

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 contributiva³ 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 propõe⁵, 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 tributar**, 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 2017¹¹, “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 caso¹⁴, 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.

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 avaliação 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, conseqüentemente, 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.

Analizou-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, conseqüentemente, 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 discrimen 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 avaliação 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, conseqüentemente, 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, conseqüentemente, 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 para 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 mediante 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.

BALEIRO, 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 Brasileira 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/aceso-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/y6r8wjim>. 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 Averso 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 microsociais**: 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; GIANNETTI, 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 functions of government. In: **Public Politics and their Politics** (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 Qualificada?** 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/qsjnj5n>. 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 Janjácómo. **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.