUTÁRIOS). Disponível em: https://tinyurl.com/wzgkdtm. Acesso em 13 out. 2019.

[442] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

[443] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

[444] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

política pública. Para o TCU, "a avaliação de impacto revela um efeito positivo do ProUni nos indicadores acessibilidade, permanência/evasão e desempenho."

Chegou-se a essa conclusão após o uso de "ferramentas estatísticas extremamente sofisticadas" [445], as quais revelaram que: i) 30% (trinta por cento) dos alunos não teriam ingressado no ensino superior sem o PROUNI, sendo esse percentual superior para os cotistas, no caso, 38% (trinta e oito por cento); ii) os bolsistas tiveram desempenho superior aos não bolsistas; e iii) a partir de informações prestadas pelos próprios alunos, os bolsistas dedicaram mais horas aos estudos que os não bolsistas.

Em conclusão, naquilo que interessa a esta pesquisa,[446] o TCU recomendou à SESu/MEC que elaborasse um sistema de avaliação do PROUNI, que contivesse indicadores de "finalidade, objetivo, produtos e atividades"[447], acrescido das metas para os principais indicadores, bem como realizasse pelo menos uma avaliação de desempenho a cada cinco anos, vejamos:

> VISTOS, relatados e discutidos estes autos de processo de auditoria,
> ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, em Plenário, diante das razões expostas pelo relator e com fundamento no art. 41 da Lei n.º 8.443/1992, em:
> 9.1. recomendar à Secretaria de Educação Superior do Ministério de Educação que:
> 9.1.1. estruture sistema de avaliação e monitoramento de resultados para o ProUni contendo as seguintes informações e documentos, que devem ser elaborados com os dados mais recentes disponíveis e prever datas para sua execução:
> 9.1.1.1. matriz de marco lógico que contemple indicadores para as etapas de finalidade, objetivo, produtos e atividades do Programa Universidade para Todos – Prouni;
> 9.1.1.2. plano de metas que identifique as metas para os principais indicadores de resultado do programa;
> 9.1.1.3. relatório de desempenho, com a análise dos resultados obtidos para os indicadores propostos pela matriz de indicadores e do alcance das metas previstas no plano de metas;

[445] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

[446] O TCU também apresentou as seguintes recomendações: "9.2. recomendar à Secretaria de Educação Superior Ministério de Educação e ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira que avaliem a possibilidade de integração entre as bases de dados do Enem e do Sisprouni por meio da inserção no questionário do Enem de pergunta sobre o interesse dos candidatos em se inscrever no ProUni;
9.3. recomendar ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira que:
9.3.1. melhore a qualidade das informações presentes no questionário do Censo da Educação Superior levando em consideração a necessidade de respeitar a comparabilidade temporal entre as bases de dados de diferentes anos;
9.3.2. realize estudos para geração de mecanismos de incentivo para que as Instituições de Ensino Superior respondam de forma completa e apropriada ao questionário do Censo da Educação Superior;
9.4. determinar à Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo que monitore o cumprimento desta deliberação." BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

[447] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

> 9.1.2. realizar ao menos uma avaliação de impacto, para cada ciclo de cinco anos do plano de metas, sobre as principais dimensões de resultado do ProUni;
> 9.1.3. incluir no relatório de desempenho análise de qualquer avaliação de impacto que tenha sido realizada.[448]

Essas recomendações foram objeto de duas auditorias de acompanhamento, realizadas em 21/03/2012 e em 23/10/2013, das quais resultaram, respectivamente, os acórdãos 637/2012 e 2873/2013. O Acórdão nº 637/2012 concluiu que as recomendações feitas nos Acórdãos 816/2009 e 2043/2010 foram cumpridas, estavam em fase de implementação ou, quando não, o MEC havia apresentado justificativas para tanto.

A primeira melhoria implementada pelo MEC, que o TCU destacou no Acórdão 637/2012, foi a aprovação da Lei nº 12.431, de 24/06/2011, que incluiu o seguinte parágrafo ao artigo 8º da Lei 11.096/2005: "§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas." A mudança decorre da sugestão feita pelo órgão de controle externo no primeiro acórdão, visto que, até então, as IES tinham direito ao gozo da integralidade do incentivo fiscal instituído pelo art. 8º, da Lei 11.096/2005, independentemente do percentual de bolsas ocupadas na instituição. Frente a essa evolução da lei, no Acórdão 637/2012, o ministro José Jorge concluiu que "sob o aspecto financeiro, parece ter sido solucionado com o mencionado ajuste na legislação."[449]

Por outro lado, o ministro José Jorge apontou como não executada a recomendação de vincular o percentual de incentivo fiscal passível de gozo pela IES à nota obtida no SINAES. A justifica apresentada pelo MEC para não implementar essa sugestão do TCU foi que "os dispositivos atualmente existentes já contemplam o referido critério na avaliação dos programas." Embora não haja referência no acórdão, certamente o MEC estava se referindo ao § 4º, do art. 7º, da Lei 11.096/2005[450], cuja redação estabelece que deve ser desvinculada do PROUNI a IES que não alcançar a nota mínimo do SINAES, que, no caso, é 3 (três), em escala de 1 (um) a 5 (cinco), como demonstrado na seção 3.2.2, denominada *Atender à demanda de jovens egressos do ensino médio*.

---

[448] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

[449] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.

[450] § 4º, do art. 7º, da Lei 11.096/2005: "§ 4º O Ministério da Educação desvinculará do Prouni o curso considerado insuficiente, sem prejuízo do estudante já matriculado, segundo critérios de desempenho do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - SINAES, por duas avaliações consecutivas, situação em que as bolsas de estudo do curso desvinculado, nos processos seletivos seguintes, deverão ser redistribuídas proporcionalmente pelos demais cursos da instituição, respeitado o disposto no art. 5º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.509, de 2007)"

Ocorre que o citado dispositivo não estabelece percentual progressivo de incentivo fiscal vinculado à nota no SINAES, limitando-se apenas a fixar o padrão mínimo de qualidade para ser mantido no programa. Por esse motivo, o ministro José Jorge concluiu:

> Assim, julgo que a inclusão do critério da qualidade dos cursos para o cálculo do benefício é um tema que não pode ser abandonado pelo órgão, de modo que parece salutar a retomada da discussão acerca da possibilidade do estabelecimento de uma proporcionalidade positiva, em razão da qualidade de cursos bem avaliados, ou para o estabelecimento de uma proporcionalidade negativa, na forma de penalidade, em virtude dos cursos com desempenho insatisfatório.[451]

Outro ponto destacado no Acórdão 637/2012 foi o acordo de cooperação firmado entre o MEC e a RFB para fins de definição de critérios para cálculo do custo médio da bolsa do PROUNI, bem como da estimativa da renúncia fiscal associada ao programa. Como visto acima, no Acórdão 816/2009 a SESu/MEC questionou a metodologia adotada pela fazenda para chegar ao custo médio mensal das bolsas, bem como para chegar no percentual de vagas ociosas vinculadas ao programa. O ministro José Jorge avaliou a medida positivamente, "apesar dos aprimoramentos que se fazem necessários, isso já representa avanço na correta apuração dos valores envolvidos na renúncia de receita em questão."[452]

Quanto à auditoria das informações prestadas pelos alunos, o relator do acórdão apresentou como avanço do controle, a implementação de módulo no SISPROUNI que viabiliza o cruzamento de dados dos bolsistas como diversos sistemas, de modo a aferir eventual existência de fraude na renda per capita familiar indicada no ato da matrícula, bem como do atendimento dos demais critérios de elegibilidade.

Todavia, a fiscalização das IES foi novamente criticada, pois no entender do órgão de controle externo, as visitas *in loco* não foram realizadas em quantidade suficiente, isso porque, "no exercício de 2009 foram realizadas apenas 6 (seis) ações, com duração de um dia, e somente cinco em 2010, com duração de um a dois dias, sendo que para o exercício de 2011 estavam previstas 5 (cinco)."[453] Ademais, nem mesmo as visitas realizadas foram consideradas suficientes, pois para o TCU elas priorizaram aspectos formais e foram empreendidas em curto período, limitando, por conseguinte "a verificação da aderência das

---

[451] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.
[452] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.
[453] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.

IES às exigências previstas na lei, sobretudo quanto à observância do atendimento dos requisitos por parte dos estudantes para o ingresso ou permanência nos programas."[454]

Por fim, propôs-se que o programa continuasse a ser monitorado.[455]

O último acórdão do TCU, que teve por objeto o PROUNI, foi o de nº 2873/2013, votado na sessão de 23/10/2013, também sob a relatoria do ministro José Jorge. O objeto de análise desse processo decorreu "de determinação constante do Acórdão 637/2012 – Plenário, que apreciou o primeiro monitoramento realizado dos mencionados acórdãos [Acórdãos 816/2009 e 2043/2010]."[456]

Concluiu-se que das recomendações e determinações feitas nos Acórdãos 816/2009 e 2043/2010, foram implementadas, respectivamente, 83,3% e 75%, por meio de alteração legislativa ou através de melhoria nos instrumentos de controle do impacto da política pública. A exemplo do Acórdão 637/2012, foi elogiado o cruzamento dos dados socioeconômicos dos alunos, que passou a ser feito pelo SISPROUNI, o que melhorou a fiscalização do cumprimento dos requisitos de elegibilidade dos beneficiados com as bolsas. No mesmo sentido, o TCU exaltou a alteração legislativa que vinculou o percentual de bolsas ocupadas na IES ao percentual de incentivo fiscal a ser gozado pela instituição. As duas medidas, segundo o TCU, resultaram em economia, respectivamente, de R$ 25,3 e R$ 303,5 milhões.

Ademais, o órgão de controle externo pontuou o crescimento das fiscalizações *in loco* das IES, as quais passaram a ser feitas com frequência, deixando de ficar condicionadas à suspeita de irregularidade. Para o TCU, essa mudança na rotina das auditorias "melhora a expectativa de controle no âmbito do programa, o que pode ser considerado uma evolução em relação à situação verificada ao tempo da auditoria em 2008, quando isso não ocorria de forma sistemática, propiciando a ocorrência de irregularidades."[457] Todavia, ainda assim o

---

[454] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.

[455] A ementa do Acórdão 637/2012 foi a seguinte: "ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:
9.1. autorizar a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo – Seprog a dar continuidade ao monitoramento dos Acórdãos 816/2009-Plenário e 2043/2010-Plenário;
9.2. dar ciência da presente Acórdão, bem como do Relatório e do Voto que o fundamentam, ao Ministério da Educação, ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira; à Caixa Econômica Federal; à Comissão de Educação e Cultura da Câmara dos Deputados; e à Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal;
9.3. arquivar o presente processo. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.

[456] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

[457] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

TCU considerou as ações de controle reduzidas, já que mesmo diante da elevada quantidade de IES que aderiram ao PROUNI, apenas quatro visitas foram feitas em 2011, seis em 2012 e, em 2013, seis visitas estavam programadas.

O MEC informou não possuir servidores em quantidade suficiente, já que a SESu tinha apenas oitenta pessoas em seu quadro, acrescido ao fato de que o órgão "não dispõe de quadro específico de servidores para realização de supervisões *in loco* nas instituições de ensino superior participantes do Prouni", de modo que para a realização de tais vistorias os "servidores são deslocados de suas funções e designados conforme as competências necessárias para a ação."[458] Contudo, o MEC afirmou que as IES também são fiscalizadas pelo SISPROUNI, através de módulo específico para esse fim. Ocorre que no Acórdão 2873/2013 não consta como o SISPROUNI viabiliza a auditoria das IES. A despeito disso, o TCU considerou que o MEC cumpriu a recomendação feita no acórdão 816/2009.

Frente ao relato acima, os ministros do TCU votaram pelo encerramento do ciclo de auditoria[459], consignando que as recomendações e determinações feitas nos Acórdãos 816/2009 e 2043/2010 foram implementas, integral ou parcialmente, ou estavam em implementação. O único item que não havia sido implementado foi o de nº 9.1.3, do Acórdão 2043/2010, que consiste na recomendação feita ao MEC para apresentar "análise de qualquer avaliação de impacto que tenha sido realizada."[460] Esse item está vinculado ao item 9.1.2 do Acórdão 2043/2010, que foi o item indicado com o status em implementação, cuja recomendação foi para o MEC "realizar ao menos uma avaliação de impacto, para cada ciclo de cinco anos do plano de metas, sobre as principais dimensões de resultado do ProUni."[461]

---

[458] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

[459] Assim ficou a ementa do Acórdão 2873/2013: "ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em Sessão do Plenário, ante as razões expostas pelo Relator, em:
9.1. encerrar o ciclo de monitoramento dos Acórdãos 816/2009 e 2043/2010, ambos do Plenário, considerando:
9.1.1. implementados os seguintes subitens: 9.1 / 9.5.2/ 9.5.3/ 9.3/ 9.4.1/ 9.6/ 9.2.1 / 9.2.2/ 9.2.3/ 9.2.4 (Acórdão 816/2009-TCU-Plenário); e 9.1.1.1/ 9.1.1.2/ 9.1.1.3/ 9.2 / 9.3.1/ 9.3.2 (Acórdão 2043/2010-TCU-Plenário);
9.1.2. parcialmente os seguintes subitens: 9.4.2/9.5.1 (Acórdão 816/2009-TCU-Plenário);
9.1.3. em implementação o seguinte subitem: 9.1.2 (Acórdão 2043/2010-TCU-Plenário);
9.1.4. não implementado o seguinte subitem: 9.1.3 (Acórdão 2043/2010-TCU-Plenário).
9.2. encaminhar cópia do presente relatório, do voto e do acórdão à Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação, ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, à Caixa Econômica Federal, à Comissão de Educação e Cultura da Câmara dos Deputados e à Comissão de Educação, Cultura e Esporte do Senado Federal;
9.3. apensar os autos ao TC 013.493/2008-4, nos termos dos arts. 34 e 36 da Resolução TCU nº 191/2006." BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

[460] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

[461] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

Por fim, a última auditoria do PROUNI foi realizada pela CGU. Em março de 2015, a Controladoria-Geral da União elaborou o Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35, cujo objeto é o PROUNI.[462] Consta no Relatório do órgão que os programas avaliados são aqueles indicados na Lei Orçamentária Anual, que, periodicamente, a partir dos critérios de "relevância, materialidade e criticidade"[463], são escolhidos para análise de sua execução.

No caso do PROUNI, a materialidade está associada ao montante da renúncia tributária, a relevância, ao fato de o programa estar associado ao PNE e ao PDE, enquanto a criticidade decorre das denúncias de desconformidade da política pública, conforme demonstra a tabela abaixo:

**Tabela 17 - Relevância, materialidade e criticidade do PROUNI para a CGU**

<table>
<tr><th colspan="2">MATERIALIDADE</th><th>RELEVÂNCIA</th><th>CRITICIDADE</th></tr>
<tr><th>Ano</th><th>R$ Milhões</th><td rowspan="3">Plano Nacional de Educação - PNE e Plano de Desenvolvimento da Educação - PDE</td><td>Denúncias</td></tr>
<tr><td>2009</td><td>502</td><td>Base de dados inconsistente</td></tr>
<tr><td>2010</td><td>625</td><td>Falta de integridade dos dados</td></tr>
<tr><td>2011</td><td>511</td><td rowspan="3">Constar do PNE e do PDE</td><td rowspan="3">Achados do TCU</td></tr>
<tr><td>2012</td><td>734</td></tr>
<tr><td>2013</td><td>751</td></tr>
</table>

Fonte: Tabela extraída do Relatório da CGU[464].

Extrai-se do Relatório CGU que o órgão avaliou, em suma, i) se os bolsistas atendiam os critérios legais para recebimento do benefício; ii) se as informações apresentadas pelas

[462] Sobre a amostra utilizada para fins da auditoria, no Relatório da CGU consta o seguinte: "Para viabilizar a realização dos trabalhos relativos ao acompanhamento da execução do Programa Universidade para Todos – ProUni, em âmbito nacional, foi utilizada amostra aleatória de cursos e bolsistas aprovados e reprovados pelo Programa. [...] Considerando que os resultados aqui apontados abrangem três tipos de atividades diferentes, utilizou-se amostra específica para cada uma. Os resultados apresentados referem-se à consolidação de 100% das 289 fiscalizações realizadas nas principais metrópoles brasileiras. Para a avaliação da base do SISPROUNI foi considerado os dados de 1.043.333 bolsistas, de 1.548.468 candidatos inscritos no ProUni no processo seletivo do 1° semestre de 2012, e de 1.833.039 membros do grupo familiar; para a fiscalização regular foi utilizada amostra de 234 campi, 446 cursos, 952 bolsistas portadores de bolsa integral, 927 bolsistas portadores de bolsa parcial e 876 candidatos pré-selecionados reprovados; para as fiscalizações piloto foram selecionadas amostras no total de 15 cursos, 29 bolsistas ativos e 48 candidatos pré- selecionados reprovados." BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[463] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[464] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

IES eram passíveis de aferição; e iii) se as IES estavam cumprindo a contrapartida em bolsa. Essas indagações foram denominadas na auditoria como "questões estratégicas." Feita a auditoria, a CGU concluiu que os pontos mais críticos foram quatro.

O primeiro, relacionado aos bolsistas, visto que o órgão de controle interno constatou inconsistências na base de dados do SISPROUNI, relacionadas à falta de preenchimento de informações dos alunos, inclusive em relação ao atendimento aos critérios de enquadramento no programa. Frente a esse cenário, a CGU concluiu que "existe a necessidade de melhoria nos controles de crítica de modo a assegurar a confiabilidade das informações a serem nele registradas, evitando a concessão de bolsas indevidas e garantindo a credibilidade do Programa."[465]

A CGU também deu destaque às fragilidades do SISPROUNI no que toca às informações necessárias ao cálculo das bolsas devidas pelas IES. Segundo o órgão, em diversas IES, identificou-se que os dados cadastrados no sistema divergiam daqueles apresentados à equipe de auditoria, o que "coloca em discussão a confiabilidade dos dados utilizados para o cálculo do número de bolsas obrigatórias geradas e ofertadas"[466], de modo que foi recomendado à SESu "estabelecer rotinas de fiscalização junto às IES, objetivando a avaliação das informações inseridas no SISPROUNI."[467]

Os dois últimos pontos críticos, segundo a CGU, foram o elevado percentual de bolsas ociosas e a falta de concessão de bolsa para todos os cursos oferecidos pela IES. Nesse último caso, como analisado na seção inicial do Capítulo 3, *Incentivos tributários no âmbito de políticas públicas de acesso ao ensino superior: o caso do PROUNI*, tal prática pode resultar no não oferecimento de bolsas para os cursos mais concorridos, a exemplo de Medicina e Direito. Todavia, como já visto, essa conduta não está de acordo com a Lei 11.096/2005, notadamente o art. 7º.[468]

---

[465] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[466] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[467] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[468] Lei 11.096/2005, art. 7º As obrigações a serem cumpridas pela instituição de ensino superior serão previstas no termo de adesão ao Prouni, no qual deverão constar as seguintes cláusulas necessárias:
I - proporção de bolsas de estudo oferecidas por curso, turno e unidade, respeitados os parâmetros estabelecidos no art. 5º desta Lei;

Por fim, consta no Relatório que "cada uma das recomendações será monitorada pela CGU, de acordo com o cronograma estabelecido com o gestor, no sentido de certificar a sua implementação."[469]

Vê-se pelo relato acima que as auditorias realizadas pelo TCU e pela CGU foram de três ordem, a saber, de eficiência, de capacidade de gerenciamento de desempenho e de efetividade. Cabe lembrar que na seção *2.2, Política pública e controle de efetividade*, vimos que, segundo Barzelay, a auditoria de eficiência avalia "se os insumos estão sendo transformados em produtos de forma otimizada, especialmente no que concerne aos custos" [470], enquanto a auditoria de capacidade gerenciamento busca saber se "o auditado tem capacidade para gerenciar processos e programas de forma eficiente e efetiva" [471], e, por fim, "a auditoria de efetividade de programa examina o impacto provocado pelos programas sobre os resultados finais." [472]

Em relação à eficiência, os objetos de fiscalização e as determinações têm como fundamento de validade, em sua maioria, dispositivos da Lei 11.096/2005, ou seja, as questões problematizadas pelos órgãos de controle correspondem, majoritariamente, a normas implícita ou expressamente previstas na Lei em comento, que trazem critérios de enquadramento no programa, público alvo, sanções, dentre outros temas.

Nesse sentido, cita-se as determinações feitas ao MEC, para que fosse aprimorada a conferência das informações prestadas pelos bolsistas, já que foram identificados dados que evidenciavam a existência de alunos que não compunham o público alvo do programa. Ademais, constatou-se também a ausência de acompanhamento do desempenho acadêmico dos beneficiados pela política pública, motivo pelo qual determinou-se a correção dessa falha. Os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 11.096/2005 consistem no fundamento normativo para tais exigências feitas pelos órgãos de controle, afinal eles definem quem pode receber as bolsas, estabelece a obrigação do aluno alcançar o desempenho acadêmico estabelecido pelo

---

469 BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

470 BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, pp. 14-17, abr./jun. 2002.

471 BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, pp. 14-17, abr./jun. 2002.

472 BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, pp. 14-17, abr./jun. 2002.

MEC, bem como institui a obrigação da IES conferir os documentos e informações apresentados pelos bolsistas.

Sobre a quantidade de bolsas ofertas, o TCU afirmou que o MEC não fiscalizava as informações inseridas no SISPROUNI pelas IES, de modo que havia o risco de as instituições de ensino não estarem concedendo bolsas no percentual previsto nos arts. 5º, 6º, 9º, 10 e 11 da Lei do PROUNI.

A CGU identificou também o descumprimento da norma trazida pelo inciso I, do art. 7º, e pelo § 5º, do art. 10, ambos da Lei 11.096/2005, já que da amostragem auditada, em 125 cursos, ou 32,6% dos campi, "as verificações apontaram inconsistências como a existência de cursos que realizaram vestibular e não ofertaram bolsas no termo de adesão" [473], o que pode resultar na oferta de bolsas abaixo da quantidade exigida no Programa.

A recomendação feita pela CGU à SESu foi que a referida secretaria fiscalizasse, por amostragem, os dados inseridos pelas IES no sistema do PROUNI, bem como fizesse "a apuração das divergências, a identificação de prejuízos e a promoção de medidas compensatórias"[474]. Também como apontado acima, os documentos apresentados pelo MEC ao órgão de controle interno evidenciavam que as auditorias realizadas pela SESu, no ano de 2013, não analisaram eventuais ofertas de bolsas em desacordo com o montante estabelecido no termo de adesão, por turno e curso.

Considerando esses fatos e os art. 5º, 6º, 9º, 10 e 11 da Lei 11.096/2005, que estabelecem a quantidade de bolsas que as IES devem ofertar em decorrência do gozo do incentivo fiscal, bem como os critérios para permuta de bolsas entre curso, turno e unidade, fica evidenciada a legalidade das recomendações feitas pelo TCU e pela CGU ao MEC, no sentido de exigir o aprimoramento do SISPROUNI e da ampliação das vistorias *in loco.*

O TCU recomendou que o MEC e a RFB alinhassem a metodologia de cálculo da renúncia tributária, posto que os dois órgãos apresentaram valores divergentes. Ademais, determinou que a SESu enviasse relatório detalhado para a RFB, em cada processo seletivo, constando a relação de IES que aderiram ao PROUNI, segregadas por natureza administrativa, ou seja, se IES com e sem fins lucrativos e filantrópicas, de modo que o órgão fazendário pudesse aprimorar o cálculo da renúncia fiscal. Mais uma vez, a decisão do órgão

---

[473] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

[474] BRASIL. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

de controle externo encontra na lei em análise o seu fundamento de validade, afinal o art. 16 estabelece a obrigatoriedade de o termo de adesão ao programa ser instruído "com a estimativa da renúncia fiscal, no exercício de deferimento e nos 2 (dois) subsequente", o que denota a imprescindibilidade de os órgãos fazendário e de educação adotarem as mesmas premissas.

Outras conclusões do TCU não resultaram em recomendações ou determinações ao MEC, mas evidenciaram a regularidade do programa frente às melhores práticas de política pública. Nesse sentido, destacam-se três i) a que concluiu pela adequabilidade dos critérios renda, cotas raciais e origem do candidato da escola pública, ii) o custo da bolsa ser inferior ao da universidade pública; e iii) o efeito positivo do ProUni nos indicadores acessibilidade, permanência/evasão e desempenho dos alunos.

Ainda sobre a eficiência, os órgãos de controle fizeram outras exigências além das listadas acima, mas que não têm na Lei do PROUNI o fundamento de validade. O mesmo pode ser dito sobre as determinações relacionadas à auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho e de efetividade. Assim, analisar-se-á na próxima seção normas extraídas da CF/88, do CTN e da LRF, com o objetivo de saber se tais diplomas normativos conferem legalidade às referidas exigências mencionadas neste parágrafo.

## 5.2 Controle de impacto de incentivo tributário à luz do direito posto

Na ordem constitucional vigente, o regramento de benefício fiscal é feito por meio do art. 150, § 6º, do art. 165, § 6º e do art. 70, da CF/88. Torres sustenta que a CF/88, através dos artigos citados, visou combater os abusos decorrentes da concessão desenfreada de incentivos nas ordens constitucionais anteriores, associada à "falta de controle do emprego do dinheiro público", ao "enfraquecimento da utopia da inesgotabilidade dos recursos do Estado" e à "crise financeira gravíssima do Tesouro."[475] Eis os motivos pelos quais se entende que tais artigos podem conferir legalidade a algumas recomendações e determinações feitas pelo TCU.

Há ainda dispositivos infraconstitucionais que também podem servir para o fim desta seção, que são o art. 14, da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e os arts. 111 e

[475] TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Incentivos fiscais:** questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 330.

176 a 179 do CTN.[476] Antes de analisarmos esses artigos, é importante listar as recomendações e determinações feitas pelo TCU ao MEC, mas que não têm o respaldo da Lei 11.096/2005.

Começa-se elencando aquelas exigências que buscaram aperfeiçoar a eficiência do programa em análise. Nesse sentido, o órgão de controle externo questionou o custo do PROUNI, posto que o art. 8º da citada lei permitia o gozo integral das isenções independentemente da existência de bolsas ociosas na IES. Assim, determinou a implantação de medidas que viabilizassem a ocupação de todas as vagas que devem ser fornecidas pelas instituições de ensino superior. Como já visto neste trabalho, esse pedido foi atendido por meio da Lei 12.431/2011, que incluiu o § 3º, ao art. 8º, da Lei 11.096/2005, cuja redação segue: "§ 3º A isenção de que trata este artigo será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas."

Ainda no grupo das recomendações que visavam melhorar a eficiência, cita-se aquela que sugeriu ao órgão de educação avaliar "a conveniência de alterar o mecanismo de isenção fiscal ofertado às IES participantes do ProUni, de modo a abranger critérios como o número de cursos bem avaliados e de bolsas efetivamente ocupadas." Essa medida não foi implementada.

Sobre a auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, o TCU chegou à conclusão de que o MEC não tinha capacidade para gerenciar os processos e os programas de forma eficiente e efetiva, já que o citado órgão tinha indicador para aferir, apenas, o número de vagas ofertadas, bem como o quadro de serviços era limitado, composto por apenas 80 (oitenta) funcionários vinculados à SESu.

Quanto à efetividade, esse indicador foi objeto do Acórdão 2043/2010, que avaliou o impacto do programa, ou seja, se a política pública em análise alcançou os objetivos apresentados na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004. O TCU recomendou à SESu/MEC que elaborasse um sistema de avaliação do PROUNI, que contivesse indicadores de "finalidade, objetivo, produtos e atividades", acrescido das metas para os principais indicadores, bem como realizasse pelo menos uma avaliação de desempenho a cada cinco anos. Essa medida também não foi implementada, o que evidencia

[476] "A atenção à finalidade jurídica, no caso do efeito de incentivo, oferece parâmetro para que se possam avaliar os resultados concretamente produzidos e aferir o maior ou menor êxito do benefício fiscal em questão. O efeito de renúncia, por sua vez, é regulado expressamente por normas de Direito Financeiro, quer no âmbito da Constituição Federal ( e.g . art . 150 , § 6º ), quer no âmbito infraconstitucional ( e.g . art . 14 da Lei Complementar 101 , de 2000 )". CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 3991.

que, no âmbito da auditoria de capacidade de gerenciamento de desempenho, o Poder Executivo, através do MEC, não estava cumprimento o seu papel fiscalizatório adequadamente.

Em suma, resumidas as recomendações do TCU que não encontram fundamento legal na Lei 11.096/2005, passa-se à análise dos dispositivos da CF/88, da LRF e do CTN que, em tese, podem servir de fundamento normativo para as recomendações, iniciando-se pelo art. 150, § 6º, da CF/88.

O texto originário da CF/88 trazia no § 6º, do art. 150, a seguinte redação: "Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal." Após a promulgação da CF/88, precisamente, cinco anos depois, o citado dispositivo foi alterado por meio da Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, que lhe deu a seguinte redação:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Vê-se que o art. 150, § 6º, desde a sua redação original, exige lei específica para se conceder benefícios fiscais. Em razão disso, Mendes classifica esse comando constitucional como sendo "regras de exigência formal", em contraposição às "regras moduladoras de extrafiscalidade", afinal, em seu entender, enquanto estas autorizam, determinam ou proíbem a instituição de incentivos fiscais, aquelas estabelecem os instrumentos legislativos que devem ser adotados "para a concessão de favores" fiscais.[477]

A importância do art. 150, § 6º, da CF/88, reside no fato de que essa norma afasta qualquer dúvida quanto à necessidade de lei para conceder incentivo fiscal. Caso não houvesse o dispositivo em análise, correr-se-ia o risco de ser defendido o argumento da indispensabilidade de lei para concessão de incentivo, afinal o princípio da legalidade existe para proteger o contribuinte dos desmandos estatais, não sendo aplicável, por conseguinte, quando o sujeito ativo decide desonerar o sujeito passivo.

---

[477] MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade:** análise semiótica. 2009. Tese (Doutorado). f. 319. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 203.

Todavia, entende-se que o princípio da capacidade contributiva seria suficiente para vedar a concessão de incentivo fiscais por meio de ato infralegal, posto que conceder benesse sem que o tema tramite pelo legislativo poderia dar margem à privilégio odioso, ofendendo, portanto, ao princípio da generalidade da tributação[478]. Assis faz a mesma leitura dos dispositivos constitucionais dedicados à ordem tributária, notadamente do princípio trazido pelo art. 150, I, da CF/88, afinal para a citada autora, "a legalidade não tem eficácia apenas de forma positiva, regendo a instituição de tributos, mas, também, sob a ótica negativa, porquanto sua eficácia também se espraia sobre exoneração tributária."[479]

Quanto à necessidade de lei específica para concessão de incentivos tributários, na ADI nº 3462, julgada em 15/09/2010, o voto da ministra Cármen Lúcia, relatora do feito, evidencia que o art. 150, § 6º, da CF/88, visa proteger a isonomia da tributação, ao exigir que o tema seja tratado no Poder Legislativo, de modo que a referida competência não pode ser objeto de delegação para o Poder Executivo, nesses termos:

> A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da CF tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República). A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita "na forma prevista em regulamento" (art. 25 da Lei 6.489/2002), configura delegação ao chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo.[480]

A decisão do Supremo está alinhada ao objetivo da norma, que foi coibir a prática até então comum de criar incentivos tributários sem o devido debate legislativo. Isso ocorria em decorrência de a benesse ser aprovada com a mera inclusão de artigo em projeto de lei que tinha o fim de regular questão diversa da norma tributária indutora, muitas vezes, inclusive, o texto em tramitação no Congresso Nacional sequer dispunha sobre questões tributárias[481], ou seja, o incentivo era criado "no bojo de leis que cuidam dos mais variados

---

[478] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45

[479] ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais.** 2013. Tese (Doutorado). f. 560. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 153.

[480] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.462 – DF**. Relatora: Cármen Lúcia, 15 de set. 2010. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[481] No mesmo sentido: BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, p. 180.

assuntos (proteção do menor e do adolescente, desenvolvimento de setores econômicos, relações do trabalho, partidos políticos, educação etc.).” [482]

Quanto à EC nº 3/1993, ela teve o objetivo de detalhar as diversas espécies de incentivos que os entes federados podem conceder aos contribuintes, de modo a afastar qualquer dúvida de que, independentemente da técnica utilizada para reduzir a incidência tributária sobre os contribuintes, há necessidade de lei específica para instituí-la.

Torres afirma que a Emenda Constitucional nº 03, de 17/03/1993, possibilitou desmascarar “os incentivos camuflados”, além de equipar as diferentes técnicas utilizadas pelo legislador para conceder “privilégios” tributários, a saber subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão etc.[483]

Vide que o § 6º, do art. 150, d CF/88 estabelece que incentivo fiscal só pode ser concedido “mediante lei específica” [...] “que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas [ou seja, subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão] ou o correspondente tributo ou contribuição.” Assim, há quem defenda que a criação de norma tributária indutora deve ser objeto de lei específica para esse fim.

Inclusive, esse foi o fundamento utilizado pelo parlamentar que apresentou a emenda nº 101 à MP 213/2004, buscando a supressão dos dispositivos da medida provisória que dispunham sobre isenção e imunidade, posto que, em sua intepretação da referida norma constitucional, a MP 213/2004 não tratava exclusivamente de isenção. Assim, as normas expressas por meio dos arts. 8º, 11, § 2º e 12 da MP 213/2004 deveriam ser objeto de lei específica, já que “não se pode dar isenção no texto de lei, ou redução da base de cálculo, bem como remissão, na medida provisória que institui o programa.”[484]

Todavia, a jurisprudência do STF é no sentido de que “lei específica” não precisa ser, necessariamente, um diploma normativo para dispor sobre o incentivo tributário, sendo alcançado o objetivo do art. 150, § 6º, da CF/88, quando há pertinência temática entre a lei aprovada e o incentivo fiscal concedido, como é o caso do PROUNI, que concede isenção para IES privadas aderentes ao programa, ou mesmo quando fica “comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo

[482] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 114-5.
[483] TORRES, Ricardo Lobo. **Anulação de incentivos fiscais.** São Paulo: Dialética, out. 2005, p. 127.
[484] Emenda à MP nº 101, de Carlos Mota.

legislativo"[485], conforme voto proferido pelo ministro Joaquim Barbosa na ADI 4033, julgada em 15/09/2010.

Em suma, como defendem Godoi e Gianneti, o texto constitucional em comento tem dois objetivos, o primeiro evidenciar a aplicação do princípio da legalidade aos benefícios fiscais e, o segundo, demonstrar que independentemente do nome conferido à norma tributária indutora, a legalidade lhe alcança.[486]

O art. 165, § 6º, da CF/88 e o art. 14 da LRF são próximos dispositivos que serão analisados.

O art. 165, § 6º, da CF/88, traz norma que objetiva facilitar o controle dos gastos tributários, ao estabelecer que os incentivos tributários devem ser listados e anexados ao projeto de lei orçamentária:

> Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
> [...]
> § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

Torres pontua que o dispositivo em análise traz transparência às contas públicas, afinal a diminuição da receita por meio de subvenção ou através de isenção diferenciam-se apenas por questões formais, razão pela qual, tanto em um caso, quanto no outro, deve-se fazer constar no orçamento. Contundo, ainda segundo Torres, a inclusão do gasto tributário no orçamento é questão relativamente recente, o que viabilizava a instituição de privilégio tributários, sem que os cidadãos pudessem controlar as atividades do Poder Legislativo.

Discorrendo sobre a origem do art. 165, § 6, da CF/88, Torre afirma que não era raro o caso de o parlamento americano preterir as subvenções em benefício de isenções, mesmo sendo aquelas mais eficientes que estas, já que "permitem o controle do cumprimento das

---

[485] "Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º, da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional ("Supersimples"). Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º, da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.033 – DF**. Relator: Joaquim Barbosa, 15 de set. 2010. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

[486] GODOI, Marciano Seabra de; GIANNETI, Leonardo Varella. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 364.

condições impostas e o cálculo do gasto público"[487], pelo simples motivo de que, se as subvenções constassem no orçamento, haveria discordância da população. Borges faz a mesma ponderação, quando relata que "há quem recomende a" substituição da isenção "por uma política de subsídios, de vez que as isenções não possibilitam o cálculo seguro dos custos."[488]

Nesse sentido, Villela, Lemgruber e Jorratt sugerem que quatro perguntas sejam feitas antes da instituição de gasto indireto: i) há justificativa para a intervenção estatal? ii) quais são as evidências empíricas que demonstram a efetividade da renúncia fiscal?; iii) as vantagens associadas ao uso de incentivo fiscal superam os seus custos?; e iv) há ferramentas mais eficientes que o gasto tributário indireto?[489]

O fato relatado acima resultou, nos EUA, na criação de um demonstrativo de incentivos fiscais, que deveria constar no orçamento público. Sobre o tema, Victor Thuronyi relata que no final da década de 1960 os Estados Unidos objetivavam aprovar uma reforma tributária. Era neste cenário que Surrey, então secretário assistente do Tesouro Americano, defendia a revogação de diversos incentivos fiscais, embora soubesse da resistência que essa proposta sofreria, haja vista o *lobby* dos grupos econômicos beneficiados. A estratégia adotada por Surrey para angariar apoio à sua proposta, como visto na seção 2.1, foi equiparar os incentivos fiscais aos gastos públicos diretos, motivo pelo qual passou a denominá-los de gastos tributários indiretos.[490]

Embora deva ser reconhecida a importância do art. 165, § 6º, da CF/88, já que essa norma possibilita identificar as atividades agraciadas por incentivos fiscais, como visto no tópico 5.1, *Recomendações do TCU e da CGU ao MEC após auditar o PROUNI*, quando o TCU recomendou o MEC e a RFB a alinharem o critério de cálculo da renúncia do PROUNI, ela se presta, apenas, conforme Assis alerta, "ao controle estritamente financeiro do impacto

---

[487] TORRES, Ricardo Lobo. Anulação de incentivos fiscais: efeitos no tempo. **Revista Dialética de Direito Tributário,** out. 2005, p. 137.

[488] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74. Vide comparação de Villela, Lemgruber e Jorratt das vantagens e desvantagens dos gastos direto e indireto: VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets**: Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 12. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[489] VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 46. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[490] THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

dos benefícios fiscais sobre receitas e despesas."[491] Assim, a norma em comento não traz critérios seguros que viabilizem analisar se o incentivo fiscal ainda se justifica à luz do fundamento apresentado para a sua instituição, ou, em outros termos, o art. 165, § 6º, da CF/88 não traz parâmetros para o controle de efetividade da política pública financiada com gasto tributário indireto.

O mesmo pode ser dito sobre os art. 5º e 14, da Lei Complementar 101/2000. Objetivando concretizar o princípio da eficiência dos gastos públicos, a LC 101/2000 instituiu a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que no art. 5º, inciso, II, repete norma prevista no art. 165, § 6º, da CF/88, e no art. 14 disciplina o instituto do incentivo fiscal. A referida norma impõe a necessidade de se aferir o impacto da concessão de desonerações fiscais que gerem renúncia de receita no orçamento público, "no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes", além de outros requisitos. Vejamos:

> Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:
> [...]
> II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6o do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
> [...]
> Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:
> I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;
> II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.
> § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.
> § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.
> § 3º O disposto neste artigo não se aplica:
> I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1o;
> II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

[491] ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais.** 2013. Tese (Doutorado). f. 560. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 153.

Henriques sustenta que a LRF foi aprovada com o objetivo de "veicular normas gerais de direito financeiro relativas à gestão fiscal responsável, a qual pressupõe a ação fiscal responsável e transparente do Estado."[492] Aponta ainda que ao contrário do art. 5º, inciso II, que apenas repetiu texto da constituição, o art. 14 significou efetiva inovação, ao estabelecer parâmetros de controle do gasto tributário até então inexistente em nosso ordenamento jurídico, sendo essa afirmação baseada em três comandos desse dispositivo.

O primeiro consta do *caput* do art. 14, quando preceitua que a criação ou ampliação de incentivo deve estar acompanhada da estimativa de impacto orçamentário. Henriques classifica esse mandamento como sendo estritamente formal, já que apenas fornece "informações para o debate político sobre o custo benefício dos benefícios fiscais a serem instituídos."[493] A segunda norma também está expressa no *caput,* a saber, a que afirma que deve ser atendido "ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias." Henriques compreende que esse comando consiste em regra de estrutura, bem como que ele já constava no art. 165, § 2º, da Constituição.[494]

Por fim, o terceiro mandamento foi trazido pelos incisos do *caput*, já que eles estabelecem que os gastos tributários não impactarão, negativamente, no orçamento, seja porque o orçamento considerou a redução de receita decorrente dos incentivos, ou mesmo em decorrência da criação de nova fonte de recurso para compensar aquele perdido. Nas palavras de Henriques, a LRF "inovou ao estabelecer que, em vez da anulação de despesas de igual montante, a introdução de benefícios fiscais seja acompanhada, alternativamente, de duas medidas reparatórias."[495]

Desse modo, conforme sustentam Somavilla e Lobato, a importância do art. 14 da LRF está em seu caráter moralizador, "pois impede seu uso indiscriminado ao exigir diversas

---

[492] HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 86.

[493] HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 86.

[494] CF/88, Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: [...] § 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

[495] HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 91.

condições para a concessão de benefícios."[496] Ademais, os autores pontuam que é necessário realizar estudo de viabilidade antes da escolha desse método de financiamento de política pública, inclusive devendo ser "bem definidos os objetivos e metas pretendidos."[497]

Ocorre que essa obrigação não é extraída do LRF. Análise do art. 14 da LRF evidencia que esse artigo traz normas que objetivam manter o equilíbrio do orçamento público, estabelecendo a necessidade de adoção de medida compensatória ao gasto tributário indireto, sob pena de o incentivo não entrar em vigor, mas não estabelece critérios materiais para concessão de benefícios, a exemplo de objetivos, metas, prazo etc., como pontuado por Somavilla e Lobato.

Em relação ao PROUNI, a condicionante do § 2º, do art. 14, da LRF (adoção de medida compensatória para fazer face à renúncia), foi abordada na exposição de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, nas emendas apresentadas por parlamentares e na audiência pública realizada na comissão especial constituída para debater o PL 3582/2004.

Viu-se na seção 4.1.1, *Emendas apresentadas ao PL 3582/2004*, que foram apresentadas emendas com o objetivo de suprimir a norma prevista no art. 16, da Lei 11.096/2005[498], à época art. 14 do PL 3582/2004, sob o argumento de que a Lei do PROUNI não gerava renúncia de receita, já que as IES estavam obrigadas a conceder bolsas:

> Não se pode falar em renúncia fiscal, ou tributária, ou de receita quando a dispensa de pagamento de imposto ou contribuição está vinculada a uma contrapartida a ser oferecida pelo contribuinte.
> Por outro lado, como o Projeto fixa a contrapartida da instituição que aderir ao PROUNI em número de bolsas, desnecessária a realização de qualquer estimativa a título de renúncia fiscal.
> Além disso, a criação de um grupo com representantes de três ministérios é totalmente desnecessária.[499]

---

[496] SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo horizonte, v. 70. n. 1, p. 64-77, jan./mar. 2009.

[497] SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo horizonte, v. 70. n. 1, p. 64-77, jan./mar. 2009.

[498] Lei 11.096/2004: Art. 16. O processo de deferimento do termo de adesão pelo Ministério da Educação, nos termos do art. 5º desta Lei, será instruído com a estimativa da renúncia fiscal, no exercício de deferimento e nos 2 (dois) subseqüentes, a ser usufruída pela respectiva instituição, na forma do art. 9º desta Lei, bem como o demonstrativo da compensação da referida renúncia, do crescimento da arrecadação de impostos e contribuições federais no mesmo segmento econômico ou da prévia redução de despesas de caráter continuado. Parágrafo único. A evolução da arrecadação e da renúncia fiscal das instituições privadas de ensino superior será acompanhada por grupo interministerial, composto por 1 (um) representante do Ministério da Educação, 1 (um) do Ministério da Fazenda e 1 (um) do Ministério da Previdência Social, que fornecerá os subsídios necessários à execução do disposto no caput deste artigo.

[499] Emenda nº 186, de Átila Lira; Emenda nº 200, de Paes Landim; e Emenda nº 219, de Professora Raquel Teixeira. No mesmo sentido: Emenda nº 34, de Tadeu Filippelli; Emendas nº 107 e 112, de Átila Lira; Emendas

Esse, contudo, não foi o entendimento constante no projeto de lei, pois o Poder Executivo defendeu ser o caso de aplicação do art. 14 da LRF. Como visto na seção 3.2.4, na exposição de motivos do projeto de lei em análise, o Poder Executivo defendeu que os incentivos fiscais do PROUNI seriam compensados com o aumento de arrecadação decorrente dos tributos que passariam a ser recolhidos pelas filantrópicas que mudassem a natureza jurídica para o regime lucrativo.[500] Todavia, esse entendimento foi questionado na Câmara do Deputados.

O deputado federal Paulo Rubem Santiago, como visto na seção 4.1.2, questionou o custo das bolsas do PROUNI e o respeito à LRF. Isso porque, segundo ele, não havia elementos que viabilizassem identificar o custo da política pública e, consequentemente, determinar quanto seria necessário para compensar a renúncia fiscal nos termos do art. 14 da LRF. O projeto, para o citado parlamentar, não estava instruindo com dados sobre a quantidade de IES privadas, subdivididos por organização acadêmica, é dizer, faculdades, centros universitários e universidades privadas, nem mesmo pelos diferentes regimes jurídicos (filantrópicas, sem e com fins lucrativos). Essas informações eram imprescindíveis, principalmente, para conferir se, de fato, a eventual mudança das IES sem fins lucrativos e filantrópica para o regime lucrativo compensaria o custo para conceder isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, nesses termos:

> Primeiro, qual é o custo/aluno médio hoje de uma universidade privada com fins lucrativos? Qual é o custo/aluno médio de um centro universitário ou de uma instituição de nível superior filantrópica com fins lucrativos? Fazendo a média das médias, qual é o custo/aluno por vaga? Em quanto implicará a renúncia fiscal e qual é a expectativa de vagas a serem preenchidas? Quando alguém estima em 100, 200, 300 mil vagas, me dá um frio na espinha. Quero calcular o custo/aluno de uma vaga, multiplicar por 100, 200 ou 300 mil e depois tabular o valor da

nº 114 e 203, de Paes Landim; Emenda nº 132, de Severiano Alves; Emendas nº 231, 289 e 290, de Professora Raquel Teixeira; e Emenda nº 264 e 265 de Ronaldo Dimas.

[500] "Vale frisar que as medidas propostas não aumentam o aporte de recursos públicos destinados ao financiamento do setor privado e atendem ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, projeta-se que a renúncia de tributos pagos pelas instituições não-filantrópicas seja compensada pelo aumento da arrecadação de tributos pagos pelas instituições filantrópicas que alterarem seu regime jurídico. Essa previsão se justifica pelo pequeno número de casos de instituições filantrópicas que até hoje, apesar da permissão legal, alteraram seus estatutos. Apenas cerca de 15% dos alunos estão matriculados em instituições com fins lucrativos, contra 50% em instituições filantrópicas, confessionais e comunitárias, e 35% em instituições sem fins lucrativos. Isso se deve ao fato de que a alteração, levando-se em conta os tributos federais e municipais, exigiria dessas instituições um repasse de cerca de 35% para os custos das mensalidades, o que faria aumentar ainda mais a inadimplência e a evasão escolar. O pleno atendimento ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal será assegurado pelo controle do ingresso de instituições de ensino superior no programa, que dependerá da prévia demonstração das compensações através da elevação da receita no mesmo segmento econômico ou da redução de despesas de caráter continuado." BRASIL. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004.** Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

> renúncia fiscal e dividi-la por aluno. Corremos o risco de obter vagas a um custo bem menor do que a renúncia fiscal oferecida.
> Embora já tenhamos observado - mesmo não sendo do meio jurídico - que não há inconstitucionalidade nos aspectos abordados, parece-me que o projeto resvala em uma falha, a de não estimar como serão compensados os valores da renúncia fiscal. Até porque a Lei de Responsabilidade Fiscal é clara. Como é que se compensa a renúncia fiscal? Com a criação de novos impostos, com a majoração de alíquotas ou o aumento da arrecadação.[501]

Como visto também na seção 4.1.2, o questionamento feito pelo deputado federal Paulo Rubem Santiago foi respondido pelo secretário-adjunto da RFB, Carlos Alberto Barreto, para o qual, "o efeito compensatório em termos da Lei de Responsabilidade Fiscal vem justamente dar a opção esperada pelas instituições filantrópicas por meio do novo sistema, o que faria com que essas entidades contribuíssem com a cota patronal."[502]

De fato, a participação das IES privadas com fins lucrativos, no percentual de matrículas, que era de apenas 18,5% no início da década de 2000 passou para 49,6% em 2012, conforme estudo do CADE[503], como analisado no tópico 3.2.4. Todavia, conforme sustentado pelo deputado federal Paulo Rubem Santiago, o projeto de lei não foi instruído com dados que viabilizassem aferir a afirmação do Poder Executivo no sentido de que o § 2º, do art. 14 da LRF estava sendo respeitado.

Em suma, o art. 165, § 6º, da CF/88 e o art. 14 da LRF, o art. 16 da Lei 11.096/2004 objetivam apenas manter o equilíbrio do orçamento público e, ao contrário do entendimento de Somavilla e Lobato, não trazem o dever de normas tributárias indutoras serem instituídas com a indicação de metas, objetivos, indicadores, impacto esperado etc., como bem observado por Pinto.[504]

---

[501] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.
[502] BRASIL. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.
[503] "Efetivamente, as IES com fins lucrativos respondiam por apenas 18,5% do total de matrículas do ensino privado no ano 2000, contra 81,5% das IES sem fins lucrativos; em 2012, essa relação equilibrou-se com percentuais de 49,6% para as IES com fins lucrativos e 50,4% das demais IES privadas, o que indica, além do crescimento orgânicos das IES com fins lucrativos, uma provável migração das IES do terceiro setor para o modelo empresarial, seja de forma autônoma, seja mediante aporte de capitais de terceiros (fundos de investimentos ou outros grupos econômicos que já atuam no setor de educação superior)." BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cadernos do CADE:** atos de concentração no mercado de prestação de serviços de ensino superior. Maio/2016. Disponível em http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/caderno-de-educacao-20-05-2016.pdf. Acesso em: 25 ago. 2019.
[504] Sobre as limitações das normas constantes na CF/88 e na LRF para fins de controle de efetividade dos incentivos fiscais, Pinto tem o seguinte entendimento: "Curioso observar que, em matéria de incentivos fiscais, a principal preocupação do legislador foi com a observância dos requisitos procedimentais para a sua concessão e com a limitação do montante da renúncia de receita decorrente do mesmo. Tal postura pode ser muito bem constatada a partir do conjunto das prescrições contidas na Constituição Federal, em especial nos artigos 165,

Por fim, à luz do direito posto, os art. 111 e 176 a 179 do CTN também trazem normas que viabilizam o controle dos incentivos fiscais.

O art. 111, inciso II, do CTN, preceitua que "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:[...] II - outorga de isenção." Entende-se que esse dispositivo pode ser incluído no rol das normas de controle de extrafiscalidade, já que fixa a interpretação literal para as normas que outorgam isenção. Segundo Harada, já que a isenção "é uma exceção à regra geral de tributação"[505], nada mais razoável que ela se limite àqueles casos expressamente previsto na lei. Nesse sentido, Andrade pontua que "diante da indisponibilidade dos bens públicos, o CTN restringiu a possibilidade de redução daquelas prestações, razão pela qual se optou pela determinação do uso do método literal."[506]

A seção II, do Capítulo V, do CTN, por sua vez, traz normas que dispõem sobre o regramento da isenção em nosso ordenamento jurídico, que são os art. 176 a 179, sendo relevante para esse trabalho apenas os arts. 176, 178 e 179, transcritos abaixo:

> Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.
> Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.
> [...]
> 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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)
> Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.
> § 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.
> § 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

---

§§ 2º e 6º, e na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), com destaque para o disposto em seu artigo 1º, § 1º, artigo 4º, § 2º, V, artigo 5º, II, e artigo 14, todos já analisados no tópico 4.3 do presente trabalho. Percebe-se que a referida lei em nenhum momento estabeleceu requisitos para controlar a eficácia do incentivo fiscal, de maneira que a discussão e proposição destes requisitos será o principal foco do presente tópico." PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais:** proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. Dissertação (Mestrado). f. 325. Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013, p. 230

[505] HARADA, Kyoshi. Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: HARADA, Kyoshi. **Incentivos fiscais:** questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 250.

[506] ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 238.

Extraem-se desses três artigos do CTN, ordinariamente, normas prescrevendo que isenção é sempre[507] decorrente de lei (art. 176, alinhado com o § 6º, do art. 150, da CF/88, analisado acima), bem como se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo (art. 178)[508] e, quando cabível a revogação, os efeitos jurídicos decorrentes (art. 179).

Borges defende que diante da legalidade tributária, o contrato citado no art. 176 do CTN não pode inovar em relação ao conteúdo da lei que institui incentivos tributários. O objetivo do ato bilateral, conforme o citado autor, é trazer "maior garantia e controle na objetivação dos fins por ela [lei] visados", de modo que ele pode dispor sobre "obrigações acessórias, garantias, prazos e demais condições e requisitos para o gozo do benefício fiscal."[509]

O art. 178, por sua vez, traz duas normas, sendo a primeira para regular as isenções concedidas sem prazo certo e sem condições, e a segunda para dispor sobre as condicionadas ou por prazo certo. Aquelas podem ser revogadas a qualquer tempo, sendo assegurado ao contribuinte, todavia, a aplicação do art. 104, inciso III, do CTN, cuja norma estabelece que "entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: [...] III - que extinguem ou reduzem isenções."

Embora o *caput* do art. 104 limite a sua aplicação aos tributos incidentes sobe a renda e o patrimônio, o STF decidiu recentemente que o princípio da anterioridade (art. 150, III, da CF/88) é aplicável inclusive quando há revogação de incentivo fiscal vinculado a outras demonstrações de riqueza. [510] Cabe consignar ainda que esse entendimento diverge daquele

---

[507] O art. 155, § 2.º, XII, "g" da CF/88 traz exceção para o ICMS ao prescrever que "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados." A Lei Complementar nº 27, de 07/01/1975, por sua vez, conferiu ao convênio celebrado por todos os estados da federação a competência para conceder isenções de ICMS.

[508] Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 577-8.; TORRES, Ricardo Lobo. **Anulação de incentivos fiscais.** São Paulo: Dialética, p. 127, out. 2005; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 724-727.

[509] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 85.

[510] "IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas "b" e "c" do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004." BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 564.225/RS**. Relator: Marco Aurélio, 02 de set. 2014. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

constante na Súmula 615 do próprio STF, construído sob a vigência da Constituição de 1967 (O princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação da isenção do ICM).

Quanto à segunda norma extraível do art. 178, cabe consignar, inicialmente, que a sua redação foi dada pela LC 24/75, consistente na transformação das condicionantes "prazo certo" e "em função de determinadas condições" outrora alternativas em aditivas. Ademais, essa norma corresponde ao enunciado da Súmula nº 554 da jurisprudência do STF, vejamos: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas." Isso significa que, conforme pontua Fagundes, "satisfeito o encargo imposto para obtenção do benefício, o direito de não ser lançado vige pelo prazo preestabelecido." No mesmo sentido, Borges defende a inalterabilidade das condições, durante o prazo previsto no contrato firmado: "estando constitucionalmente assegurada tanto a intangibilidade das obrigações bilaterais originárias de contratos de direito privado, quanto a intangibilidade das obrigações bilaterais provenientes de atos legislativos."[511]

A comumente denominada "isenção concedidas sob condição onerosa" costuma ser exemplificada com os casos de empresas que passam a ter o direito à redução de base de cálculo por um dado período, desde que instale um parque fabril em uma determinada região. Assim, feitos os investimentos exigidos pelo ente da federação, o incentivo tributário não pode ser revogado ou modificado antes do prazo de vigência estabelecido.

Esse é o caso do benefício denominado pela SUDENE de "redução do IRPJ", instituído pela Lei nº 4.239, de 27/06/1964, consistente na diminuição, em 75%, da base sobre a qual a alíquota do imposto incidirá, durante dez anos. Há diversas decisões do STJ reconhecendo o direito ao gozo do incentivo durante o prazo previsto em lei, quando atendidas as exigências legais.[512]

O incentivo "redução de IRPJ" é concedido às empresas instaladas no Nordeste e no norte dos estados do Espírito Santo e Minas Gerais, que desenvolvem atividades consideradas prioritárias para o desenvolvimento da região, quais sejam: infraestrutura, turismo, agroindústria, piscicultura, aquicultura, indústria extrativa de minerais metálicos,

---

[511] BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 80.

[512] Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.040.629/PE**. Relator: Francisco Falcão, 26 de ago. 2008. Disponível: < http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 553.093/PE**. Relator: José Delgado, 19 de dez. 2003. Disponível: < http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 390.733/DF**. Relator: Luiz Fux, 17 de fev. 2003. Disponível: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019.

indústria de transformação, informática e veículos, conforme disposto no art. 2º do Decreto n. 4.213/2002 .

Objetivando adequar as plantas industriais ao "estado da arte" e, consequentemente, possibilitar às empresas ali instaladas competir com as das demais regiões do Brasil, exige-se também que a pessoa jurídica beneficiada modernize (quando há a introdução de um método mais racional de produção), amplie (quando há aumento da capacidade real instalada) ou diversifique (quando nova linha de produção é instalada) seu parque fabril.

A empresa interessada em gozar do benefício em estudo deve requerê-lo à SUDENE, demonstrando, dentre outras obrigações formais, não ser devedora da União e ser optante do regime real de apuração do IRPJ.

Deferido o pedido, durante os dez anos do incentivo, a empresa beneficiada deve enviar à SUDENE o livro de apuração do imposto de renda. Ademais, o valor que a contribuinte deixar de recolher só pode ser utilizado para absorção de prejuízo ou aumento de capital, ou seja, não pode ser distribuído aos sócios ou acionistas. Neste último caso, o montante deve ser aplicado em atividades relacionadas à produção e, por óbvio, na área de atuação da SUDENE.

Confrontado os arts. 176 e 178 do CTN, por exemplo, ao incentivo fiscal SUDENE, nos termos como instituído pela Lei nº 4.239/1964, compreende-se a racionalidade das decisões do STJ citadas parágrafos acima, afinal a lei que institui a redução de IRPJ traz como critérios de enquadramento apenas questões formais, de modo que atendidos os requisitos legais, o princípio da segurança jurídica veda a revogação do incentivo concedido por prazo certo e por condição onerosa. O mesmo pode ser dito sobre o PROUNI, afinal, o § 1º, do art. 5º, da Lei 11.096/2005 estabelece que o termo de adesão assinado entre a IES e o MEC vige durante dez anos, conforme visto no *caput* do capítulo III. Ademais, a citada lei também se limita a trazer como critérios de enquadramento questões puramente formais.

O art. 179 do CTN, por sua vez, traz as consequências jurídicas decorrentes da revogação de incentivos condicionados e por prazo certo. Vê-se segundo esse artigo, que isenção cujo gozo depende de despacho atestando o cumprimento das condições estabelecidas por lei, deve ser renovada em cada período de apuração do tributo isentado. Na hipótese de o contribuinte não pleitear à autoridade administrativa a renovação do incentivo, cessam automaticamente os efeitos da norma isentiva "a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção."

O art. 179 do CTN ainda traz as consequências jurídicas decorrentes do não cumprimento dos requisitos para fins de gozo de isenção. O § 2º do citado artigo afirma ser aplicável, quando cabível, o art. 155 do CTN, cuja redação segue abaixo:

> Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:
> I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
> II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.
> Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Nos termos do artigo acima, no caso de isenção com condição resolutória, não atendido o requisito imposto pela lei, seja já no momento de adesão ou durante o gozo do incentivo, o crédito tributário deve ser constituído, mas a multa só pode ser imposta na hipótese de dolo ou simulação. Quanto ao juro de mora, o termo inicial dependerá do fato que der causa ao lançamento do tributo, é dizer, se o motivo for o descumprimento dos critérios de enquadramento no programa, os juros serão devidos desde aquele momento, mas, por outro lado, se a causa for o não atendimento da condição resolutória, por exemplo, a IES gozará da isenção desde que os seus alunos atinjam 70% da nota no ENADE, o termo será o inadimplemento da condição.

Em resumo, vê-se que o art. 165, § 6º, da CF/88, o CTN e a LRF, não conferem legalidade à recomendação feita pelo TCU[513], por meio do Acórdão 2043/2010, no sentido de que o MEC estruturasse sistema de avalição e monitoramento contendo, dentre outras questões, "indicadores para as etapas de finalidade, objetivo, produtos e atividades" e "as metas para os principais indicadores de resultado do programa." Em outros termos, esses

[513] Sobre a ausência de fundamento normativo que confira força vinculante às recomendações do TCU, Rosilho defende que: "É preciso notar, contudo, que caso se admita como válido que o TCU se escore exclusivamente em princípios jurídicos para realizar controle de legalidade em matéria financeira — algo a meu ver equivocado, mas não impensável haja vista que o próprio STF tem tomado decisões com base nesse "método decisório"621 —, teria o Tribunal de Contas o ônus de expor com clareza e precisão as razões pelas quais o ordenamento jurídico, na sua avaliação, teria, ou não, concretamente sido violado — afinal, o direito brasileiro não admite arbitrariedades.622 Ao optar por sacar consequências concretas de princípios jurídicos abstratos, o controlador toma para si o ônus do regulador. ROSILHO, André Janjácomo. **O controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. Tese (Doutorado). f. 358. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 342.

dispositivos não viabilizam o efetivo controle da política pública do PROUNI e da renúncia fiscal a ela associada.

Isso porque, em resumo, vê-se que o § 6º, do art. 150, da CF/88 exige lei para se conceder benefícios fiscais, em suas diferentes espécies. Ademais, essa matéria deve ser objeto de lei específica, sendo aceita pela jurisprudência do STF, contudo, que haja pertinência temática entre a lei aprovada e o incentivo fiscal concedido. Por fim, esse artigo, conforme jurisprudência do STF, veda a delegação da referida competência para o Poder Executivo, o que evidencia a ilegalidade da recomendação do TCU, afinal, a definição de questão de extrema importância, a saber, o fundamento que legitima afastar o princípio da capacidade contributiva, seria definido por meio de ato infralegal.

Continuando a sumarização dos dispositivos analisados, o art. 165, § 6º, da CF/88 e o art. 14 da LRF criam, apenas, a obrigação de as renúncias tributárias serem estimadas e anexadas ao orçamento. O fim dessa norma é financeiro, é dizer, viabilizar a análise do impacto do incentivo na receita e na despesa. Isso significa que deve ser demonstrado eventual impacto causado pela norma tributária indutora na diminuição de receita e a medida de compensação que será empreendida para impedir o déficit orçamentário, sob pena de a medida legislativa que institui o benefício não entrar em vigor. Assim, a norma em comento não estabelece como aferir se o incentivo alcança o objetivo que se propunha e a consequência jurídica aplicável na hipótese de não haver impacto.

Por fim, os arts. 111, inciso II, e 176 a 179 do CTN também não trazem normas que viabilizam o controle dos incentivos fiscais, nos termos propostos pelo TCU no Acórdão 2043/2010. O art. 111 limita-se a estabelecer a interpretação literal para dispositivos legais que instituições isenções. Quanto aos três últimos artigos, extrai-se que isenção é sempre decorrente de lei, bem como se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo e, quando cabível a revogação, os efeitos jurídicos decorrentes, a saber, a cobrança do principal e juros e, eventualmente da multa. Vê-se, mais uma vez, que esses dispositivos legais não estabelecem como aferir se o incentivo alcança o objetivo que se propunha e a consequência jurídica aplicável na hipótese de não haver impacto.

Inexistindo balizas normativas que viabilizem o controle dos incentivos fiscais, em nosso atual sistema jurídico, atendidos requisitos procedimentais e financeiros mencionados, as autoridades competentes podem criar “incentivo que institua um privilégio injustificável

aos seus destinatários, beneficiando-os em detrimento dos demais contribuintes."[514] A Nota Técnica 17/2018, da Instituição Fiscal Independente do Senado chegou à mesma conclusão, quando afirmou que: "as normas que regem os gastos tributários não contemplam mecanismos adequados de controle da criação e expansão desses gastos, nem criam condições adequadas para a realização de avaliação dos resultados alcançados."[515]

É verdade que os artigos acima analisados, notadamente o 176, o 178, e o 179 do CTN também trazem orações que denotam a possibilidade de o legislador estabelecer condições de enquadramento para fins de gozo de incentivos. Veja que o 176 declara ser aplicável o princípio da legalidade às isenções, para em seguida exemplificar que a lei pode trazer os tributos isentados, as condições do programa, os requisitos exigidos para a sua concessão e o prazo de sua duração. O art. 178, por sua vez, invoca o princípio da segurança jurídica, inclusive para as relações jurídicas isentivas, ao estabelecer que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, exceto quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Por fim, o art. 179 também denota a possibilidade de instituição de isenções que demande do contribuinte a apresentação de "prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão."

Assim, à luz do princípio da capacidade contributiva, analisado nas seções 2.1 e 2.2, e das regras constantes nos arts. 176, 178 e 179 do CTN, os entes federados detêm competência para desenhar política pública financiada com incentivo fiscal, condicionando o gozo da isenção ao atingimento de indicadores socioeconômicos. Em outros termos, extrai-se das normas do CTN e do princípio da capacidade que os entes da federação podem instituir isenção, estabelecendo condições e requisitos que não se restringem a questões formais.

Pode-se interpretar que, em verdade, não se trata de faculdade dos entes federados, mas de obrigação, já que um suposto fato justifica a concessão de tratamento privilegiado a determinado grupo de contribuintes. Assim, a aprovação da lei pressuporia demonstrar a veracidade do fato e, a sua vigência, a demonstração de que a política pública financiada por meio de norma tributária indutora estaria gerando o impacto buscado pela ação governamental.

---

[514] PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2015, p. 569.

[515] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 17 - Gastos (benefícios) tributários - Jun./2018**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

Voltando ao incentivo fiscal "redução de IRPJ" da SUDENE, apresentado parágrafos acima, considerando que o art. 176, parágrafo único do CTN estabelece que "a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares", antes da aprovação da Lei nº 4.239/1964, seria necessário demonstrar "as condições peculiares" da região Nordeste, que justificariam afastar o princípio da uniformidade geográfica da tributação (art. 151, inciso I, da CF/88[516]). Discorrendo sobre a norma em análise, Schoueri sustenta que:

> A isenção pode não se estender a todo território da entidade tributante, à luz do parágrafo único do artigo 176 do Código Tributário Nacional. Evidentemente que essa ferramenta é fundamental para as isenções próprias: seu caráter excepcional pode exigir uma limitação territorial. Esse dispositivo deve ser lido juntamente com o artigo 151, I, da Constituição Federal, que impõe a regra de tratamento uniforme dos tributos federais em todo o território, mas excepciona tal regra no caso de correção de desigualdades. Assim, para que uma isenção não se estenda a todo o território (ou melhor: para que a incidência seja limitada territorialmente), deverá ser clara a existência de uma justificativa, constitucionalmente válida, para tanto.[517]

Vê-se que Schoueri também entende que é indispensável existir uma justificativa para que o comando do art. 151, I, da CF/88 seja excetuado, o que pressupõe a demonstração de dados que evidenciem as disparidades regionais.

Ocorre que o respeito ao princípio da capacidade contribuinte não se dá com a mera demonstração dos pressupostos fáticos que justificam a instituição de tratamento privilegiado a determinados contribuintes; é indispensável demonstrar que a ação governamental financiada por meio de norma tributária indutora está alcançando o fim visado. Afinal, conforme sustenta Borges, "inexistentes as razões de interesse público ou insubsistentes as que as motivaram, o gozo da isenção tornar-se-á ipso facto ilegítimo, por incompatibilidade com os princípios constitucionais da tributação."

Viu-se ainda na Seção 2.1 que a intervenção estatal sobre a ordem socioeconômica, através de política pública, por vezes não gera os efeitos esperados, podendo, inclusive, potencializar o problema que se pretendia combater. Assim, por exemplo, há o risco de um dado programa de incentivo fiscal, instituído com o objetivo de combater o desmatamento florestal, ser o responsável pela elevação nas taxas de queimadas em um ecossistema. Em

---

[516] CF/88: "Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;"

[517] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 723.

uma situação como essa, os contribuintes que efetuaram os eventuais investimentos exigidos pela lei, poderiam continuar no gozo da isenção, mesmo sabendo do efeito colateral para o meio ambiente decorrente da implantação de novas plantas industriais, atraídas pelas isenções? Em caso de revogação, o poder público teria de indenizar os contribuintes?

Em suma, ainda que se defenda que os entes federados não detêm a mera faculdade, mas a obrigação de estabelecer normas tributárias indutoras instruídas com critérios materiais, tais como prazo de vigência, meta e impacto pretendido, de modo que os contribuintes só tenham reconhecido o direito ao gozo do incentivo enquanto tais indicadores forem alcançados, entende-se que no ordenamento jurídico vigente não há norma a exemplo daquela trazida pelo § 2º do art. 14, da LRF, que condicione a vigência da lei tanto à existência de tais elementos de aferição da legitimidade do discrímen tributário, quanto do atingimento do impacto pretendido pela política pública financiada por meio de norma tributária indutora.

A Instituição Fiscal Independente do Senado chegou à mesma conclusão:

> O ordenamento brasileiro também não conta com regras de aplicação geral para disciplinar os gastos tributários em aspectos como gestão, monitoramento, prazos de validade e avaliação. Na ausência dessas regras, os gastos operam dos mais variados modos, alguns mais propensos ao monitoramento e avaliação, outros menos.[518]

Isso não significa que o TCU não possa apresentar recomendações aos órgãos encarregados pela gestão do incentivo fiscal, como de fato o fez no Acórdão 816/2009, que resultou na aprovação da Lei 12.431/2011, a qual vinculou o percentual da isenção ao percentual de vagas ocupadas na IES, como visto na seção 5.1.

Sabe-se que os art. 70 e 71 da CF/88 conferem ao TCU a competência para auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização "quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas", bem como o *caput* do art. 37, da CF/88[519] estabelece que a administração pública obedecerá ao princípio da eficiência. Por outro lado, no caso de incentivos fiscais, o TCU não detém competência para suspender a vigência de lei pela falta de critérios para aferir o impacto da política pública e, consequentemente, saber

---

[518] BRASIL. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 17 - Gastos (benefícios) tributários - Jun./2018**. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

[519] CF/88" Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"

se a capacidade contributiva está sendo desrespeitada sem fundamento comprovável. O órgão de controle avaliará a economicidade e a eficiência, mas ainda que a norma tributária indutora não produza impacto, sem previsão legal em sentido contrário, os contribuintes continuam com o direito ao gozo do incentivo. Eis o motivo pelo qual concorda-se com o entendimento de Melo, quando, referindo-se também ao TCU, defende que "ainda é tormentosa qualquer tentativa de sindicância do mérito da decisão política inserida na lei de incentivo fiscal."[520]

É verdade que essa vedação não se aplicação ao Poder Judiciário, à luz do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88, que estabelece o princípio da inafastabilidade de jurisdição, ao prescrever que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", já que a capacidade contributiva é um princípio constitucional. Todavia, entende-se que essa alternativa traz desafios que devem ser enfrentados à luz dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da separação dos poderes, como se verá na seção a seguir.

## 5.3 Controle de impacto de incentivo tributário pelo Poder Judiciário e possíveis alterações no ordenamento jurídico vigente

O controle de impacto de incentivos fiscais pelo Judiciário, com o objetivo de aferir eventual ofensa ao princípio da capacidade contributiva, significa o envolvimento desse Poder na análise das decisões feita pelo Executivo para modelagem de política pública. Isso porque, o magistrado, para decidir sobre a ofensa a um dos preceitos da ordem tributária, analisará se o discrímen exacional encontra justificativa fática e se ela é aceitável. Para tanto, o julgador terá de analisar o prognóstico, os "fatos legislativos pressupostos ou adotados pelo legislador."[521]

---

[520] MELO, Álisson José Maia. Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 81.

[521] MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 88, v. 766, ago. 1999. Fascículo Cível, Primeira Seção, p. 11-28. Sobre prognose legislativa, Torres afirma o seguinte: A norma de produção normativa impõe a análise de fatos circundantes e de realização de prognósticos sob pena de malferimento dos direitos e garantias fundamentais [...] A verificação de fatos e prognoses jurídico-legislativos afigura-se como instrumental à disposição da Jurisdição Constitucional brasileira para controle dos atos legislativos incondizentes com o estágio científico ou com a utilização de meios inadequados ou desnecessários para a prossecução dos fins declarados. Resulta da incorreção da prognose originária violação a direitos e garantias fundamentais. TORRES, João Guilherme Gualberto. **A verificação de fatos e prognoses jurídico-legislativos no controle de constitucionalidade brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado). f. 352. p. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2018, p. 336.

Exemplificando com o PROUNI, as justificativas apresentadas pelo Poder Executivo e consideradas pelo Poder Legislativo, como visto nas seções 3.2.1 a 3.2.4, deverão ser consideradas pelo julgador para, por fim, declarar o art. 8º da Lei 11.096/2005 ofensivo ao art. 145, § 1º, da CF/88, eventualmente em razão do programa não gerar o impacto noticiado para aprovação do programa ou mesmo pelo simples fato de a Lei do PROUNI não trazer critérios de controle. Em uma situação como essa, poderia o magistrado determinar que o financiamento da política pública de acesso ao ensino superior deixasse de ser feito por meio de renúncia fiscal e passasse a sê-lo através de gasto direito. Esse cenário é comumente chamado de judicialização de política pública.

A judicialização de políticas públicas, segundo Verbicaro[522], encontra na CF/88 as suas condições facilitadoras. Para a citada autora, dentre outros fatores, a constituição vigente trouxe uma série de normas programáticas, cláusulas abertas e conceitos indetermináveis, que associado ao fato de que foi ampliado o rol de legitimados a propor ação direta de inconstitucionalidade e o acesso à justiça foi universalizado, culminou na expansão de demandas levadas ao Poder Judiciário. Isso significou que "o juiz fortemente vinculado à lei é substituído por um juiz modelador da vida social." [523].

Barroso[524] acrescenta que o ambiente democrático instaurado pela nova constituição tornou os cidadãos mais cônscios de seus direitos, os quais, invariavelmente, encontrariam na CF/88 uma norma para fundamentá-los. Ademais, afirma que o Ministério Público e a Defensoria Pública também contribuíram para o fenômeno da judicialização de políticas públicas, já que aquela instituição passou a ter competência para além do direito penal, enquanto esta cresceu em presença física no território brasileiro. Tal qual Verbicaro, Barroso sustenta que houve uma ampla constitucionalização de matérias que outrora eram reservadas ao processo político, de modo que "quase qualquer questão política ou moralmente relevante pode ser alçada ao STF."[525]

---

[522] VERBICARO, Loiane Prado. Um estudo sobre as condições facilitadoras da judicialização da política pública. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 4, nº 2, p. 389-406, jul.- dez. 2008. Disponível em: https://tinyurl.com/sy78en5. Acesso em: 13 set. 2019.

[523] VERBICARO, Loiane Prado. Um estudo sobre as condições facilitadoras da judicialização da política pública. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 4, nº 2, p. 389-406, jul.- dez. 2008. Disponível em: https://tinyurl.com/sy78en5. Acesso em: 13 set. 2019.

[524] BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, Rio de Janeiro, v. 5, número especial, p. 23-32, jun. 2012. Disponível em: https://tinyurl.com/sarbfed. Acesso em: 13 set. 2019.

[525] BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, Rio de Janeiro, v. 5, número especial, p. 23-32, jun. 2012. Disponível em: https://tinyurl.com/sarbfed. Acesso em: 13 set. 2019.

Vê-se que a CF/88 jurisdicionalizou questões outrora adstrita ao plano político do Legislativo e Executivo, e o fez de maneira abrangente. Assim, quando os legitimados se valem dos meios processuais adequados para levar um conflito de interesse ao Judiciário, esse Poder não pode deixar de apreciar a suposta lesão ou ameaça a direito, conforme dispõe o art. 5º, inciso XXXV, da CF/88, que no plano infraconstitucional encontra-se no art. 140, do CPC.[526] Eis o motivo pelo qual Campilongo pondera: "se o Legislativo pode escolher sobre o que decidir, o Judiciário não tem alternativas: deve sempre decidir todas as causas que lhe são apresentadas (*non liquet*). Isso explica a maior liberdade do sistema político no momento de definir os programas decisionais."[527]

Vê-se, ainda, que a suposta falta de legitimidade democrática dos juízes, argumento comumente utilizado contra a judicialização de políticas públicas, não encontra amparo constitucional, afinal a assembleia constituinte, representando o povo brasileiro, elevou ao plano constitucional, como norma jurídica, questões usualmente limitadas à esfera política. Esse entendimento também é apresentado por Grau, quando afirma que a separação dos poderes "existe, na Constituição do Brasil, tal como nela definida. Nada mais. No Brasil vale, em matéria de independência e harmonia entre os poderes e de 'separação dos poderes', o que está escrito na Constituição, não esta ou aquela doutrina [...]."[528]

Assim, o *caput* do art. 5º da CF/88 pode ser o fundamento do pedido de acesso a medicamento tido como indispensável para o tratamento de uma doença[529], bem o art. 145, § 1º, da mesma CF/88, pode suportar pedido de declaração de inconstitucionalidade de incentivo fiscal concedido à FIFA, por ofensa à capacidade contributiva, haja vista a inexistência de justificativa legítima para o discrímen entre contribuintes com semelhante

---

[526] CPC, art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico.
Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.

[527] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial.** São Paulo: Saraiva, 2012, p. 104.

[528] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Mandado de Injunção n. 721/DF.** Rel. Min. Marco Aurélio. Voto Min. Eros Grau. J. 30/08/2007; DJ 30/11/2007. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 out. 2019.

[529] Sobre o impacto causado por decisões judicias que ordenam o Poder Executivo a fornecer medicamento ou tratamento médico não homologado pelo SUS, Harrison Ferreira Leite apresenta a seguinte crítica: "Restou claro que o posicionamento tomado pela maioria da doutrina e do Judiciário brasileiros não encontra sintonia na ordem jurídica e fática , porque ignora um fato da vida, a escassez de recursos, e tão somente rearranja as prioridades de recursos estabelecidas nas políticas públicas , tirando de uns para dar para outros . Os casos apresentados não envolveram conflitos entre direitos sociais e normas orçamentárias , mas entre direitos sociais de uns e direitos sociais de outros. LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da Lei Orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, posição 8055 ebook. No mesmo sentido, vide SANTANA, Izaías José de. **O Poder Judiciário e o controle das políticas públicas de saúde**. 2011. Tese (Doutorado). f. 157. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

capacidade econômica. Em ambos os casos, o Judiciário intervirá em política pública, no primeiro caso, na política de saúde que estabeleceu a relação de medicamento ofertados pelo Sistema Único de Saúde e, na segunda hipótese, no meio escolhido pelo Governo Federal para incentivar a prática desportiva prevista no art. 217, da CF/88.[530]

Vê-se que nos exemplos dados, o cidadão buscou o Estado Juiz, não o Estado Legislador ou Executivo, de maneira que o magistrado não tem, "a alternativa de conhecer ou não as ações, de se pronunciar ou não sobre o seu mérito, uma vez preenchidos os requisitos de cabimento."[531] O Poder Judiciário, por imposição constitucional, tem de analisar a política pública questionada pelo autor da demanda.

No caso dos incentivos fiscais, além da capacidade contributiva ou vícios formais no processo legislativa[532], há outros princípios constitucionais, a exemplo da eficiência e da economicidade, que podem ser utilizados para questionar judicialmente incentivos que, supostamente, concretizam os objetivos fundamentais da república. Isso porque, tais políticas públicas, em regra, limitam-se a seduzir a simpatia dos cidadãos, invocando como justificativa do tratamento privilegiado para determinados grupos econômicos, um valor deveras importante para a coletividade. Nessa linha, Leão alerta para o risco de surgir "um verdadeiro 'fetiche' na consecução de fins constitucionais pela via fiscal."[533] Eis o motivo pelo qual a justificativa deve ser avaliada, sob pena dela se resumir a argumento falacioso, conforme sustenta Correia Neto:

> Não fosse possível avaliar a adequação interna da regra em relação aos propósitos visados e seu efetivo atingimento in concreto, a finalidade enunciada para constituição da vantagem fiscal restaria convertida em mero elemento retórico,

---

[530] CF/88, art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:

[531] BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, Rio de Janeiro, v. 5, número especial, p. 23-32, jun. 2012. Disponível em: https://tinyurl.com/sarbfed. Acesso em: 13 set. 2019.

[532] Sobre possíveis vícios formais vinculados a leis que instituem incentivos fiscais, X apresenta os seguintes: "No que concerne aos aspectos formais, a questão parece não comportar maiores dúvidas, sendo possível afirmar que o Judiciário possui amplo campo de atuação na análise do cumprimento de requisitos formais previstos na Constituição e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse contexto, pode e deve ser analisado, por exemplo, se esse tipo de despesa pública indireta foi instituída através do instrumento normativo adequado (ato do Poder Legislativo – art. 150, § 6º, da CF/1988; ato do Poder Executivo – art. 153, § 1º, da CF/1988 e art. 177, § 4º, I, "b", da CF/1988; ou convênio entre os Estados – art. 155, § 2º, XII, "g", e art. 155, § 4º, IV, "c") e pelo ente que detém competência tributária e legislativa para tratar da matéria.

Ainda sob o aspecto formal, também é possível que o Judiciário analise se os requisitos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal para a concessão de renúncias tributárias foram devidamente cumpridos (por exemplo, art. 14 da LRF)." BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 232.

[533] LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 130.

> sem qualquer força jurídica. Desatendidos os propósitos da regra de incentivo, a previsão torna-se privilégio injustificado e desperdício de recursos públicos.[534]

Contudo, em regra, lei instituidora da ação estatal não estabelece prazo, meta, indicadores, de modo que após aprovada, a norma torna-se definitiva, sem a necessidade de produção de efeito no plano socioeconômico. Pinto acrescenta que "isso compromete severamente a idoneidade dos" incentivos fiscais, "que acabam por se caracterizar como meros 'palpites' e 'achismos', o que contribui para ampliar a confusão e assistematicidade que imperam neste domínio."[535]

Assim, embora a CF/88 estabeleça a igualdade como valor fundante da república, os incentivos tributários permitem que castas privilegiadas não assumam o ônus de contribuir para a manutenção do Estado, conforme pontua Pureza:

> Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o art. 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, estes acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação.
> A inexistência de qualquer tipo de avaliação acerca da eficiência e dos efeitos econômicos do rol de incentivos em vigor, em condições que permitam minimamente aferir se foram alcançados seus objetivos e reais destinatários tem representado um foco de grande desperdício de recursos públicos.[536]

A transcrição acima demonstra que para Pureza, a inexistência de controle pode gerar desperdício de recursos públicos e, pior, "para todo o sempre."

Em suma, a judicialização de políticas públicas financiadas por meio de incentivos fiscais pode se dar pelo menos por dois motivos, o primeiro, quando a atividade incentivada ofende valor constitucional, a exemplo da saúde e do meio ambiente equilibrado, e a segunda razão, quando a justificativa, ainda que em tese aderente à Constituição, no mundo fenomênico não é avaliada ou se o é, o impacto diverge negativamente daquele apresentado no processo legislativo, ofendendo, por conseguinte, os princípios da capacidade

---

[534] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 5515-5523.
[535] PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais:** proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. Dissertação (Mestrado). f. 325. Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013, p. 241.
[536] PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais:** inconsistências no controle dos gastos tributários. Disponível em: https://tinyurl.com/qsjnq5n. Acesso em: 13 set. 2019.

contributiva, economicidade e eficiência. A ADI 5030 e a ADI 5553 foram ajuizadas recentemente, fundamentadas, justamente, no primeiro grupo de argumentos, a saber quando a atividade incentivada ofende valor constitucional.

A ADIN 5030 foi ajuizada pela Procuradoria-Geral da República, em 09/08/2013, cujo pedido foi a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 7º a 12 e 15, § 3º, da Lei 12.350/2010, e dos arts. 15 a 20 e 23, § 3º, do Decreto 7.578/2011. Essa lei dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, da Copa das Confederações FIFA 2013 e da Copa do Mundo FIFA 2014.

Os artigos questionados pela PGR concedem ampla isenção de tributos federais (impostos, contribuições sociais e CIDEs), à FIFA, à sua subsidiária no Brasil, aos prestadores de serviços da FIFA, "estabelecidos no País sob a forma de sociedade com finalidade específica para o desenvolvimento de atividades diretamente relacionadas à realização dos Eventos", e à pessoa física voluntária, para fins de IRPF, "que auxiliar na organização e realização dos Eventos, até o valor de 5 (cinco) salários mínimos por mês."

A PGR argumentou que os dispositivos citados acima violam os arts. 3º, 150, inciso II e 153 da CF/88. Isso porque, segundo a entidade, isenções devem ser concedidas para concretizar objetivos da República, sob pena de o incentivo se converter "em privilégio indevido e injustificado."[537] No caso da Lei 12.350/2010, a Procuradoria sustentou que as isenções foram "concedidas pura e simplesmente *intuitu pernonae*", que elas não estariam "ligadas diretamente ao desenvolvimento do desporto", o que, consequentemente, ofenderia a isonomia tributária, mormente quando considerado que contribuintes nacionais, em idêntica condição, não receberiam o mesmo tratamento, vejamos:

> Ademais, fere o princípio da razoabilidade a concessão de isenção de tributos a pessoas físicas e jurídicas com elevada capacidade contributiva e, considerando a possibilidade de atuação extrafiscal, não há legitimidade à isenção como tal, que não se destina à tutela de valores constitucionalmente objetivados, mas apenas ao cumprimento da Garantia nº 4, que tem o condão de exasperar o lucro da propriedade do evento Copa do Mundo FIFA 2014. [538]

A ADI 5030, em 21/02/2018, foi julgada prejudicada por perda de objeto, sob o fundamento de que foi exaurida a eficácia da norma, posto que as isenções foram concedidas

---

[537] BRASIL. Procuradoria Geral da República. **Petição Inicial da ADI 5030**. Disponível em: https://tinyurl.com/taft75n. Acesso em: 24 ago. 2019.

[538] BRASIL. Procuradoria Geral da República. **Petição Inicial da ADI 5030**. Disponível em: https://tinyurl.com/taft75n. Acesso em: 24 ago. 2019.

para fatos geradores ocorridos no período de 1º/01/2011 a 31/12/2015. Essa decisão transitou em julgado em 05/04/2018.

Outra ADI também foi ajuizada sob o fundamento de incentivo fiscal ofender valor constitucional. A ADI nº 5553 foi ajuizada em junho de 2016, com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade de normas que, segundo alegam, induzem atividade que ofendem a CF/88. Nessa ação, questiona-se as cláusulas 1ª e 3ª do Convênio CONFAZ nº 100/97 e artigos do Regulamento do IPI (Decreto 7.660, de 2011).[539]

A ADI 5553 foi ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), argumentando-se que o Convênio CONFAZ reduziu em 60% a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de agrotóxicos e autorizou os Estados e o Distrito Federal a conceder o mesmo incentivo para as operações internas, e quanto ao IPI, a ação direta questiona as isenções concedidas para diversas substâncias tidas como tóxicas.

O fundamento da ADI 5553 é que a concessão de incentivos fiscais para substâncias tóxicas viola o direito fundamental à vida (art. 196 da CF/88) e ao meio ambiente equilibrado (art. 225 da CF/88), isso porque, a redução de tributos diminui o preço desses produtos e, por conseguinte, o acesso a tais substâncias é facilitado.

> [...] embora o aumento dos custos vá atingir tanto aos pequenos como aos grandes produtores, quem de fato se beneficia da isenção fiscal são grandes empresas que possuem capacidade contributiva para arcar com a tributação regular. Ademais, a finalidade é retirar o estímulo ao consumo destas substâncias, sem criar qualquer impedimento, sobretaxação ou obstáculo extralegal para sua aquisição.
> [...]
> Em diversos países, os agrotóxicos estão sendo recebendo sobretaxa, e não estímulo fiscal.

A Presidência da República apresentou as suas informações, no sentido de que os incentivos fiscais em debate objetivam reduzir o custo dos alimentos tanto para o consumo interno quanto para exportação. Ademais, sustentou inexistir norma proibindo ser concedida isenção para agrotóxico, de modo que o legislador pode "fazer uso de sua discricionariedade política."

O relator da ação, o ministro Edson Fachin, decidiu formular questões a entidades agropecuárias, de saúde, econômicas e tributária, sendo que neste caso, fez-se as seguintes perguntas à Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda:

---

[539] PARTIDO SOCIALISMO E LIBERDADE. **Petição Inicial da ADI 5553**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwk5y9p. Acesso em: 24 ago. 2019.

> 1) Quais razões, políticas ou fatores macroeconômicos justificaram a escolha política por conceder renúncia fiscal à produção de agrotóxicos?
> 2) Assumindo que o barateamento do preço de alimentos e a competitividade econômica da agricultura brasileira foram elementos relevantes, como argumenta a Presidência da República em informações, houve avaliação técnica de instrumentos creditícios ou financeiros alternativos e de mesma eficácia? Quais?
> 3) Sob a vigência do "Novo Regime Fiscal", instituído pela EC 95/2016, qual é o impacto orçamentário e financeiro no presente e subsequentes exercícios financeiros da renúncia de receita em questão? Há expectativa de horizonte temporal para a mitigação ou cessação de incentivo fiscal a agrotóxicos?

Vê-se que o ministro Edson Fachin formulou questões que denotam preocupação com i) as justificativas fáticas que, teoricamente, poderiam ter sido consideradas durante a elaboração dos incentivos fiscais objeto da ADI 553, ii) as alternativas de financiamento da política de diminuição dos custos de produção de alimentos, e iii) o prazo de vigência da ação estatal.

A Secretaria de Política Econômica respondeu aos questionamentos acima, afirmando que a alíquota zero de IPI não pode ser classificada como gasto tributário indireto, pois o referido tributo tem finalidade regulatória. Quanto ao ICMS, respondendo a primeira pergunta, afirmou que "não se torna possível apresentar as razões que fundamentaram a decisão dos Estados e do Distrito Federal em conceder benefícios fiscais do ICMS para os agrotóxicos." O segundo questionamento, por sua vez, recebeu a seguinte resposta: "não foi realizada até o momento avaliação voltada especificamente à substituição dos incentivos fiscais para agrotóxicos por outros, adicionais aos já existentes." Por fim, não houve resposta para a terceira indagação, já que o ICMS não é da competência da União.

As ADIs 5030 e 5553 evidenciam a possibilidade de constitucionalização de política pública financiada por meio de norma tributária indutora, notadamente em razão da conduta que se pretende ver induzida ser, em tese, incompatível com a CF/88. Nesse sentido, vê-se que no caso da isenção concedida à FIFA, a PGR argumentou que o suposto incentivo ao desporto era falacioso, de modo que não haveria justificativa constitucional para o tratamento privilegiado instituído pela Lei 12.350/2010. Por sua vez, na ADI ajuizada contra os incentivos ao agrotóxico, os seus autores partem da premissa de que o Estado não pode incentivar atividade que destoa dos objetivos da República.

Assim, a questão que se coloca é: como o Poder Judiciário pode compor esse tipo de lide? Antes desta pergunta ser enfrentada, é necessário ampliá-la, considerando o fato de que a questão objeto deste trabalho é aquela em razão de a norma tributária indutora não trazer critérios viabilizadores do controle do discrímen, como é o caso do PROUNI. Esse caso é diferente dos casos FIFA e Agrotóxicos, pois as justificativas apresentadas pelo Poder

Executivo para o tratamento privilegiado às IES privadas são inquestionavelmente constitucionais, a saber, reduzir as desigualdades sociais, elevando o grau de instrução da parcela mais pobre da população brasileira, como visto nas seções 3.2.1 a 3.2.3, e construir uma sociedade justa, por meio do controle das imunidades tributárias gozadas pelas instituições de educação sem fins lucrativos, conforme consta na seção 3.2.4.

Refazendo a pergunta posta no parágrafo acima, questiona-se: como o Poder Judiciário pode analisar a constitucionalidade de políticas públicas que se valem de incentivos fiscais como fonte de financiamento, quando i) a justificativa para o tratamento privilegiado é, aparentemente, contraditória com os fundamentos da República e ii) a justificativa é plausível, mas a lei não estabelece parâmetros para aferir o impacto?

Bomfim[540], Correia Neto[541], Leão[542] e Pacheco Bomfim[543] defendem a aplicação do princípio da proporcionalidade, ou seja, aferir a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito[544] das políticas públicas que se valem de norma tributária indutora como fonte de recurso. Para Leão, a medida adotada pelo Legislador deve ser adequada, ainda que "minimamente", para o fim extrafiscal que se propõe. A necessidade, por sua vez, considera, sem muito "rigor", se havia, ainda que hipoteticamente, outra medida ao alcance dos Poderes Legislativo e Executivo que viabilizasse o fim buscado, mas causando menos ofensa aos direitos dos contribuintes. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito possibilita aferir a razoabilidade entre o fim da política pública e a restrição a princípios tributários.

---

[540] BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 305-351.

[541] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 5472-5515.

[542] LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 127-155.

[543] Nesse sito, Pacheco Bomfim sustenta: "Entretanto, em alguns casos, a utilização de incentivos tributários pode acabar colidindo com princípios constitucionais, como, por exemplo: a capacidade contributiva, a isonomia tributária ou a livre concorrência. Diante dessas situações, é possível sim que o Judiciário controle a compatibilidade entre os princípios constitucionais atingidos e a medida de intervenção na ordem econômica (incentivo tributário), sob o enfoque do princípio da proporcionalidade, em suas três conhecidas vertentes."[...] Nesse contexto, em primeiro lugar, o critério ou medida escolhida deve provocar efeitos que contribuam para a promoção gradual da finalidade extrafiscal. [...] Necessária é a medida que, dentre todas as medidas igualmente adequadas e disponíveis, provoca a menor restrição possível no que tange aos demais princípios em jogo, como, por exemplo, o da igualdade. [...] Proporcional (stricto sensu) é a medida cujos efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, aferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, superem os efeitos negativos decorrentes da sua utilização. Veja que a análise da proporcionalidade stricto sensu é feita com base em uma ponderação, entre o peso da finalidade extrafiscal que é buscada e a eventual restrição à igualdade, ou a outro princípio constitucional afetado pela norma que concedeu o incentivo tributário. BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 234-235.

[544] Sobre a estrutura da ponderação, vide: ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Tradução: Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pp.110-116.

Leão segue afirmando que a *adequação mínima* e o *rigor não excessivo* devem-se à necessidade de o Judiciário não interferir demasiadamente nos demais poderes e, por conseguinte, ser preservada a separação dos poderes. Por sua vez, Pacheco Bomfim defende que "quanto mais duvidoso for o efeito futuro da medida, bem como difícil e técnico for o tratamento da matéria, tanto maior será a liberdade de conformação do Poder Legislativo e do Poder Executivo, e menor a possibilidade de ingerência do Poder Judiciário."[545]

Pacheco Bomfim ainda acrescenta ser restrito o campo de interferência do Poder Judiciário na política pública, "quanto mais técnica for a questão ou mais duvidoso for o efeito da medida." O citado autor exemplifica o *efeito duvidoso da* medida, citando a aprovação de incentivo fiscal concedido com o fim de gerar efeitos positivos sobre o mercado de trabalho. Nessa hipótese, a conclusão de Pacheco Bonfim é que o Judiciário pouco poderá inferir, por meio da proporcionalidade, "porque se presume que o Executivo e o Legislativo, dentro de um regime democrático, tenham baseado suas escolhas em estudos técnicos ou científicos, amplamente debatidos entre os atores sociais." [546]

Ocorre que, como visto nas tabelas 12 e 14, da seção 4.1.1, pelo menos em relação aos debates realizados durante a tramitação do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, ao contrário do quanto defendido por Pacheco Bomfim acima, dezenas de emendas que dispunham sobre tributação, objetivavam instituir novos benefícios para as IES privadas e reduzir os critérios de controle de eficiência do PROUNI.

Em suma, a partir da análise das emendas ao PROUNI não é possível presumir que a Câmara dos Deputados tenha levado em consideração as possíveis ofensas à isonomia tributária frente aos benefícios que poderiam ser gerados à coletiva e, em seguida, tenha feito uma escolha racional. Em situação como essa, Pacheco Bomfim conclui que se abre um espaço maior para a *ingerência* do Poder Judiciário "nos casos em que as escolhas do Legislativo ou do Executivo, embora envolvendo matéria técnica, não tenham sido objeto de debates alicerçados em argumentos racionais e/ou estudos técnicos/empíricos/científicos [...]"[547]

Ocorre que a técnica da proporcionalidade não traz parâmetros precisos para aferir se a norma extrafiscal gera, ou não, impacto na política pública, afinal será mantida no

---

[545] BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 237.
[546] BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 237.
[547] BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 237.

ordenamento jurídico a norma tributária indutora que se pretenda produzir um *efeito duvidoso*. Ora, essa é a regra, já que a ação estatal na coletividade não se trata de ciência exata, mas de intervenções sociais que, após estudos, indicam *um possível* resultado, conforme analisado na seção 2.2. Ainda sobre a ineficiência da proporcionalidade para combater possíveis privilégios tributários, isso se deve ao fato de que basta ao Poder Judiciário "considerar se a escolha feita foi por um meio que promova *minimante* a finalidade almejada"[548] e, quanto à adequação, "o controle *não deve ser feito de forma rigorosa*, devendo-se respeitar a escolha do Poder Executivo"[549]. Mais uma vez, exceto naqueles casos em quer a indução pretendida ofende valores constitucionais, em regra, a norma indutora promoverá, ainda que *minimamente,* o fim buscado.

Ademais, entende-se que essa metodologia para aferição de discrímen tributário gera o risco de a atuação do Poder Judiciário descambar para o ativismo judicial, que, como apontado por Mendes, significa "a substituição de uma decisão 'intuitiva' do legislador por uma decisão igualmente 'intuitiva' da Corte", o que pode colocar "em xeque a própria legitimidade do sistema de controle de constitucionalidade."[550]

De modo a se afastar de "decisões intuitivas", faz-se as seguintes indagações: quais seriam os parâmetros considerados pelos julgadores para determinar a adequação *mínima* da medida ao fim proposto? Na hipótese de o Executivo e o Judiciário excepcionarem o princípio da capacidade contributiva à luz da suposta justificativa de que empregos seriam criados, basta a existência de estudos científicos concluírem nesse sentido, ainda que para a política pública específica não haja mensuração do impacto, para a medida ser considerada adequada? Quais fins extrafiscais serão considerados pelos julgadores, lembrando que, como visto na seção 2.2, não é usual a indicação precisa dos objetivos perseguidos por norma tributária indutora? Como exemplo, cita-se a Lei da Copa do Mundo 2014 que sequer elenca justificativa para as isenções, sendo elas apresentadas pelo Presidente da República e pela AGU durante o trâmite da ADI 5053.

Prossegue-se: no caso do PROUNI, é suficiente saber que estudos demonstram que a elevação do grau de estudo *tende a* gerar elevação no nível de renda? Outra justificativa extraível do PNE e da Exposição de Motivos é que a elevação do percentual de jovens com formação superior é indispensável para o desenvolvimento socioeconômico do País, já que

---

[548] LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.141.
[549] LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p.143.
[550] MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 88, vol. 766, ago. 1999. Fascículo Cível, Primeira Seção, p. 27.

as universidades geram ciência, inovação e tecnologia. Assim, questiona-se: a medida é adequada (isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para as IES privadas), considerando-se que é do conhecimento dos Poderes Executivo e Legislativo que 95% da produção científica do Brasil é feita nas universidade públicas[551] e que parcela majoritária das IES aderentes ao PROUNI limita-se ao ensino, não tendo, portanto, pesquisa nem extensão?

Assim, na hipótese de o STF ser provocado para julgar eventual ofensa da Lei 11.096/2005 ao princípio da capacidade contributiva, qual objetivo deve ser ponderado frente à isonomia tributária: o que busca possibilitar o acesso de jovens de baixa renda ao ensino superior e, consequentemente, reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, III, da CF/88), ou o que objetiva elevar a nossa produção cientifica, concretizando, por conseguinte, o art. 3º, II, da CF/88, garantindo o desenvolvimento nacional?

Ora, a técnica da ponderação não enfrenta, de fato, o risco de incentivos tributários serem verdadeiros privilégios, já que, como visto acima, a análise do STF contentar-se-ia com a *adequação mínima,* acrescido ao fato de que o *rigor da análise não poderia ser excessivo.* Ainda que as balizas da Suprema Corte fossem mais rigorosas, faltar-lhe-iam elementos para identificar os objetivos da política e os indicadores buscados pelo Legislador, afinal, como pontua Correia Neto, "para que se possa afirmar que certo incentivo é ou não válido, é ou não eficaz, é necessário que se tenha antes algum padrão ou critério para avaliação da norma posta. Do contrário, faltando o padrão, não há conduta ou estado de coisas que possa ser desviante."[552]

Todavia, qual seria a alternativa à proporcionalidade?

Mais que oferecer uma resposta, pretende-se levantar possíveis pontos de atenção, já que se entende que embora a judicialização de política pública seja inquestionavelmente constitucional, isso não significa que a atuação do Poder Judiciário é ampla e irrestrita, seja em decorrência do risco de adentrar no campo de atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, seja pela ausência de preparo técnico para considerar todos os vieses associados ao ato de formular uma ação estatal específica. Sobre a miopia do Judiciário para questões que envolvem política pública, Campilongo complementa:

> [o] Judiciário tem uma visão necessariamente casuística, descontínua e fragmentária, própria de quem examina o problema nos limites da lide proposta

[551] CROSS, Di; THOMSON, Simon; SIBCLAIR, Alexandra. **Research in Brazil:** A report for CAPES by Clarivate Analytics. Clarivate Analytics, 2018. Disponível em: https://tinyurl.com/yasa284t. Acesso em: 18 out. 2019.

[552] CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle*, Posição 5472.

> pelas partes (comutativamente) e não com referência à totalidade de relações circulares entre o público, o político e o administrativo (distributivamente). O sistema político trata das decisões globais e o sistema jurídico trata de decisões isoladas. Dada a complexidade e interdependência dos diversos programas de ação governamental, é natural que o sistema político desenvolva uma revisão e correção dos efeitos de suas iniciativas. O sistema jurídico, se bem que possa estar orientado para as consequências da decisão, não vê nem controla o impacto de suas medidas. O juiz trabalha quase que exclusivamente com as referências de sua formação generalista. Nas questões mais específicas, quando muito, pode valer-se de peritos capazes de produzir ou complementar peças probatórias.
> [...]
> Em suma, o sistema jurídico trabalha com informações e ferramentas menos imponentes e menos numerosas, se não absolutamente inadequadas, para iniciar, corrigir ou interromper políticas públicas.[553]

Considerando esses pontos cegos do Poder Judiciário, e a necessária ponderação entre os princípios da separação dos poderes e da inafastabilidade da jurisdição, não seria o caso de o STF, em ações que pretendem discutir a constitucionalidade de incentivos fiscais, apresentar prazo para os Poderes Executivo e Legislativo avaliarem o impacto da política e, na hipótese de entendê-la republicanamente justificável, discutir e aprovar nova lei para o mesmo incentivo, mas desta vez com indicação de finalidade, objetivo, produtos, atividade, indicadores e prazo?

Decisão nesse sentido produziria efeitos jurídicos equivalentes àqueles extraíveis do mandado de injunção e da ação declaratória de constitucionalidade por omissão, previstos, respectivamente, no art. 5º, inciso LXXI[554], e art. 103, § 2º[555], da CF/88. Em verdade, quanto ao mandado de injunção, essa interpretação corresponde àquela dada pela corrente não-concretista, segundo a qual, "cabe ao Supremo, reconhecendo a omissão legislativa em regulamentar a norma constitucional, apenas dar ciência, comunicar o Legislativo para que este tome as providências necessárias à suprir a omissão (produzir a norma)."[556]

Sabe-se, por outro lado, que essa alternativa pode suscitar crítica no sentido de que o Supremo não estaria desempenhado o seu encargo constitucionalmente imposto, de modo que a alternativa adequada à CF/88 seria o julgamento direto do feito, independentemente

---

[553] CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial.** São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 105-106.

[554] CF/88, art. 5º [...] inciso LXXI: conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania.

[555] CF/88, Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:[...] § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

[556] SOUZA, Luiz Henrique Boselli de. **A correlação da efetividade das normas constitucionais com o suprimento das omissões normativas**. 2010. Tese (Doutorado). f. 227. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 123.

de concessão de prazo para o Congresso Nacional e para o Poder Executivo avaliarem a norma tributaria indutora, conforme posição defendida pela corrente concretista do mandado de injunção.[557]

Embora não se concorde com esse argumento, afinal o art. 5º, LXXI e o art. 103, § 2º, ambos da CF/88, como visto parágrafo acima, conferem ao Supremo a competência para declarar inconstitucionalidade por omissão e, consequentemente, cientificar os demais Poderes "para a adoção das providências necessárias", alternativa à adoção das medidas previstas no art. 5º, LXXI e no art. 103, § 2º da CF/88 seria o Tribunal julgar o caso diretamente, sem oportunizar prazo ao Legislativo e ao Executivo.

Nessa hipótese, a Lei 9.868/1999, notadamente no art. 9º, §§ 1º e 3º[558], traz os meios que viabilizam a composição da lide, no caso, a designação de audiência pública e a emissão de parecer por perito, como designado na ADI 5553, que trata de incentivos tributários para agrotóxicos. Ocorre que os questionamentos apresentados parágrafos acima permanecem, a saber, quais objetivos seriam considerados pelo STF? O art. 8º da Lei 11.096/2005, o que confere as isenções, seria declarado inconstitucional em razão de não haver parâmetros de controle das metas? O STF decidiria que o programa fosse financiado por meio de gasto direto?

Acrescente-se que mesmo na hipótese de o Supremo escolher as metas justificadoras da política, qual impacto seria aceitável para afastar o princípio da capacidade contributiva? E qual seria o período considerado para fins de avaliação?

Viu-se que o TCU (seção 5.1) e o IPEA (seção 3.2.2) avaliaram o impacto do PROUNI. O indicador utilizado pelo órgão de pesquisa do Poder Executivo foi a nota do aluno no ENADE, no período de 2015 a 2017. Becker e Mendonça afirmam que o desempenho dos bolsistas na avaliação do MEC foi positivo, mesmo daqueles alunos que

---

[557] Sobre o embate entre a corrente concretista e não-concretista, na doutrina e na jurisprudência do STF, vide: RIBEIRO, Ana Célia de Souza. **A atribuição de eficácia *erga omnes* à decisão proferida pelo STF em mandado de injunção**: impactos sobre a teoria do controle de constitucionalidade e perspectivas atuais da abstrativização do mandado de injunção. 2016. Dissertação (Mestrado). f. 161. Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016, pp. 12-53.

[558] Lei 9868/99, art. 9º Vencidos os prazos do artigo anterior, o relator lançará o relatório, com cópia a todos os Ministros, e pedirá dia para julgamento.
§ 1º Em caso de necessidade de esclarecimento de matéria ou circunstância de fato ou de notória insuficiência das informações existentes nos autos, poderá o relator requisitar informações adicionais, designar perito ou comissão de peritos para que emita parecer sobre a questão, ou fixar data para, em audiência pública, ouvir depoimentos de pessoas com experiência e autoridade na matéria.
§ 2º O relator poderá, ainda, solicitar informações aos Tribunais Superiores, aos Tribunais federais e aos Tribunais estaduais acerca da aplicação da norma impugnada no âmbito de sua jurisdição.
§ 3º As informações, perícias e audiências a que se referem os parágrafos anteriores serão realizadas no prazo de trinta dias, contado da solicitação do relator.

cursaram o ensino superior em IES com SINAES abaixo de quatro[559], de modo que os citados autores concluíram que "os resultados do estudo confirmam que políticas de ajuda financeira aos alunos de baixa renda são capazes de conjugar inclusão e qualidade no ensino superior."[560]

Por sua vez, o TCU, por meio do Acórdão nº 2043, de 18/08/2010, avaliou a efetividade da política e, para tanto, considerou os indicadores de desempenho acessibilidade, permanência/evasão e horas dedicadas ao estudo.

Para o TCU, "a avaliação de impacto revela um efeito positivo do ProUni nos indicadores acessibilidade, permanência/evasão e desempenho." Chegou-se a essa conclusão após o uso de "ferramentas estatísticas extremamente sofisticadas" [561], as quais revelaram que: i) 30% (trinta por cento) dos alunos não teriam ingressado no ensino superior sem o PROUNI, sendo esse percentual superior para os cotistas, no caso, 38% (trinta e oito por cento); ii) os bolsistas tiveram desempenho superior aos não bolsistas; e iii) a partir de informações prestadas pelos próprios alunos, os bolsistas dedicaram mais horas aos estudos que os não bolsistas.

Vejam que a pesquisa do IPEA e a do TCU utilizaram indicadores distintos para avaliar a efetividade do PROUNI, a saber, a nota do aluno no ENADE, acessibilidade, permanência/evasão e horas dedicadas ao estudo. Outra pesquisa poderia ser feita utilizando o indicador de produção científica, e, para tanto, comparar a quantidade de artigos publicados em revistas de excelência, o número de registro de patentes, dentre outros indicadores. Nessa hipótese, reitera-se o questionamento feito acima: qual indicador seria utilizado pelo STF para aferir a legitimidade do discrímen tributário?

Em suma, as avaliações feitas pelo TCU e pelo IPEA evidenciam que diferentes indicadores podem ser escolhidos com o fim de avaliar o impacto de política pública. Esse fato pode gerar o risco de o avaliador escolher a meta da política de acordo com o seu objetivo de cancelar ou de manter a ação estatal.

Eis a razão pela qual se entende que à luz da isonomia tributária, e das demais normas que viabilizam, em certa medida, o controle de incentivos tributários, analisadas na seção

---

[559] Segundo os Becker e Mendonça, "No caso dos bolsistas Prouni, apenas 2% estão em cursos de instituições com conceito 1 e 2, 71% com conceito 3 e 27% com conceito 4 e 5." BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

[560] BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019 (Texto para Discussão n. 2.512).

[561] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

5.2, a concretização do princípio da igualdade do ônus tributário é melhor alcançada quando a lei que institui a política pública traz a finalidade, o objetivo, o produtos, a atividade, o indicador e o prazo da ação estatal.

Nesse cenário, o incentivo se justifica frente a uma justificativa vinculada. Evita-se que discrímen tributária seja mantido com base na mesma lei, mas com fundamentos mutáveis, fluidos, não analisadas pelo Legislativo. Assim, exemplificando, impede-se que seja concedida isenção de IPTU ou ISS para atrair empregadores para regiões longínquas das metrópoles e, décadas depois, quando tais bairros estão integrados ao centro, pode-se manter as normas tributárias indutoras a partir da mera mudança da justificativa, a qual, todavia, não foi avalizada pelo parlamento.

Pode-se argumentar que a ausência de manifestação dos parlamentares significa concordância com a política pública. Todavia, essa justifica ofenderia a norma constante no art. 150,§ 6º, da CF/88, que estabelece que incentivos tributários devem ser concedidos por lei específica, como visto na seção 5.2.

Ainda que o Supremo detenha competência constitucionalmente prevista, e instrumentalizada pela Lei 9.868/99, para decidir se o impacto causado por norma tributária indutora justifica a manutenção de tratamento privilegiado, a ausência de prazo de vigência da política pública possibilitaria o ajuizamento de novas ações constitucionais com o fim de questionar os impactos produzidos pela política pública, afinal, como apontam Villela, Lemgruber e Jorratt, "uma intervenção estatal justificável em um determinado momento, pode não ser mais em uma data posterior."[562] Eis mais um motivo pelo qual entende-se que a concretização dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da eficiência dá-se pela adoção da visão não-concretista do mandado de injunção, ou seja, o STF conceder prazo para o Legislativo e o Executivo legislarem sobre o tema.[563]

---

[562] Tradução livre feita pelo autor do seguinte texto: *"a state intervention that is justifiable at a certain time might no longer be so at a later date*." VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets**: Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 12. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

[563] Quanto à produção de efeitos, no prazo estabelecido pelo STF para os demais Poderes fixarem parâmetros de controle, o incentivo fiscal permanece vigente, de modo a prestigiar a segurança jurídica e, na hipótese de a lei ser considerada em desconformidade com os princípios republicanos, pelo próprio parlamento, ou inconstitucional, pelo Supremo, a norma extrafiscal seria retirada do ordenamento jurídico, com produção de efeitos *ex nunc.* Evidentemente, no caso de incentivo concedido por prazo certo e em função de determinadas condições, como é o PROUNI, só poderia deixar de produzir os seus efeitos para os enquadrados quando do término do prazo fixado, como vista na seção 5.2, *Controle de impacto de incentivo tributário à luz do direito infraconstitucional posto,* mesma na hipótese de a política pública não causar o impacto apresentado como argumento retórico.

Vê-se que, conforme sustenta Santana, "a interferência do Poder Judiciário se faz mais evidente ante à existência de omissão dos poderes políticos, diante de um mandamento constitucional."[564] O processo legislativo do PL 3582/2004 e da MP 213/2004 evidencia omissões do Executivo e do Legislativo no que tange ao estabelecimento de normas tendentes a evidente ofensa ao comando previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, como visto na seção 4.1.

As tentativas dos parlamentares de expandir benefícios tributários paras as IES privadas e de limitar a atividade fiscalizadora dos órgãos de controle demonstram a necessidade de aprovação de emenda constitucional para incluir novo parágrafo ao art. 150, da CF/88. A EC 3/93 pretendeu impedir o "contrabando legislativo", ao estabelecer que incentivos tributários só podem ser concedidos mediantes lei específica, como visto na seção 5.2. A emenda constitucional proposta, por sua vez, pode impedir a instituição de normas extrafiscais amparadas simplesmente em justificativas cativantes, a exemplo de promoção de emprego e renda, redução de desigualdades, atração de investimento estrangeiro para o país dentre muitas outras.

O país avançou nos critérios de controle de incentivos fiscais, ao estabelecer, por exemplo, a exigência de divulgação da renúncia fiscal (art. 165, § 6º, da CF/88), a necessidade lei específica para a sua instituição (art. 150, §6º, da CF/88), a vedação de a competência tributária ser delegada para o chefe do Executivo (art. 150, §6º, da CF/88) e a necessidade de medida compensatória (art. 14, § 2º, da LRF), mas, conforme apontam Diniz e Afonso, outras medidas ainda se fazem necessárias:

> Transparência fiscal não pode ser confundida com mera publicidade dos atos e números oficiais, ainda que esta seja pré-requisito para aquela. Além de conhecer, é preciso também compreender o que está por trás das estatísticas – ou seja, seria preciso que houvesse uma explicação oficial sobre o porquê, quando e como realizou aquela forma de gasto público, e também deveria ser possível a quem se interessar fora do governo repetir essa análise e formar sua própria opinião.
> [...]
> À parte essa discussão sobre como melhorar a transparência fiscal, é particularmente premente no Brasil discutir a eficiência dos benefícios fiscais para combater a crise global e para acelerar o crescimento.
> [...]
> O país já conquistou grandes avanços em termos de transparência fiscal, inclusive há pouco passou diferentes secretarias do Ministério da Fazenda passaram a estimar de forma global os benefícios fiscais – ainda que sigam publicando em separado o que é tributário do que é financeiro e creditício. Isso trouxe a cena novas e importantes questões, que seguem sem respostas, especialmente em torno da eficiência dos benefícios, esta forma diferenciada, invisível mas enorme de

[564] SANTANA, Izaías José de. **O Poder Judiciário e o controle das políticas públicas de saúde**. 2011. Tese (Doutorado). f. 157. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 142.

> gasto público, para não dizer, da eficiência da própria política fiscal e econômica. É hora de avançar ainda mais o debate da economia brasileira e os benefícios fiscais oferecem uma grande pauta em aberto.[565]

No mesmo sentido de Diniz e Afonso, para Salinas, "a lei, para ser considerada legítima, tem de servir, de fato, aos propósitos para os quais foi elaborada."[566] E nessa passagem ela não está se referindo sequer a incentivos fiscais, mas à lei de modo geral, à luz da Metódica da Legislação.[567]

Mesmo o Poder Judiciário tendo competência constitucional para afastar eventuais ofensa à capacidade contributiva, as normas postas em nosso ordenamento não trazem parâmetros precisos que viabilizem o referido controle. Essa é mais uma vantagem decorrente da aprovação da emenda constitucional comentada acima: viabilizar o acompanhamento pelos órgãos internos e externos de controle, bem como do Poder Judiciário. Eis o motivo pelo qual concordamos com Pacheco Bomfim quando ele sustenta que estabelecidas metas, "não há que se falar, a rigor, em qualquer tomada de decisão por parte do Poder Judiciário. Nessas situações, o Poder Judiciário tão somente estará dando cumprimento ao que anteriormente ficou definido por parte do legislador ou administrador."[568]

Aprovada a emenda constitucional proposta, teria fundamento de validade a recomendação feita pelo TCU, para que a SESu/MEC elaborasse um sistema de avaliação do PROUNI, que contivesse indicadores de "finalidade, objetivo, produtos e atividades"[569], acrescido das metas para os principais indicadores, bem como realizasse pelo menos uma avaliação de desempenho a cada cinco anos. Em nossa ordem constitucional, por melhor que seja o argumento do ponto de vista da moralidade, ele não pode ser o fundamento único para

---

[565] DINIZ, Érica; AFONSO, José Roberto. **Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal** (Texto de Discussão), FGV/ IBRE, jan. 2014. Disponível em: https://tinyurl.com/ur95wjs. Acesso em: 25 ago. 2019.

[566] SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. **Avaliação Legislativa no Brasil:** um estudo de caso sobre as normas de controle de transferências voluntárias de recursos públicos para entidades do terceiro setor**.** 2008. Dissertação (Mestrado). f. 256. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 35.

[567] Para Salinas, as regras da Metódica da Legislação tem uma função instrumental, é dizer, "Toda elaboração ou adequação de conteúdo a ser aplicado em qualquer uma das etapas *iter* legislativo acima descrito deve, tão somente, garantir que a legislação que se pretenda elaborar ou revisar constitua meio adequado para a realização de certas finalidades." SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. **Avaliação Legislativa no Brasil:** um estudo de caso sobre as normas de controle de transferências voluntárias de recursos públicos para entidades do terceiro setor**.** 2008. Dissertação (Mestrado). f. 256. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 35.

[568] BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017, p. 239.

[569] BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

as decisões administrativas e judiciais. Sobre o tema, como visto na seção 2.2. Andrade defende que:

> A única passagem que questionamento em nosso livro é a de uso de argumentos não positivados (textos normativos oficiais) como apoio [*backing*] de decisões marcadas pela legalidade, ou seja, proferidas em processos administrativo e judicial. Tal exigência não seria do modelo argumentativo em si (Toulmin), mas requisito do Estado Democrático de Direito.[570]

Além dos demais benefícios já apontados para a inclusão de parágrafo ao art. 150, da CF/88, essa medida impediria que incentivos retirados do ordenamento jurídicos continuassem a ser gozados pelos contribuintes em respeito, hoje, ao art. 178 do CTN. Aprovada a norma em análise, não alcançada a meta da política pública, o particular sabe, desde a adesão à política, que não terá direito à isenção.

É verdade que essa condicionante pode retirar a atratividade de programa sabidamente ineficiente, já que os contribuintes, sabedores de que as metas estabelecidas dificilmente serão alcançadas, provavelmente não assumirão o risco de efetuar os investimentos necessários ou apresentar a sua contrapartida, quando estudos indicam que a meta não será atingida. Todavia, esse cenário hipotético não pode ser considerado como negativo, já que, no final, ele evitaria a criação de renúncia fiscal que, segundo Pureza, "é uma das formas mais complexas e menos transparentes de alocação de recursos públicos."[571]

Acrescente-se ainda que os parâmetros citados podem significar melhor modelagem da política pública, ao forçar a utilização de técnicas consistentes de avaliação de impacto da ação estatal, como analisado na seção 2.2. Na seara dos incentivos tributários, propõe-se que seja demonstrando o porquê de a política pública ser financiada por meio de renúncia fiscal e não por gasto direto[572], bem como sejam definidas a finalidade, o objetivo, o produto,

---

[570] ANDRADE, José Maria Arruda de. **Economização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 212.

[571] PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais: inconsistências no controle dos gastos tributários**. Disponível em: https://tinyurl.com/qsjnq5n. Acesso em: 13 set. 2019.

[572] VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank, 2010, p. 46. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018. Sobre a indispensabilidade de justificativa para a escolha de renúncia em lugar de gasto direito, Pinto afirma que: "A primeira característica a ser demonstrada é a de que a concessão do incentivo fiscal é um expediente mais eficaz, célere ou econômico que a via normal do dispêndio público, composto das etapas de arrecadação do tributo e seu posterior emprego através do mecanismo da despesa pública. PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais:** proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. Dissertação (Mestrado). f. 325. Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013, p. 226. N

a atividade, os indicadores e o prazo da ação estatal.[573] Evidentemente, além da proposta acima, as normas vigentes, vistas na seção 5.2, devem continuar a ser seguidas.

Cita-se, por fim, que foram identificados quatro projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, que objetivam trazer parâmetros de controle para os incentivos fiscais: o Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015, de autoria da Senadora Lúcia Vânia, a emenda à PEC 45/2019, apresentada pelos Deputados Federais Felipe Rigoni e Tabata Amaral, a PEC 188/2019 do Poder Executivo e o Projeto de Lei Complementar nº 41, de 2019, do Senador Esperidião Amin.

O PLS 155/2015, em seu art. 1º, propõe a inclusão dos artigos 14-A a 14-D na LRF. No art. 14-A[574] a senadora define o conceito de "benefício ou gasto tributário." No art. 14-B são apresentados os novos parâmetros para instituição de incentivos, a saber, que a lei traga expressamente: "I – objetivos, metas e indicadores que possibilitem a avaliação dos resultados alcançados; II – órgão gestor do benefício; III – vigência de até oito anos e revalidação legislativa a cada quatro anos; e IV – avaliação a cada dois anos."[575]

---

[573] No mesmo sentido é a proposta de Pinto, vejamos: "Tendo em vista tal lacuna no regime jurídico dos incentivos fiscais e os efeitos nefastos que dela advêm, propõem-se alguns critérios qualitativos ou substanciais que poderiam ser levados em consideração, tanto nas fases de elaboração, aplicação prática e de aferição e controle dos resultados efetivamente obtidos. São os seguintes: 1) dever de explicitação dos fundamentos e objetivos constitucionais que legitimam a instituição do incentivo fiscal; 2) necessidade de exposição clara das metas a serem alcançadas por meio do incentivo fiscal, acompanhadas de estudos e pesquisas que demonstram a viabilidade do incentivo fiscal para alcançar as metas no anexo da lei que os institui; 3) demonstração de que o incentivo fiscal é o meio mais prático e eficiente para alcançar o resultado pretendido; 4) imposição de condições específicas aos destinatários do incentivo que condicionem o seu comportamento às metas pretendidas pelo incentivo fiscal; e 5) demonstração periódica dos resultados, para que possam ser acompanhados pela população e pelos demais órgãos de controle." PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** São Paulo: Malheiros. 2015, pp. 570-571.

[574] PLS 155/2015: Art. 1° A Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos: art. 14-A. Considera-se benefício ou gasto tributário para os fins desta Lei Complementar a desoneração legal de tributo, em exceção a sua legislação de referência, que conceda tratamento preferencial a grupos de contribuintes, com o fim de alcançar objetivos de interesse público.
§ 1º – Considera-se como legislação de referência de um tributo a regra geral de sua aplicação, tendo como premissa básica o atendimento a princípios e normas tributárias da Constituição Federal.
§ 2º – É característica do benefício tributário, ou gasto tributário, acarretar renúncia potencial de arrecadação, ou de perda de recursos, equivalendo a um gasto indireto do Estado para a consecução dos objetivos de que trata o caput deste artigo". BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

[575] BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

O art. 14-C, por sua vez, estabelece o dever de os entes da Federação divulgar, anualmente, o rol de incentivos tributários, fazendo constar, inclusive, os dados trazidos pelo art. 14-B, bem como a obrigação de os parlamentares analisarem tais informações.[576]

Há, ainda, o art. 14-D[577], cuja redação impõe a obrigação de os entes da Federação divulgarem, periodicamente, a avaliação dos incentivos.

O art. 2º do PL 155/2015 fixa o prazo de 90 (noventa) dias para os entes da Federação enviarem para os respectivos Poder Legislativo "projeto de lei ajustando as leis instituidoras dos benefícios tributários para que atendam às exigências previstas nos incisos I a IV do art. 14-B."[578]

Há também a emenda à PEC 45/2019, apresentada pelos Deputados Federais Felipe Rigoni e Tabata Amaral, que propõe alterar os arts. 62, 150 e 163 da CF/88 e acrescentar o art. 115 ao ADCT.

O art. 1º da emenda propõe a inclusão das matérias listadas no art. 150, § 6º, da CF/88 no rol daquelas que não podem ser objeto de medida provisória.[579] O art. 2º da emenda inclui

---

[576] PLS 155/2015: Art. 1° A Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos: [...] Art. 14-C. Os entes da Federação deverão divulgar anualmente relatório enumerando cada um dos benefícios tributários vigentes, acompanhados das seguintes informações:
I – lei que os instituiu;
II – informações previstas nos incisos I a IV do art. 14-B; e
III – estimativa da renúncia de receita nos três exercícios anteriores e da previsão da renúncia de receita no exercício em curso e nos dois seguintes.
§ 1º O relatório previsto no *caput* será apreciado pelo respectivo Poder Legislativo juntamente com a lei do orçamento anual e apresentado, tanto quanto possível, com a mesma classificação e abertura das despesas orçamentárias.
§ 2º O relatório previsto no *caput* poderá ser apresentado juntamente com o documento a que se refere o inciso II do art. 5° desta Lei Complementar.
§ 3° A memória de cálculo das estimativas e previsões determinadas no inciso III do *caput* deverá ser disponibilizada em meios eletrônicos de acesso público." BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

[577] PLS 155/2015: Art. 1° A Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar acrescida dos seguintes artigos: [...] Art. 14-D. Os entes da Federação deverão divulgar a avaliação periódica de cada benefício tributário, contendo análise sobre o cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos e eventuais correções da meta.
§ 1º A avaliação periódica será apreciada pelo competente Poder Legislativo e Tribunal ou Conselho de Contas, seja quanto ao cumprimento dos objetivos e metas estabelecidos, seja quanto ao atendimento do disposto nesta Lei Complementar.
§ 2º A avaliação deverá ser apresentada também ao término do prazo de vigência do benefício e durante a sua revalidação." BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

[578] PLS 155/2015: "Art. 2º Os entes da Federação deverão enviar ao respectivo Poder Legislativo, em até noventa dias a contar da data de aprovação desta Lei Complementar, projeto de lei ajustando as leis instituidoras dos benefícios tributários para que atendam às exigências previstas nos incisos I a IV do art. 14-B da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000." BRASIL. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

[579] Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral: "Art. 1º Por meio do art. 1º da PEC 45 de 2019, o inciso I do § 1º do art. 62 Constituição Federal passa a vigorar acrescido da seguinte

um parágrafo, no caso, o 8º, ao art. 150, da CF/88, fixando que lei específica deverá dispor sobre o regime geral dos incentivos fiscais, sendo de previsão obrigatória questões relacionadas a justificativa, custo estimado, critérios de avaliação, órgão gestor e prazo de vigência. Nesse último caso, fica vedada a renovação automática.[580]

O 3º da emenda à PEC 45/2019 inclui o inciso VIII ao art. 163, da CF/88, que elenca os temas que devem ser objeto de lei complementar.[581]

Por fim, o 4º da emenda à PEC 45/2019 acrescenta o art. 115 ao ADCT, estabelecendo, para o que interessa este trabalho, que enquanto não aprovado o regime geral dos benefícios fiscais, tais normas devem ter vigência máxima de até 10 (dez) anos e a divulgação, anualmente, do valor dispendido e das pessoas jurídicas beneficiadas. [582]

A terceira proposta foi trazida pela PEC 188/2019, apresentada pelo Poder Executivo, que consiste na inclusão do § 10 ao art. 167 da CF/88, de modo que incentivos

---

alínea: "Art. 62 [...] § 1º [...] I [...] e) matérias de que trata o § 6º do art. 150;" BRASIL. **Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral**. Disponível em: https://tinyurl.com/vx4spm8. Acesso em: 20 nov. 2019.

[580] Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral: "Art. 2º Acrescente-se, através do art. 1º da PEC 45 de 2019, o § 8º ao art. 150 da Constituição Federal: art. 150 [...] § 8º A lei específica, federal, estadual ou municipal de que trata o § 6º deverá prever:
I - justificativa técnica para a concessão do benefício, alinhada com mecanismos de planejamento e de orçamento do órgão, compreendendo os custos estimados na receita pública;
II - prazo determinado para a vigência do benefício, vedada a renovação automática;
III - mecanismos de acompanhamento e avaliação dos benefícios, incluindo o cronograma e a periodicidade das avaliações, com o fim de verificar se alcançam os fins a que se propõem;
IV – identificação de órgão gestor;" BRASIL. **Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral**. Disponível em: https://tinyurl.com/vx4spm8. Acesso em: 20 nov. 2019.

[581] Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral: Art. 163. Lei complementar disporá sobre: [...] VIII – a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. BRASIL. **Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral**. Disponível em: https://tinyurl.com/vx4spm8. Acesso em: 20 nov. 2019.

[582] Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral: Art. 115 Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto no inciso VIII do art. 163 da Constituição Federal, os incentivos e benefícios fiscais federais, estaduais, distritais ou municipais de que trata o § 6º do art. 150:
I – terão prazo de vigência de até 10 (dez) anos, se a lei que os instituiu ou modificou não estabelecer prazo inferior;
II – não poderão implicar anistia, total ou parcial, de multas aplicadas em decorrência da prática de sonegação, fraude, conluio ou conduta tipificada como infração penal;
III – não poderão implicar concessão de parcelamento ou moratória do mesmo tributo a contribuinte já favorecido nos 5 (cinco) anos anteriores;
IV – terão seus montantes e pessoas jurídicas beneficiárias anualmente divulgados, sem prejuízo do disposto no § 6º do art. 165 da Constituição Federal.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não revoga nem dispensa o cumprimento das disposições relativas a forma, prazo e condições para concessão e alteração de benefícios fiscais estabelecidos na legislação em vigor. BRASIL. **Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral**. Disponível em: https://tinyurl.com/vx4spm8. Acesso em: 20 nov. 2019.

tributários, creditícios e financeiros passem a ser avaliados, pelo menos, a cada 4 (quatro) ano.[583]

A quarta proposta, por fim, foi apresentada pelo Senador Esperidião Amin, que é o PLC nº 41/2019.[584] Esse projeto propõe mudanças na LRF, no CTN e na LC 105/2001. Quatro pontos merecem destaque desse projeto de lei, o primeiro, aquele que estabelece a necessidade de a Lei trazer os indicadores da política pública financiada por incentivos fiscais, o segundo, o que fixa o prazo de vigência de cinco anos, o terceiro, o que veda a renovação da norma tributária indutora na hipótese de não terem sido atingido, pelo menos, 75% das metas previstas e, por fim, a impossibilidade da benesse tributária "ser objeto de nova proposição normativa ou legislativa pelo período de 5 (cinco) anos." [585]

As propostas acima não serão analisadas detidamente - esse tema pode ser o desdobramento desta dissertação -, mas a partir de estudo preliminar, entende-se que as propostas apresentadas pelos deputados federais Rigoni e Amaral e pelo senador Amin trazem os melhores contornos jurídicos para evitar a perpetuação de privilégios tributários, já que estabelecem a necessidade de um prazo máximo de vigência de incentivos fiscais, vedam a renovação automática de tais leis, bem como impõem a fixação de indicadores.

---

[583] PEC 188/2019: "Art. 167 [...] § 10 Incentivos ou benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira serão reavaliados, no máximo, a cada quatro anos, observadas as seguintes diretrizes:
I - análise da efetividade, proporcionalidade e focalização;
II - combate às desigualdades regionais; e
III - publicidade do resultado das análises." BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019**. Disponível em: https://tinyurl.com/wodnp2v. Acesso em: 20 nov. 2019.

[584] BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 41, de 2019, de autoria do Senador Esperidião Amin**. Disponível em: https://tinyurl.com/tuwbf9g. Acesso em: 10 dez. 2019.

[585] Art.14-A, proposto para a LRF: "§ 2º As metas a que se refere o *caput* deste artigo: [...]
II - deverão estar baseadas em indicadores objetivos de natureza quantitativa, acompanhados de avaliações e indicadores qualitativos, quando pertinentes, podendo ser medidas ao longo de uma ou mais das seguintes dimensões:
a) número de empregos diretos e indiretos gerados, que se pretende atingir;
b) aumento ou diminuição de importações e/ou exportações de determinado produto;
c) aumento da arrecadação de determinados impostos ou contribuições para os entes da Federação;
d) realização de investimentos diretos e indiretos, com consequente aumento de produto potencial e/ou competitividade;
e) geração de renda e redução da pobreza;
f) redução das desigualdades regionais;
[...]
§ 3º A instituição dos incentivos e benefícios de que trata este artigo obedecerá às seguintes disposições:
I - deverá conter cláusula de vigência de no máximo 5 (cinco) anos;
II - toda e qualquer renovação de incentivo ou benefício deverá apresentar novas metas de desempenho global da medida, a serem alcançadas no período de vigência subsequente, ficando condicionada à comprovação do atingimento de, no mínimo, 75% (setenta e cinco por cento) das metas de desempenho previstas para todo o período original de vigência;
III - os incentivos e benefícios não renovados em razão do não atingimento de metas nos termos do inciso II não poderão ser objeto de nova proposição normativa ou legislativa pelo período de 5 (cinco) anos;" BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 41, de 2019, de autoria do Senador Esperidião Amin**. Disponível em: https://tinyurl.com/tuwbf9g. Acesso em: 10 dez. 2019.

Nesse cenário, a perda de vigência da norma, provavelmente resultará em pressão dos grupos beneficiados para o Legislativo analisar o impacto da política e eventualmente restabelecê-la, imediatamente, ou após um determinado período, conforme consta no PLC nº 41/2019, por exemplo. Em outros termos, decorrido o prazo estabelecido na lei que instituiu o incentivo tributário, ela, automaticamente, perde a sua vigência e, por conseguinte, os contribuintes deixam de ter direito ao gozo da isenção. O Poder Legislativo necessariamente precisará aprovar nova lei, o que, demandará a análise dos indicadores produzidos pela intervenção estatal.

Além da questão da perda da vigência e da possibilidade de nova lei ser aprovada com a mesma justificativa da anterior, outras questões devem ser consideradas, a exemplo da destinação de recursos para o órgão de controle interno fiscalizar e avaliar o impacto da medida, bem como eventuais efeitos decorrentes da ausência de avaliação de impacto ou de resultados inconclusivos da política.

Mesmo diante da complexidade associada à avaliação de impacto de política pública, concorda-se com Melo quando ele afirma que "há uma boa oportunidade de melhoria no sistema jurídico mediante a ampliação de regras sobre o processo legislativo dos incentivos fiscais."[586]

Em suma, da análise da CF/88, da LRF, do CTN e da Lei nº 11.096/2005, vê-se que o ordenamento jurídico nacional possui dispositivos que possibilitam o controle financeiro de política pública financiada por meio de incentivo tributário, ao estabelecer a necessidade de tais renúncias serem evidenciadas no orçamento público, bem como a condicionante de a lei só entrar em vigor quando implementadas medidas compensatórias em caso de perda de arrecadação. A efetividade dessa norma pode ser vista no DGT publicado pela RFB, que, inclusive, foi analisado pelo TCU e pela CGU para aferir a economicidade do PROUNI.

O controle de eficiência de normas extratributárias também pode ser feito, no caso específico do PROUNI, posto que a Lei 11.096/2005 define o recorte populacional que pode ser beneficiado com as bolsas integrais e parciais, o padrão de qualidade mínimo exigido das IES privadas, a quantidade de bolsas que deve ser ofertada para ter direto ao gozo da isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e a sanção em caso de descumprimento das normas previstas na Lei e no termo de adesão firmado entre o MEC e as instituições aderentes. Como visto, essas questões foram auditadas pelo TCU e pela CGU. Ademais, os órgãos de controle, ainda

[586] MELO, Álisson José Maia. Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros. 2015, p. 81.

com base nos critérios estabelecidos na Lei 11.096/2005, puderam auditar a capacidade de gerenciamento do MEC.

O controle de efetividade de norma tributária indutora, entretanto, não pode ser feito a partir de regras jurídicas, mas apenas a partir de princípios constitucionais, especialmente o da capacidade contributiva. Nesse cenário, o TCU apenas pode apresentar recomendações de melhores práticas de gestão, as quais não são vinculantes, posto que vige entre nós o princípio da legalidade. O Poder Judiciário, por outro lado, pode julgar a aderência de incentivos fiscais ao art. 145, § 1º, da CF/88, mas terá de definir o objetivo determinante da política que justifica o discrímen tributário, dentre outras questões relacionadas ao controle de impacto de política pública. Vê-se os riscos associados à ausência de parâmetros legais de controle de incentivos fiscais.

Entende-se que a concretização do princípio da capacidade contributiva dar-se-á pela aprovação de emenda constitucional que inclua no art. 150, da CF/88, parágrafo que condicione a vigência de incentivo fiscal à aprovação de lei que estabeleça os parâmetros de controle do impacto da política pública, afinal a isonomia da tributação não deveria ser afastada com base em argumentos retóricos.

Não há em nosso ordenamento jurídico regra que, por exemplo, condicione a vigência de incentivo fiscal à definição de metas e prazo de vigência da política pública, como temos o § 2º, do art. 14, da LRF, cujo comando normativo estabelece como termo inicial da vigência da lei, a implementação de medidas compensatórias em caso de perda de arrecadação. Enquanto essa norma não for aprovada, argumentos falaciosos podem ser utilizados como justificativas para aprovação de incentivo fiscal que nada incentiva, mas que, na verdade, pode estar conferindo tratamento privilegiado a determinados grupos econômicos.

# 6 CONCLUSÃO

A conclusão deste trabalho impõe o retorno ao problema de pesquisa apresentado na introdução, qual seja: à luz do direito posto, há normas que viabilizem o controle de efetividade de incentivos tributários, bem como imponham possíveis consequências jurídicas na hipótese de a norma indutora não atingir o objetivo anunciado? Para tanto, o PROUNI foi utilizado como caso para estudo.

Incentivo tributário é uma das possíveis fontes de financiamento de políticas públicas. Não há dúvida sobre a sua constitucionalidade, haja vista a previsão expressa na CF/88, como pode ser visto no art. 150, § 6º. Todavia, deve-se ter cuidado com eventuais ofensas aos princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Esse cuidado significa que o benefício fiscal deve ser concedido com o objetivo de concretizar valores republicanos.

Isso significa que o gasto indireto deve ser objeto de avalição de efetividade, é dizer, deve-se auditar a política, periodicamente, com o objetivo de aferir a sua capacidade de produzir o resultado declarado quando da sua instituição. Afirma-se que *a política* deve ser avaliada, pois as isenções instituídas pela Lei 11.096/2005, assim como muitas outras, estão inseridas no âmbito de uma política pública.

À luz dessas premissas, foi escolhida uma política pública como caso de estudo, o PROUNI, de modo a analisar se os pressupostos constitucionais para concessão de incentivos tributários são respeitados, a saber, se há regras que possibilitam avaliar se os fins visados pela ação estatal estão sendo alcançados. Assim, foram apresentados conceitos importantes para essa empreitada, tais como, eficiência, produto, insumo, indicadores, eficácia, efetividade, público alvo do programa, contrafactual e impacto.

Viu-se, contudo, que usualmente tais indicadores não constam na Lei, o que prejudica a avaliação de impacto e, consequentemente, o controle do gasto tributário. E, de fato, a Lei 11.096/2005 não traz os citados parâmetros. Todavia, o mencionado problema pode ser reduzido, buscando-se compreender pelo menos os objetivos da política pública. Para tanto, recorreu-se às exposições de motivos do PL 3.582/2004 e da MP 213/2004, aos debates havidos durante o processo legislativo e às emendas apresentadas pelos parlamentares aos mencionados atos legislativos.

Analisou-se, inicialmente, as respectivas exposições de motivos do PL 3582/2004 e da MP 213/2004, de modo a extrair os objetivos do PROUNI, que são quatro: i) expandir o

percentual de jovens com formação superior; ii) atender à demanda de jovens egressos do ensino médio; iii) democratizar o acesso ao ensino superior; e iv) estabelecer critérios para gozo de imunidade e de isenção por parte das IES privadas.

Ademais, recorreu-se às emendas propostas com o intuito de identificar se o Congresso Nacional ratificou os objetivos apresentados pelo Poder Executivo, bem como com o objetivo de tentar identificar a preocupação dos deputados e senadores com o controle do incentivo fiscal.

Quanto aos objetivos do PROUNI, não houve divergência entre Executivo e Legislativo. Todavia, a questão do controle foi preocupante, já que das 500 emendas propostas ao PL 3.582/2004 e à MP 213/2004, quantidade significativa tinha o objetivo de ampliar benefícios para as IES privadas e restringir o controle da política pública e do incentivo tributário, como evidencia a tabela 11.

No final, a Lei 11.096/2005 foi sancionada sem parâmetros que viabilizem o controle de efetividade. Esse fato é relevante, pois mesmo diante de técnicas oriundas de outros ramos do conhecimento, que possibilitam o controle de efetividade de políticas públicas e, consequentemente, de incentivos tributários, sem previsão legal, elas não podem ser utilizadas como fundamento para, por exemplo, suspender a vigência de gasto indireto ineficiente.

Isso impactou nas auditorias realizadas pelo TCU e pela CGU, que avaliaram a eficiência do programa, mas não tiveram as mesmas ferramentas para aferir se os objetivos apresentados pelo Poder Executivos estão sendo alcançados, ao ponto de justificar as isenções previstas no art. 8º, da Lei 11.096/2005.

A ausência de previsão em lei dos objetivos da política, dos indicadores e do impacto visado não significa que a ação estatal não possa ser avaliada quanto à sua efetividade. A carência significa que o Poder Legislativo dispensou tratamento tributário privilegiado a determinado grupo de contribuintes, sem considerar, todavia, quais resultados justificariam tal regime anti-isonômico.

Viu-se, inclusive, que o TCU e o IPEA avaliaram positivamente a efetividade do Programa, mas cada órgão escolheu indicadores distintos. Isso serve como exemplo de que na hipótese de a lei não trazer os parâmetros mínimos de controle, a avaliação de impacto fica prejudicada, pois abre margem para cada avaliador escolher o que avaliar, dificultando, por conseguinte, o controle social da política pública.

A pesquisa do IPEA e a do TCU utilizaram indicadores distintos para avaliar a efetividade do PROUNI, a saber, a nota do aluno no ENADE, IPEA, e a acessibilidade, permanência/evasão e horas dedicadas ao estudo, TCU. Outra pesquisa poderia ser feita utilizando o indicador de produção científica, e, para tanto, comparar a quantidade de artigos publicados em revistas de excelência, o número de registro de patentes, dentre outros indicadores. Nessa hipótese, provavelmente, o PROUNI seria considerado ineficaz.

Estes parâmetros, no final, são as justificativas que legitimam o discrímen entre contribuintes, de modo que o princípio da isonomia impõe que eles sejam estabelecidos expressamente, ao tempo em que a legalidade demanda discussão parlamentar. Mostrou-se, todavia, que o TCU recomendou ao MEC estabelecer tais indicadores por ato infralegal, o que não foi atendido.

Não obstante, viu-se que a atuação do TCU, no que diz respeito à efetividade, deve ficar limitada à recomendação, pois a Lei do PROUNI não confere aos órgãos de controle a competência para, por exemplo, exigir a demonstração de indicadores de eficácia ou retirar a vigência de lei que institui gasto tributário indireto sem parâmetro de controle. A Lei 11.096/2005 pode ser dividida em cinco seções, e nenhuma delas tem por objeto o controle de impacto.

A primeira seção define o produto da política pública (que é a concessão de bolsas de estudo integrais e parciais em IES privadas), o público alvo da política (que é a parcela da população brasileira, sem formação superior e com renda familiar per capita de até três salários mínimos) e o critério de seleção.

O segundo trecho é voltado às IES privadas, com e sem fins lucrativos, estabelecendo os requisitos exigidos para fins de enquadramento no PROUNI e os benefícios não tributários outorgados a elas, a saber: prazo de vigência do termo de adesão, quantidade de bolsas que devem ser ofertadas, o padrão mínimo de qualidade, a competência para abertura de novas vagas sem a necessidade de autorização do MEC, dentre outras questões.

Há ainda os dispositivos vinculados ao controle do PROUNI, que dispõem sobre as sanções aplicáveis em caso de descumprimento das regras do programa, o impacto orçamentário, a publicização dos resultados e a previsão de comissão de acompanhamento.

A quarta seção dispõe sobre as IES beneficentes de três maneiras diversas. A primeira regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, fixando quantidade de bolsa para fins de goze da imunidade trazida pelo art. 150, VI, “c”, da CF/88; a segunda, induz a mudança de natureza jurídica pra fins lucrativo, ao escalonar, por cinco

anos, a contribuição previdenciária patronal que passaria a ser exigível; e a terceira incentivando-as a adotar as regras do PROUNI.

Por fim, a quinta seção dispõe sobre os benefícios tributários outorgados às IES aderentes, a saber, isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Viu-se também que a CF/88, o CTN e a LRF não conferem legalidade à recomendação feita pelo TCU, por meio do Acórdão 2043/2010, no sentido de que o MEC estruturasse sistema de avalição e monitoramento, contendo, dentre outras questões, "indicadores para as etapas de finalidade, objetivo, produtos e atividades" e "as metas para os principais indicadores de resultado do programa." Em outros termos, esses diplomas não viabilizam o efetivo controle da política pública do PROUNI e da renúncia fiscal a ela associada.

Isso porque, o § 6º, do art. 150, da CF/88 exige lei para se conceder benefícios fiscais, em suas diferentes espécies. Ademais, essa matéria deve ser objeto de lei específica, sendo aceita pela jurisprudência do STF, contudo, que haja pertinência temática entre a lei aprovada e o incentivo fiscal concedido. Por fim, esse artigo, conforme jurisprudência do STF, veda a delegação da referida competência para o Poder Executivo, o que evidencia a ilegalidade da recomendação do TCU, afinal, a definição de questão de extrema importância, a saber, o fundamento que legitima afastar o princípio da capacidade contributiva, seria definido por meio de ato infralegal.

O art. 165, § 6º, da CF/88 e o art. 14 da LRF criam, apenas, a obrigação de as renúncias tributárias serem estimadas e anexada ao orçamento. O fim dessa norma é financeiro, é dizer, viabilizar a análise do impacto do incentivo na receita e na despesa. Isso significa que deve ser demonstrado eventual impacto causado pela norma tributária indutora na diminuição de receita e a medida de compensação que será empreendida para impedir déficit orçamentário, sob pena de a medida legislativa, que institui o benefício, não entrar em vigor. Assim, a norma em comento não estabelece como aferir se o incentivo alcança o objetivo que se propunha e a consequência jurídica aplicável na hipótese de não haver impacto.

Por fim, os arts. 111, inciso II, e 176 a 179 do CTN também não trazem normas que viabilizam o controle dos incentivos fiscais, nos termos propostos pelo TCU no Acórdão 2043/2010. O art. 111 limita-se a estabelecer interpretação literal para dispositivos legais que instituem isenções. Quanto aos três últimos artigos, extrai-se que isenção é sempre decorrente de lei, bem como se concedida por prazo certo e em função de determinadas

condições, não pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo e, quando cabível a revogação, os efeitos jurídicos decorrentes, a saber, a cobrança do principal e juros e, eventualmente da multa. Vê-se, mais uma vez, que esses dispositivos legais não estabelecem como aferir se o incentivo alcança o objetivo que se propunha e a consequência jurídica aplicável na hipótese de não haver impacto.

Foi demonstrado que os art. 70 e 71 da CF/88 conferem ao TCU a competência para auxiliar o Congresso Nacional na fiscalização "quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas", bem como o *caput* do art. 37, da CF/88 estabelece que a administração pública obedecerá ao princípio da eficiência.

Todavia, no caso de incentivos fiscais, notou-se que o TCU não detém competência para suspender a vigência de lei pela falta de critérios para aferir o impacto da política pública e, consequentemente, saber se a capacidade contributiva está sendo desrespeitada sem fundamento comprovável. O órgão de controle avaliará a economicidade e a eficiência, mas ainda que a norma tributária indutora não produza impacto, sem previsão legal em sentido contrário, os contribuintes continuam com o direito ao gozo do incentivo.

Por outro lado, essa vedação não se aplica ao Poder Judiciário, à luz do art. 5º, inciso XXXV, da CF/88, que estabelece o princípio da inafastabilidade de jurisdição. Não obstante, restou demonstrado que essa alternativa traz desafios que devem ser enfrentados à luz dos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da separação dos poderes.

Mostrou-se que a técnica da proporcionalidade não traz parâmetros precisos para aferir se a norma extrafiscal gera, ou não, impacto na política pública, afinal autores defendem que deve ser mantida no ordenamento jurídico a norma tributária indutora que se pretenda produzir um *efeito duvidoso.* Ocorre que essa é a regra, já que a ação estatal na coletividade não se trata de ciência exata, mas de intervenções sociais que, após estudos, indicam *um possível* resultado.

Ainda sobre a ineficiência da proporcionalidade para combater possíveis privilégios tributários, isso se deve ao fato de que basta ao Poder Judiciário "considerar se a escolha feita foi por um meio que promova *minimante* a finalidade almejada" e, quanto à adequação, "o controle *não deve ser feito de forma rigorosa*, devendo-se respeitar a escolha do Poder Executivo." Mais uma vez, exceto naqueles casos em que a indução pretendida ofende valores constitucionais, em regra, a norma indutora promoverá, ainda que *minimamente,* o fim buscado.

A técnica da ponderação não enfrenta, de fato, o risco de incentivos tributários serem verdadeiros privilégios, já que, como visto acima, a análise do STF contentar-se-ia com a *adequação mínima,* acrescido ao fato de que o *rigor da análise não poderia ser excessivo.*

Ainda que as balizas da Suprema Corte fossem mais rigorosas, faltar-lhe-iam elementos para identificar os objetivos da política e os indicadores buscados pelo Legislador, consequentemente, faltando o padrão, não há conduta ou estado de coisas que possa ser desviante.

Entende-se que a concretização dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da eficiência dá-se pela adoção da visão não-concretista do mandado de injunção, ou seja, o STF conceder prazo para o Legislativo e o Executivo legislarem sobre o tema, o que significa estabelecer critérios de controle.

Ainda que o Supremo detenha competência constitucionalmente prevista, e instrumentalizada pela Lei 9.868/99, para decidir se o impacto causado por norma tributária indutora justifica a manutenção de tratamento privilegiado, a ausência de prazo de vigência da política pública possibilitaria o ajuizamento de novas ações constitucionais com o fim de questionar os impactos produzidos pela política pública, afinal é possível que após dado período a ação estatal deixe de ser efetiva.

As tentativas dos parlamentares de expandir benefícios tributários paras as IES privadas e de limitar a atividade fiscalizadora dos órgãos de controle demonstram a necessidade de aprovação de emenda constitucional para incluir novo parágrafo ao art. 150, da CF/88. A EC 3/93 pretendeu impedir o "contrabando legislativo", ao estabelecer que incentivos tributários só podem ser concedidos mediantes lei específica. A emenda constitucional proposta, por sua vez, pode impedir a instituição de normas extrafiscais amparadas simplesmente em justificativas cativantes, a exemplo de promoção de emprego e renda, redução de desigualdades, atração de investimento estrangeiro para o país, dentre muitas outras.

O país avançou nos critérios de controle de incentivos fiscais, ao estabelecer, por exemplo, a exigência de divulgação da renúncia (art. 165, § 6º, da CF/88), a necessidade de lei específica para a sua instituição (art. 150, §6º, da CF/88), a vedação de a competência tributária ser delegada para o chefe do Executivo (art. 150, §6º, da CF/88) e a necessidade de medida compensatória (art. 14, § 2º, da LRF), mas outras ações ainda se fazem necessárias.

Por fim, foram identificados quatro projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, que objetivam trazer parâmetros de controle para os incentivos fiscais: o Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015, de autoria da Senadora Lúcia Vânia, a emenda à PEC 45/2019, apresentada pelos Deputados Federais Felipe Rigoni e Tabata Amaral, a PEC 188/2019 do Poder Executivo e o Projeto de Lei Complementar nº 41, de 2019, do Senador Esperidião Amin.

As propostas acima, que foram analisadas brevemente, podem ser o desdobramento desta dissertação.

## REFERÊNCIAS


ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Finanças públicas, democracia e *accountability*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo.** Tradução: Luís Afonso Heck. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ALMEIDA, Wilson Mesquita de. **Ampliação do Acesso ao Ensino Superior Privado Lucrativo Brasileiro**: um Estudo Sociológico com Bolsistas do Prouni na Cidade de São Paulo. 2012. Tese (Doutorado). f. 294. Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, Cibele Yahn de; DACHS, Norberto. **Uma análise do acesso à educação no Brasil por jovens de 18 a 24 anos no período de 1995-2006**. Revista USP, n. 78, jul./ago. 2008.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

_____. **Economicização do Direito Concorrencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

_____. Existe, realmente, um aumento estrondoso de renúncias tributárias?. In: **Revista Consultor Jurídico (CONJUR)**, São Paulo, dez. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-dez-20/estado-economia-existe-realmente-aumento-estrondoso-renuncias-tributarias>. Acesso em: 29 dez. 2017.

_____. A política econômica e a governança dos gastos tributários indiretos. **Revista Consultor Jurídico (CONJUR)**, São Paulo, ago. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-30/estado-economia-politica-gastos-tributarios-indiretos>. Acesso em: 05 mai. 2016.

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais.** 2013. Tese (Doutorado). f. 560. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ATANI, Afrânio Mendes; HEY, Ana Paula; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. PROUNI: democratização do acesso às Instituições de Ensino Superior?. **Educ. rev**., Curitiba , n. 28, p. 125-140, Dez. 2006. Disponível em http://dx.doi.org/10.1590/S0104-40602006000200009. Acesso em: 15 jul. 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. São Paulo: Forense, 2010.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, Rio de Janeiro, v. 5, número especial, p. 23-32, jun. 2012. Disponível em: https://tinyurl.com/sarbfed. Acesso em: 13 set. 2019.

BARZELAY, Michael. Instituições Centrais de Auditoria e Auditoria de Desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. **Revista do serviço público**, Brasília, v. 53, n. 2, p. 11, abr./jun. 2002.

BAUM, S. Student work and the financial aid system. In: PERNA, L. W. (Ed.). **Understanding the working college student**. Sterling: Stylus Publishing, 2010.

BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mário Jorge. **Avaliação de impacto do PROUNI sobre a *performance* acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, 2019.

BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo. Apresentação. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da possibilidade de controle dos incentivos tributários pelo Poder Judiciário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, 2017.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária.** 3. ed. 2. Tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise *ex ante*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. Disponível em: https://tinyurl.com/s24k5lu. Acesso em: 15 set. 2019.

_____. **Avaliação de políticas públicas:** guia prático de análise *ex post*. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018, p. 20. Disponível em: https://tinyurl.com/re73con. Acesso em: 15 set. 2019.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019**. Disponível em: https://tinyurl.com/wodnp2v. Acesso em: 20 nov. 2019.

_____. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 07 - Atualização tributária: a influência e impacto das renúncias fiscais - Set/2017.** Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531772/IFI_NT_07_2017-09-14.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

_____. Instituição Fiscal Independente do Senado. **Nota Técnica nº 17 - Gastos (benefícios) tributários - Jun./2018.** Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/542784/NT17_2018.pdf. Acesso em: 2 set. 2018.

_____. **Termo de Adesão ao PROUNI (1º semestre de 2012) firmado entre o MEC e a Mantenedora União Brasiliense de Educação e Cultura**. Disponível em: http://ge.catolica-to.edu.br/portal/portal/downloads/docs/beneficios-prouni-2012-1-termo-aditivo-campusII.pdf. Acesso em: 2 out. 2019.

_____. **Termo de Adesão ao PROUNI (2º semestre de 2018) firmado entre o MEC e a Mantenedora Sociedade Universitária Redentor**. Disponível em: http://www.redentor.edu.br/files/termodeadesao-2semestrede2018-ead_30012019104136.pdf. Acesso em: 2 out. 2019.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Levantamento nº 018.259/2013-8. Relator: Raimundo Carreiro. **Acórdão nº AC-1205-16/14-P**, DOU de 14/05/2014, parágrafo 141.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 013.493/2008-4. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 816/2009, de 22/04/2009**.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 004.379/2009-9. Relator: Min. Benjamin Zymler. **Acórdão plenário nº 2043-30/10-P, de 18/08/2010**.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 028.140/2011-7. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 637/2012, de 21/03/2012**.

_____. Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria Operacional nº 000.997/201379. Relator: Min. José Jorge. **Acórdão plenário nº 2873/2013, de 23/10/2013**.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.330 – DF**. Relator: Ayres Britto, 03 de jan. 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. **Exposição de Motivos do Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3luef3f. Acesso em: 25 out. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). **Cadernos do CADE:** atos de concentração no mercado de prestação de serviços de ensino superior. Maio/2016. Disponível em: http://www.cade.gov.br/acesso-a-informacao/publicacoes-institucionais/dee-publicacoes-anexos/caderno-de-educacao-20-05-2016.pdf Acesso em: 25 ago. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 16/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxqedre7. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 17/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6r8wjjm. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 22/06/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6juk46g. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 11/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3upuvvf. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 25/08/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y4epe6dp. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da sessão realizada em 14/09/2004 na comissão especial do PL 3582/2004 da Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y3lq9mqq. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas da discussão, em turno único, em 1º/12/2004, da Medida Provisória nº 213/2004 na Câmara dos Deputados**. Disponível em: https://tinyurl.com/y33zt22c. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Notas taquigráficas do Projeto de Lei de Conversão nº 59, de 2004 (conversão em lei da Medida Provisória nº 213/2004)**. Disponível em: https://tinyurl.com/y552jfg7. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Nota Descritiva da Medida Provisória nº 213 de 2004 pelos Consultores Legislativos Isaura Belloni e Ronaldo Marton**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6kzuuaj. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. **Ata da 49ª reunião extraordinária da comissão de educação da 2ª sessão legislativa ordinária da 52ª legislatura, realizada em 14 de dezembro de 2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Emendas apresentadas à MP 213/2004 no Senado Federal**. Disponível em: https://tinyurl.com/y2m96st5. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Parecer do relator no Senado Federal da Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyngyzhp. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. **Emendas ao Projeto de Lei nº 3.582/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yyjo58dv. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. **Emendas à Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/yxddyp89. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. **Parecer do relator da Medida Provisória nº 213/2004**. Disponível em: https://tinyurl.com/y6ssc8sn. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. **Veto do Presidente da República à Lei nº 11.096/2005**. Disponível em: https://tinyurl.com/y2kdzuqo. Acesso em: 06 abr. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2006)** – (GASTOS TRIBUTÁRIOS). Disponível em:

https://tinyurl.com/sdv58an. Acesso em: 13 out. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (2009)** – (GASTOS TRIBUTÁRIOS). Disponível em: https://tinyurl.com/wzgkdtm. Acesso em 13 out. 2019.

_____. **Relatório de Avaliação da Execução de Programas de Governo nº 35 - Programa Universidade Para Todos - PROUNI**. Disponível em: https://tinyurl.com/y64xznpp. Acesso em: 22 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.462 – DF**. Relatora: Cármen Lúcia, 15 de set. 2010. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.033 – DF**. Relator: Joaquim Barbosa, 15 de set. 2010. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 564.225/RS**. Relator: Marco Aurélio, 02 de set. 2014. Disponível: < http://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 553.093/PE**. Relator: José Delgado, 19 de dez. 2003. Disponível: < http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.040.629/PE**. Relator: Francisco Falcão, 26 de ago. 2008. Disponível: < http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 390.733/DF**. Relator: Luiz Fux, 17 de fev. 2003. Disponível: <http://www.stj.jus.br/sites/portalp/Inicio>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Mandado de Injunção n. 721/DF.** Rel. Min. Marco Aurélio. Voto Min. Eros Grau. J. 30/08/2007; DJ 30/11/2007. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 05 out. 2019.

_____. Procuradoria Geral da República. **Petição Inicial da ADI 5030**. Disponível em: https://tinyurl.com/taft75n. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. **Projeto de Lei do Senado nº 155, de 2015**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwl5y5s. Acesso em: 06 nov. 2019.

_____. **Emenda à PEC 45/2019, de autoria dos deputados Felipe Rigoni e Tabata Amaral**. Disponível em: https://tinyurl.com/vx4spm8. Acesso em: 20 nov. 2019.

_____. **Proposta de Emenda à Constituição nº 188, de 2019**. Disponível em: https://tinyurl.com/wodnp2v. Acesso em: 20 nov. 2019.

_____. **Projeto de Lei Complementar nº 41, de 2019, de autoria do Senador Esperidião Amin**. Disponível em: https://tinyurl.com/tuwbf9g. Acesso em: 10 dez. 2019.

_____. TV Senado. **Entrevista da diretora do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), Maria Inês Fini, em 27/07/2018.** Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=gnLKMjNmIXs. Acesso em: 3 mai. 2019.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). **Políticas Públicas:** Reflexões sobre o Conceito Jurídico. São Paulo, Saraiva, 2006.

_____. Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas**: possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

_____. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____; MELLO, Paula Branco de. Democratização e acesso à educação superior. Parte I. In: **Cadernos Flacso,** v. 7, p. 1, 2013.

BURTON, Mark; STEWART, Miranda. "Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management: A Report on Country Experience for Civil Society Advocates". **"Legal Studies Research Paper"** n. 544, 2011, p. 29. Disponível em: <https://tinyurl.com/qwbsgvu>. Acesso em: 24 ago. 2019.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. **Política, sistema jurídico e decisão judicial.** São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. Política de Ensino Superior e Renúncia Fiscal: da Reforma Universitária de 1968 ao ProUni. In: **Reunião Anual da Anped,** v. 28, Caxambu, 2005.

_____; LOPREATO, Francisco Luiz Cazeiro. Finanças públicas, renúncia fiscal e o PROUNI no governo Lula. In: **Impulso,** Piracicaba, v. 16, n. 40, maio-ago. 2005.

CARVALHO, Márcia Marques de. A Educação Superior no Brasil: o retorno privado e as restrições ao ingresso. **Sinais Sociais**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 15, p. 82-111, jan./abr. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Políticas públicas e pretensões judiciais determinativas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas:** possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CASTRO, Claudio de Moura. Educação Superior e Equidade: inocente ou culpada? **Ensaio:** aval. pl. públ. Educ., RJ, v. 9, n. 30, jan./mar. 2001.

CATANI, Afrânio Mendes; GILIOLI, Renato de Sousa Porto. O Prouni na encruzilhada: entre a cidadania e a privatização. Linhas críticas. In: **Revista da Faculdade de Educação,** v. 11, n. 20, jan./jun. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

CORBUCCI, P. R. Financiamento e democratização do acesso à educação superior no Brasil: da deserção do Estado ao projeto de reforma. In: **Educação & Sociedade: Revista de Ciência da Educação.** São Paulo: Cortez; Campinas: Cedes, v. 25, n. 88, out. 2004.

_____. **Evolução do acesso de jovens à educação superior no Brasil**. Brasília: IPEA, 2014.

CORREIA NETO, Celso de Barros**. O Avesso do Tributo**. 2. ed. Lisboa: Almedina, 2016, *ebook Kindle.*

COSTA, Danielle Dias da; FERREIRA, Norma-Iracema de Barros. O PROUNI na educação superior brasileira: indicadores de acesso e permanência. In: **Avaliação** (Campinas), Sorocaba, v. 22, n. 1, p. 141-163, abr. 2017. Disponível em http://dx.doi.org/10.1590/s1414-40772017000100008. Acesso em: 16 jul. 2019.

CROSS, Di; THOMSON, Simon; SIBCLAIR, Alexandra. **Research in Brazil:** A report for CAPES by Clarivate Analytics. Clarivate Analytics, 2018. Disponível em: https://tinyurl.com/yasa284t. Acesso em: 18 out. 2019.

DAROLIA, R. Working (and studying) day and night: heterogeneous effects of working on the academic performance of full-time and part-time students. **Economics of Education Review**, v. 38, p. 38-50, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação ou de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais**.** São Paulo: Dialética, 1998.

_____. (nota). **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DINIZ, Érica; AFONSO, José Roberto. **Benefícios Fiscais Concedidos (e Mensurados) pelo Governo Federal** (Texto de Discussão), FGV/ IBRE, jan. 2014. Disponível em: https://tinyurl.com/ur95wjs. Acesso em: 25 ago. 2019.

DOWNS, Anthony. **Uma teoria econômica da democracia**. São Paulo: Editora USP, 1999.

ERLICH, Valérie. **Les nouveaux étudiants**: une groupe social en mutation. Paris: Armand Colin, 1998.

FACEIRA, Lobelia da Silva. **O Prouni como política pública em suas instâncias macroestruturais, meso-institucionais e microssociais**: pesquisa sobre sua implementação pelo MEC e por duas universidades da Região Metropolitana do Rio de Janeiro. 2009. Tese

(Doutorado). Departamento de Educação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

FIGUEIREDO, Hermes Ferreira. Apresentação. In: KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010.

FORTINI, Cristiana. Controle jurisdicional dos contratos administrativos: controle da legitimidade do gasto público pelo Poder Judiciário. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.). **Políticas públicas:** possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de; GIANNETI, Leonardo Varella. Regime jurídico dos incentivos fiscais. In: **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

GUERRA, Lenin Cavalvanti Brito. **O processo de criação do Programa Universidade para Todos – PROUNI**. 2009. Dissertação (Mestrado). f. 229. Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2009.

HARADA, Kyoshi. Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: HARADA, Kyoshi. **Incentivos fiscais:** questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

HELENE, Otaviane. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento**. Campinas: Autores Associados, 2017, *ebook.*

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

HOLLAND, Márcio et al. **Zona Franca de Manaus:** impactos, efetividade e oportunidades. São Paulo: FGV EESP, 2019. Disponível em: https://tinyurl.com/vfahxdo. Acesso em: 25 out. 2019.

HOPFER, Kátia Regina. **Estado capitalista e estratégias de gestão de instituições de ensino superior privadas:** o PROUNI como política social e como asseguramento da acumulação do capital. 2011. Tese (Doutorado). f. 134. Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

INEP – INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Avaliando o desempenho no Enade de bolsistas do ProUni**. Inep, v. 1, 2009.

KAHN, Douglas A.; LEHMAN, Jeffrey S. **Tax Expenditure Budgets:** A Critical View. Disponível em: https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2495&context=articles. Acesso em: 01 mai. 2018.

KLEBER, Klaus; TREVISAN, Leonardo. **Produzindo Capital Humano**: o papel do ensino superior privado como agente econômico e social. São Paulo: Editora de Cultura, 2010.

LANG, Joachim. “The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital”, in ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.) **The Notion of Income from Capital.** Amsterdam: IBFD, 2005.

LANGOUËT, Gabriel. French schools are changing: but post-school transition is becoming more and more difficult. **Australian Journal of Education**, v. 46, n. 2, 2002.

LEÃO, Marta Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEITE, Harrison Ferreira. **Autoridade da Lei Orçamentária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

LÉPINE, A. Financial aid and student performance in college: evidence from Brazil. **Brazilian Review of Econometrics**, v. 38, n. 2 p. 221-261, Dec. 2018.

LOWI Theodore J. Four systems of policy, politics and choice. **Public Administration Review**, v. 32, n. 4, jul-aug., 1972.

_____. Distribution, regulation, redistribution the funcions of government. In: **Public Politicies and their Politicies** (Ripley R. – org.). New York: Norton & Co., 1966.

MANCEBO, Deise. Universidade para todos: a privatização em questão. In: **Proposições,** v. 15, n. 3 (45), set.-dez. 2004.

MARQUES, Eugenia Portela de Siqueira. **O Programa Universidade para Todos e a inserção de negros na educação superior:** a experiência de duas Instituições de Educação Superior de Mato Grosso do Sul - 2005 – 2008. 2010. Tese (Doutorado). Centro de Educação e Ciências Humanas, Universidade Federal de São Carlos, São Paulo, 2010.

MATTOS, José Eduardo Guimarães Siqueira; DIAS FILHO, José Maria; MOREIRA, Nayara Batista. Desempenho econômico-financeiro das empresas do segmento de serviços de educação na BM&FBovespa e a participação do Fies e do ProUni nos seus resultados. In: **XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016, Porto de Galinhas - PE. XXIII Congresso Brasileiro de Custos, 2016.

MELO, Álisson José Maia. Premissas para uma abordagem jurídica dos incentivos fiscais. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: hermenêutica constitucional e revisão de fatos e prognoses legislativos pelo órgão judicial. **Revista dos Tribunais,** São Paulo, ano 88, v. 766, ago. 1999.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade:** análise semiótica. 2009. Tese (Doutorado). f. 319. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009

MENEZES-FILHO, Naercio. **Apagão de Mão de Obra Qualifcada?** As profissões e o mercado de trabalho brasileiro entre 2000 e 2010. São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, dez. 2012. (*Policy Paper* n. 4).

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLSON, Mancur. **A lógica da ação coletiva**. São Paulo: Editora USP, 1999.

PARTIDO SOCIALISMO E LIBERDADE. **Petição Inicial da ADI 5553**. Disponível em: https://tinyurl.com/qwk5y9p. Acesso em: 24 ago. 2019.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 5, nº 1, p. 95-106, jan..-jun. 2009. Disponível em: https://tinyurl.com/rc8z4ho. Acesso em: 13 set. 2019.

PINTO, Tibério Carlos Soares Roberto. **Legitimação e controle dos incentivos fiscais:** proposta de uma teoria democrática da desoneração fiscal. 2013. Dissertação (Mestrado). f. 325. Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

_____. Os incentivos fiscais enquanto instrumento para a promoção da igualdade material entre os contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Regime jurídico dos incentivos fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2015.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais:** inconsistências no controle dos gastos tributários. Disponível em: https://tinyurl.com/qsjnq5n. Acesso em: 13 set. 2019.

RIBEIRO, Ana Célia de Souza. **A atribuição de eficácia *erga omnes* à decisão proferida pelo STF em mandado de injunção**: impactos sobre a teoria do controle de constitucionalidade e perspectivas atuais da abstrativização do mandado de injunção. 2016. Dissertação (Mestrado). f. 161. Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2016.

ROCHA, Roberto Hsu et. al. A Relação entre o ensino superior público e privado e a renda e emprego nos municípios brasileiros. In: **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Brasília: IPEA, v. 47, n. 3, dez. 2017.

ROSILHO, André Janjácomo. **O controle da administração pública pelo Tribunal de Contas da União**. 2016. Tese (Doutorado). f. 358. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016

SALINAS, Natasha Schmitt Caccia. **Avaliação Legislativa no Brasil:** um estudo de caso sobre as normas de controle de transferências voluntárias de recursos públicos para entidades do terceiro setor**.** 2008. Dissertação (Mestrado). f. 256. p. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

SAMPAIO, Helena (coord); LIMONGI, Fernando.; TORRES, H. **Equidade e Heterogeneidade no Ensino Superior Brasileiro**. Brasília: Inep, 2000.

SANTANA, Izaías José de. **O Poder Judiciário e o controle das políticas públicas de saúde**. 2011. Tese (Doutorado). f. 157. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

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

_____. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCOTT-CLAYTON, J. On money and motivation: a quasi-experimental analysis of financial incentives for college achievement. **Journal of Human Resources**, v. 46, n. 3, p. 614-646, 2011a.

_____. The causal effect of federal work-study participation: a quasi-experimental evidence from West Virginia. **Educational Evaluation and Policy Analysis**, v. 33, n. 4, p. 506-527, 2011b.

SÉCCA, Rodrigo Ximenes; SOUZA, Rodrigo Mendes Leal. Análise do setor de ensino superior privado no Brasil. In: **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 30, set. 2009, p. 129. Disponível em: http://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/1943. Acesso em: 25 ago. 2019.

SOMAVILLA, Jaqueline Lara; LOBATO, Paulo Henrique Bese. A concessão de anistias e incentivos fiscais e a importância do controle da renúncia de receita. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo horizonte, v. 70. n. 1, p. 64-77, jan./mar. 2009.

SOUZA, Alessandra Aparecida de Paula. **A interface público-privada no programa Universidade para Todos**. 2017. Dissertação (Mestrado). f. 97. Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2017.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão de literatura. **Sociologias,** Porto Alegre, ano 8, n. 16, p. 20-45, jul./dez. 2006.

SOUZA, Luiz Henrique Boselli de. **A correlação da efetividade das normas constitucionais com o suprimento das omissões normativas**. 2010. Tese (Doutorado). f. 227. Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SOUZA, Márcio Rodrigo de Araújo; MENEZES, Monique. Programa Universidade para Todos (PROUNI): quem ganha o quê, como e quando? **Ensaio:** Avaliação e Políticas Públicas em Educação. Rio de Janeiro, v. 22, n. 84, p. 609-634, jul./set. 2014.

SPOSITO, Marília Pontes. Algumas reflexões e muitas indagações sobre as relações entre juventude e escola no Brasil. In: ABRAMO, Helena; Branco, Pedro Paulo. (Org.). **Retratos da juventude brasileira**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo e Instituto da Cidadania, 2005, v. 1.

STINEBRICKNER, R.; STINEBRICKNER, T. R. Working during school and academic performance. **Journal of Labor Economics**, v. 21, n. 2, p. 473-491, 2003.

SURREY, Stanley S. **Federal Income Tax Reform**: The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Governmental Assistance, v. 84, n. 2, dez. 1970.

_____; MCDANIEL, Paul R. The Tax Expenditure Concept: Current developments and emerging issues. In: **Boston College Law Review**, v. 20, n. 2, 1979.

_____. "The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974". In: **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, 17, Number 5, 1976, p. 707.

TACHIBANA, Thiago Yudi; MENEZES-FILHO, Naercio; KOMATSU, Bruno. **Ensino superior no Brasil.** São Paulo: Centro de Políticas Públicas do Insper, n. 14, dez. 2015.

TARTUCE, Gisela Lobo B. P. **Tensões e intenções na transição escola-trabalho**: um estudo das vivências e percepções de jovens sobre os processos de qualificação profissional e (re) inserção no mercado de trabalho na cidade de São Paulo. São Paulo, 2007. Tese (Doutorado). Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Departamento de Sociologia, 2007.

THURONYI, Victor. Tax Expenditures: A Reassessment. **Duke Law Journal**. Durham, v. 1998, n. 6, p. 1155-1206, dez. 1988.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro - Teoria da Constituição Financeira.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, João Guilherme Gualberto. **A verificação de fatos e prognoses jurídico-legislativos no controle de constitucionalidade brasileiro.** 2018. Dissertação (Mestrado). f. 352. p. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: TORRES, Ricardo Lobo. **Incentivos fiscais:** questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007.

_____. **Anulação de incentivos fiscais.** São Paulo: Dialética, out. 2005.

VELLOSO, J. Políticas do MEC e recursos para o ensino no Governo Collor. **Educação & Sociedade**, Campinas, v. 12, n. 42, ago. 1992.

VERBICARO, Loiane Prado. Um estudo sobre as condições facilitadoras da judicialização da política pública. **Revista Direito GV,** São Paulo, v. 4, nº 2, p. 389-406, jul.- dez. 2008. Disponível em: https://tinyurl.com/sy78en5. Acesso em: 13 set. 2019.

VETTORI, Gustavo Gonçalves. **Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional**. 2011. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Tax Expenditure Budgets:** Concepts and Challenges for Implementation. Inter-American Development Bank,

2010. Disponível em: https://publications.iadb.org/publications/english/document/Tax-Expenditure-Budgets-Concepts-and-Challenges-for-Implementation.pdf. Acesso em: 8 nov. 2018.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.