UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UNIRIO
Centro de Ciências Jurídicas e Políticas – CCJP
Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGD
Mestrado em Direito

FERNANDA LOPEZ MARQUES DA SILVA

INCENTIVO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

RIO DE JANEIRO
2021

FERNANDA LOPEZ MARQUES DA SILVA

INCENTIVO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Claudia Tannus Gurgel do Amaral

Rio de Janeiro

2021

Silva, Fernanda Lopez Marques da
S586 Incentivo fiscal como instrumento de política pública / Fernanda Lopez Marques da Silva. -- Rio de Janeiro, 2021.
142 f

Orientador: Claudia Tannus Gurgel do Amaral.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2021.

1. Incentivos fiscais. 2. Política pública. 3. direito tributário. 4. ProUni. I. Amaral, Claudia Tannus Gurgel do, orient. II. Título.

FERNANDA LOPEZ MARQUES DA SILVA

INCENTIVO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovada em: _____

Banca examinadora:

_____

Prof.ª Dr.ª Claudia Tannus Gurgel do Amaral (Orientadora)

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

_____

Prof. Dr. Paulo Roberto Soares Mendonça (Avaliador)

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

_____

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires (Professor convidado)

Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

Dedico o presente trabalho à minha mãe, Sandra Lopez Domingues Marques, incansável professora de matemática da rede privada e da rede municipal do Rio de Janeiro que, com inúmeros exemplos reais, demonstrou que a educação é capaz de mudar vidas.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus e à Nossa Senhora, pela saúde e força para iniciar e concluir o presente trabalho, mesmo diante de todas as dificuldades e tempos sombrios vividos durante a pandemia.

Agradeço aos meus pais, Sandra Lopez Domingues Marques e Antônio Carlos de Souza Marques, sempre, a vida toda, por tudo que sou, por tudo que vivi e aprendi. Além do apoio incondicional, vocês me dão, diariamente, o exemplo de que o caminho acertado nessa vida é pautado na dedicação, no estudo e no agir corretamente, com caráter e empatia. É impossível descrever tudo o que tenho a agradecer e o que devo a vocês. Amo vocês.

Agradeço à minha irmã gêmea e melhor amiga, Renata Lopez Marques, que não sendo da área jurídica sempre me incentivou a evoluir, transmitindo sua torcida e se orgulhando a cada passo meu, elevando meu espírito com seu tradicional "não sei como você consegue". Obrigada por sempre estar ao meu lado.

Agradeço ao meu marido e amigo, Willen Jorge da Silva, por todo o carinho, paciência, apoio e, claro, assistência tecnológica-informática. Devo a você os melhores anos da minha vida. Obrigada por ser a tranquilidade no meio do meu caos. Obrigada por me fazer feliz.

Agradeço à minha filhota canina, Anita, pela companhia constante na elaboração de todas as páginas desse trabalho, sempre ao meu lado. Agradeço, inclusive, por todas as vezes que, estrategicamente, trouxe-me todos os seus brinquedos quando achava que eu precisava de uma breve pausa.

Agradeço aos amigos que entenderam a ausência e torceram por mim, especialmente ao longo do mestrado e na conclusão desse trabalho: Gustavo Cedrola, Larissa Mascieski, Irapuã Santana, Lívia Baptista, Rafael Arruda e Vitor Shioga. Várias foram as conversas sobre estar no caminho certo, sobre seguir em frente; várias foram as mensagens de carinho e força que, muitas vezes sem que soubessem, nos dias mais difíceis me ajudaram a retomar o fôlego e prosseguir. Sem amigos verdadeiros como vocês, eu nada seria.

Aos meus grandes amigos e também colegas de trabalho, Gustavo Oliveira e Henrique Lopez, agradeço pela torcida, compreensão e apoio ao longo de toda essa jornada, do processo seletivo à conclusão da dissertação. Seja presencialmente, seja à distância, sempre pude (e sei que sempre posso) contar com vocês.

Agradeço aos colegas do Mestrado por tornar todo o caminho tão mais leve e divertido, bem como agradeço a todo o corpo docente do PPGD da UNIRIO e aos servidores pelo profissionalismo e atenção.

Agradeço ao Professor Dr. Paulo Mendonça e ao Professor Dr. Adilson Pires, professor convidado, por todas as observações e sugestões fornecidas na qualificação desse trabalho, as quais contribuíram grandemente para o direcionamento da pesquisa e desenvolvimento da dissertação.

Especialmente, agradeço à minha orientadora, Professora Dr.ª Claudia Gurgel, pelas preciosas sugestões, orientações e conversas sobre o trabalho, sempre contribuindo de forma determinante para melhorar a presente pesquisa, desde a delimitação do tema até a revisão da redação dos capítulos. Com certeza, sem suas considerações, todo o esforço não seria traduzido de forma apropriada nas páginas que se seguem.

Por fim, não posso deixar de agradecer, ainda que em oração e pensamento, à minha amada avó-mãe Nina, cuja perda no curso do presente trabalho foi quase insuperável. Suportar a dor mais profunda de perdê-la e ter forças para retomar o estudo e a pesquisa não foi nada fácil. Mas, honrando seu exemplo de força e determinação, concluo esse trabalho com confiança de que estaria orgulhosa. À ela, minha amada Ascension Lopez Domingues, meu eterno amor e gratidão.

"Ay, ay, ay, ay, canta y no llores,
Porque cantando se alegran,
Cielito Lindo, los corazones".

De notar que a desigualdade que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é privilégio odioso nem discriminação, senão que exibe a natureza e o status de privilégio legítimo, plenamente permitido e até garantido pela Constituição. Proteger os pobres, os velhos, as crianças, as regiões atrasadas do País, etc., significa tecnicamente conceder privilégios, consubstanciados em isenções ou incentivos fiscais, porque se criam exceções ao direito comum. Mas tais privilégios são equalizadores, pois têm em mira tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigualam.

(TORRES, 1995, p. 277)

SILVA, Fernanda Lopez Marques da. **Incentivo fiscal como instrumento de política pública** 2021. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito e Política Pública) – Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas (CCJP), da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), Rio de Janeiro, 2021.

RESUMO

A análise das políticas públicas tem ganhado cada vez mais importância atualmente. Normalmente, os estudos que tratam da realização de políticas públicas a partir da questão da tributação costumam versar sobre seu financiamento e da realidade brasileira de escassez de recursos. A presente dissertação busca uma análise diferente do tema: estudar a questão da realização das políticas públicas através de incentivos fiscais, sendo estes utilizados como mecanismo para, diretamente, auxiliar na realização de políticas. O foco da presente dissertação é a utilização da tributação não em seu viés mais ordinário, de financiamento, mas seu caráter extrafiscal, de modo que os tributos, mais especificamente, os incentivos fiscais possam ser utilizados como instrumento para realização de políticas relevantes. Para tanto, foi feita inicialmente uma análise do que são as políticas públicas, estudadas de forma técnica, bem como sua relação intrínseca com o âmbito jurídico. Posteriormente, foi realizado estudo acerca dos incentivos fiscais, de modo a identificar seu conceito, embasamento constitucional e utilização legítima, na busca da realização de um objetivo maior, qual seja, auxiliar na realização de alguma política pública. Buscamos analisar exemplo histórico de política pública implementada através dos incentivos fiscais (a Zona Franca de Manaus), bem como, ao final, dedicamos um capítulo para a análise de política pública atual, na área da educação, implementada através de incentivos fiscais, o Programa Universidade para Todos (ProUni). A pesquisa se pautou em estudos doutrinários e dados empíricos obtidos perante órgãos públicos e órgão de pesquisa, tais como IBGE, IPEA, INEP, RFB e MEC, bem como contou com a análise de precedentes do STF e decisões do TCU.

Palavras-chave: Incentivos fiscais. Política Pública. Direito Tributário. ProUni.

SILVA, Fernanda Lopez Marques da. **Tax incentive as an instrument of public policy**. 2021. 140 f. Dissertation (Master in Law and Public Policy) – Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do Centro de Ciências Jurídicas e Políticas (CCJP), da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO), Rio de Janeiro, 2021.

ABSTRACT

The analysis of public policy is increasingly important nowadays. The studies about public policy with focus on taxation usually analise its funding and the brazilian reality of lack of resources. This dissertation has as its goal a different approach of the theme: to study the realization of public policies through tax incentives, which are used as a mechanism for implement public policys directly. The focus of this research is the use of taxation not by its ordinary purposes, as funding, but through its stimulative function, thus the use of taxes, more specifically, tax incentives as an instrument of relevant public policies. To this end, an analysis was made of the concept of public policy, studied in a technical way, as well as its relationship with the law and legal scope. Subsequently, it was carried out a study on tax incentives, in order to identify its concept, constitutional basis and legitimate use, as means to the end of accomplish a greater good, which is to help to implement a public policy. It was analysed a historical example of public policy implemented using tax incentives (Manaus Free Trade Zone), as well as, at the end, a chapter was dedicated for the analysis of a current public policy, related to education, also implemented through tax incentives, the Program University for All – ProUni. The research was based on doctrinal studies and through the collection of data as of surveys carried out with public agencies and research institute, such as IBGE, IPEA, INEP, RFB e MEC, as well as the analysis of judicial precedents of the Supreme Court of Brazil and TCU`s rullings.

Keywords: Tax incentives. Public Policy. Tax Law. ProUni.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - O ciclo de Políticas Públicas

22

Figura 2 - Expansão renda *per capita* do Amazonas

74

Figura 3 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017. Maiores Gastos Tributários

75

Figura 4 - Número de Instituições de Educação Superior por Organização Acadêmica, segundo a Categoria Administrativa – Brasil – 2018

96

Figura 5 - Número de Vagas Ofertadas em Cursos Presenciais de Graduação e Distribuição Regional da População de 18 a 24 anos – Brasil – 2018

96

Figura 6 - Percentual de Vagas Novas Ocupadas – Brasil – 2018

97

Figura 7 - Percentual de Vagas (Total) Ocupadas – Brasil - 2018

98

Figura 8 - Taxa bruta de matrícula na graduação (2012-2018)

103

Figura 9 - Taxa bruta de matrícula na graduação – regiões geográficas (2012-2018) (em %)

104

Figura 10 - Taxa líquida de escolarização na graduação – Brasil e regiões geográficas (2012-2018) (em %)

104

Figura 11 - Distribuição de pessoas que frequentam cursos de graduação por estratos de renda – Brasil (2005 e 2012)

106

Figura 12 - Distribuição de pessoas que frequentam cursos de graduação nas redes públicas e privada, por estratos de renda – Brasil (2005 e 2012)

106

Figura 13 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017 Comparativo – Gasto Tributário x Orçamento Direto

111

Figura 14 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017 Tributários por Função Orçamentária e por Modalidade de Gasto

112

Figura 15 - Renúncia Fiscal/Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas de 2012 a 2017, Função Orçamentária: Educação

113

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Modelos de Política Pública

23

Quadro 2 - Perspectivas no processo de Política Pública

26

Quadro 3 - Incentivos Fiscais

48

Quadro 4 - Incentivos Fiscais Federais e Estaduais da ZFM

71

Quadro 5 - ADIs contra o ProUni

90

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Renúncia tributos federais por categoria de instituição de ensino

87

Tabela 2 - Bolsas ProUni por Ano

100

Tabela 3 - Bolsas ProUni, por ano, tipo e região

101

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
BIRD	Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EAD	Educação a Distância
EESP	Escola de Economia de São Paulo
EUA	Estado Unidos da América
FENAFISP	Federação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FIES	Fundo de Financiamento Estudantil
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IES	Instituição de Ensino Superior
II	Imposto de Importação
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação

MF	Ministério da Fazenda (atual Ministério da Economia)
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIM	Polo Industrial de Manaus
PIS	Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNE	Plano Nacional de Educação
POEB	Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas
PPA	Plano Plurianual
ProUni	Programa Universidade para Todos
RFB	Receita Federal do Brasil
SESU	Secretaria de Educação Superior
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SUFRAMA	Superintendência da Zona Franca de Manaus
TCU	Tribunal de Contas da União
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

15

CAPÍTULO 1 - POLÍTICAS PÚBLICAS

19

1.1 Conceito e fundamentos

19

1.2 Política pública e o Direito

30

CAPÍTULO 2 - INCENTIVOS FISCAIS

37

2.1 Conceito e fundamentos

37

2.1.1 Assento constitucional e legitimidade

42

2.1.2 O conceito de incentivos fiscais, tipos e exemplos da doutrina

45
2.2 O caráter extrafiscal do tributo no âmbito dos incentivos fiscais

52
2.3 Importância do controle e a Lei de Responsabilidade Fiscal

59
2.4 Uma abordagem histórica na realidade fiscal do País: o exemplo da Zona Franca de Manaus

68
CAPÍTULO 3 - POLÍTICA PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO: INCENTIVOS FISCAIS NA PROMOÇÃO DE POLÍTICA PÚBLICA. O PROUNI

79
3.1 O Programa Universidade Para Todos (ProUni)

83
3.2 Judicialização da política pública: o ProUni é constitucional?

89
3.3 Números e dados do ProUni

95

CONCLUSÃO

125

REFERÊNCIAS

133

INTRODUÇÃO

O estudo sobre Políticas Públicas tem, cada vez mais, assumido papel de relevo no âmbito jurídico, seja em debates travados na doutrina e entre estudiosos e aplicadores do direito, seja mesmo em âmbito judicial. Não raro os Tribunais Pátrios têm sido provocados a julgar casos envolvendo atos governamentais, prestações e/ou omissões dos entes públicos na defesa de direitos dos cidadãos.

Isso porque a Constituição Federal de 1988 tratou de "constitucionalizar" direitos e garantias que entendia primordiais à segurança e ao desenvolvimento da sociedade brasileira.

A proteção aos direitos dos cidadãos, seja de forma passiva ou através de prestações positivas, em maior ou menor grau depende de recursos públicos, sendo inviável se pensar na atuação estatal, através da elaboração de políticas públicas, sem recursos para tanto.

Mas, não é só através da arrecadação de tributos que se poderia pensar na realização de políticas públicas.

A presente dissertação apresenta um estudo acerca da utilização de incentivos fiscais como mecanismo para realização de tais políticas.

Diante de um cenário de escassez de recursos na atual realidade brasileira, estudar renúncia de receitas não traduz tarefa simples. No entanto, os incentivos fiscais necessitam ser analisados tecnicamente e sob esse viés de instrumento legítimo na realização de um bem maior.

É, portanto, no contexto de tributação, políticas públicas e sua possível implementação a partir da função extrafiscal dos tributos, especificamente através de incentivos fiscais, que a presente dissertação pretende contribuir.

Diversamente do que usualmente ocorre quando se analisa a questão de políticas públicas sob a ótica tributária, a hipótese trabalhada na presente dissertação diz respeito à possibilidade de utilização de incentivos fiscais como mecanismo para auxiliar, diretamente, a realização de políticas públicas.

A hipótese de estudo a ser respondida consiste em verificar se a utilização de incentivos fiscais como instrumento de realização de políticas públicas é viável. Ou seja, verificar se os incentivos fiscais, no âmbito da extrafiscalidade da tributação, são instrumento eficaz à implementação direta de políticas públicas.

Neste caminho, pretendeu-se responder aos seguintes questionamentos: é possível se falar em realização de políticas públicas através da concessão de incentivos fiscais? A renúncia de receitas e/ou gastos públicos via incentivos podem resultar na realização de determinadas políticas públicas, traduzindo formas de resolver diretamente problemas públicos? Estaria correta a percepção ordinária de que incentivos fiscais apenas prejudicariam a arrecadação e, consequentemente, a efetivação de políticas públicas?

O objetivo central da presente dissertação é analisar a realização de políticas públicas por meio da utilização dos tributos em sua função extrafiscal, mais especificamente a partir da utilização dos incentivos fiscais, e ao final verificar se esse caminho é eficaz ou não.

Assim, a pesquisa foi realizada visando demonstrar que os incentivos são legítimos institutos dentro do ordenamento jurídico brasileiro e sua utilização é permitida em algumas hipóteses para desenvolver objetivos maiores, cumprindo com a agenda constitucional, de modo que podem ser utilizados como mecanismo para a realização direta de políticas públicas sem a necessidade de prévia atuação do Estado na arrecadação de recursos e posterior investimento, representando, inclusive, uma forma eficaz de realizar política pública. Ainda, dentro do estudo de políticas públicas, procurou-se situar os incentivos fiscais, bem como identificar o tipo de política que poderia ser desenvolvida a partir de incentivos.

A metodologia de pesquisa adotada foi exploratória, a partir de revisão bibliográfica, tendo sido analisadas obras nacionais e estrangeiras selecionadas. Foi realizada pesquisa bibliográfica e de dados recentes acerca de política pública histórica, bem como foi realizada extensa análise de dados de política pública atual (ProUni), verificando suas justificativas e resultados.

O desenvolvimento do trabalho foi elaborado em capítulos. No Capítulo 1 abordou-se a análise técnica do que se entende por política pública, estudando seu conceito, fundamentos, classificações e análise do chamado ciclo das políticas públicas. Após essas noções introdutórias, foi feita uma análise conjunta de política pública e sua interrelação com o Direito, analisando-se o diálogo entre esses campos do saber, de modo a identificar dentro da ótica jurídica a relevância do estudo das políticas públicas, bem como sua localização no âmbito do direito público.

Em continuação dos temas que envolvem a matéria objeto de estudo, o Capítulo 2, dividido em subcapítulos específicos, foi dedicado à análise sobre os incentivos fiscais: seu assento constitucional e fundamentos de existir; o conceito do que seriam os incentivos fiscais, os tipos possíveis de incentivos e alguns exemplos legítimos trazidos pela doutrina; seu lastro na extrafiscalidade dos tributos; bem como a relevância do controle conforme a legislação brasileira, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A partir dos conceitos previamente estudados, o final do Capítulo 2 foi dedicado a um exemplo histórico e ainda vigente no ordenamento brasileiro de utilização legítima dos incentivos fiscais para fins de promoção de redução das desigualdades regionais: nessa parte do trabalho, tratamos brevemente acerca da Zona Franca de Manaus, ressaltando sua relevância e história ao longo dos seus mais de cinquenta anos de existência.

Em seguida, no último capítulo, foi dedicado espaço à análise de uma política pública atual, implementada diretamente a partir da utilização de incentivos fiscais, referente à área da educação: trata-se do ProUni, cujo objetivo é ampliar e democratizar o acesso ao ensino superior na sociedade brasileira.

Nesse Capítulo 3 o ProUni foi estudado, com enfoque na sua legitimidade para a realização da política de inclusão no ensino superior que se destina a promover, bem como foi analisada sua judicialização e constitucionalidade, seus dados e números, sendo feita uma profunda análise do Programa a partir das informações divulgadas por órgãos públicos e órgãos de pesquisa (RFB, IPEA, IBGE, INEP, MEC, dentre outros) no período de 2005 a 2019, bem como foram realizadas pesquisas de precedentes judiciais e administrativos, e analisadas decisões do TCU, especialmente no que concerne à avaliação do ProUni e sua eficácia, de modo a apurar, a partir de tais dados, a relevância e pertinência do Programa.

A presente dissertação se encerra com as considerações finais alcançadas ao longo de todo o estudo desenvolvido.

Destaca-se, oportunamente, a aderência da presente dissertação à linha de pesquisa Estado, Constituição e Políticas Públicas (Linha 1) já que essa linha de pesquisa tem por objetivo estudar o papel dos poderes do Estado nas decisões sobre políticas públicas, os mandamentos constitucionais que condicionam essas

decisões, o controle do governo, o financiamento das políticas públicas e o papel do Estado na ordem econômica.

Tratando a presente dissertação da questão da promoção de políticas públicas diretamente através da tributação, a aderência à linha de pesquisa é nítida: é abordada a questão da constitucionalidade das medidas, o papel do Estado enquanto ente responsável pela promoção de políticas, a possibilidade de utilização de incentivos legitimamente concedidos segundo os mandamentos constitucionais.

Ademais, sendo objeto dessa linha de pesquisa também o financiamento das políticas públicas, o que usualmente ocorre através da tributação, a presente dissertação se mostra pertinente com a linha de pesquisa pois, apesar de não versar diretamente sobre o financiamento, trata da tributação em sua função extrafiscal através de incentivos, os quais traduzem renúncias de receitas ou gastos públicos, interferindo diretamente no financiamento. Assim sendo, o tema objeto da presente dissertação dialoga perfeitamente com a área de concentração do curso.

CAPÍTULO 1 - POLÍTICAS PÚBLICAS

One of the most interesting reasons to study public policy is that public policy making is about problem-solving (BIRKLAND, 2011, p. 2).

1.1 Conceito e fundamentos

Iniciando o estudo do tema da presente dissertação, cumpre compreender o que se entende por *public policy* (política pública) em seu sentido técnico.

Decisões políticas que visem atender ao interesse público podem ser boas ou ruins. Temas de relevância são indicados para serem solucionados, e medidas são propostas na busca de soluções para tais problemas públicos.

A análise de como determinado tema foi selecionado dentre tantos outros, como a decisão para tratar do problema foi tomada e, ao fim, como determinada política foi pensada e implementada, bem como se a política foi eficaz ou não, são etapas que fazem parte do estudo das políticas públicas.

O estudo sistemático das políticas públicas é uma subdisciplina da ciência política, sendo uma disciplina surgida nos EUA nos anos 30. Diversamente do ocorrido na Europa, em que a área de política pública nasce como um desdobramento dos trabalhos sobre teorias explicativas acerca do papel do Estado (e do governo), nos EUA a área surge no mundo acadêmico independente das bases teóricas sobre o papel do Estado, enfatizando-se os estudos sobre a ação dos governos (SOUZA, 2006, p. 21-22).

Nesse ramo da ciência, busca-se entender o processo de realização de políticas públicas: desde a identificação do problema público a ser resolvido, passando pelo processo de elaboração do plano de ação para sua solução, até a verificação dos efeitos do plano adotado, com a análise de todas as etapas intermediárias, bem como a avaliação final acerca dos resultados obtidos.

Pode-se destacar como "pais fundadores" da doutrina de políticas públicas H. Lasswell (1936), quem introduz a expressão "*policy analysis"* como forma de conciliar conhecimento científico e acadêmico com a produção empírica dos governos, e também como forma de estabelecer o diálogo entre cientistas sociais,

grupos de interesse e governo; H. Simon (1957), quem introduz o conceito de racionalidade limitada dos decisores públicos (*policymakers),* limitação que poderia ser minimizada pelo conhecimento racional; C. Lindblom (1959; 1979), quem questionou a ênfase no racionalismo de Lasswell e Simon e propôs a incorporação de outras variáveis na formulação e análise de políticas públicas, como relações de poder e integração das fases do processo decisório (outros elementos: papel das eleições, partidos, grupos de interesse); e D. Easton (1965), quem definiu política pública como um sistema, como uma relação entre formulação, resultados e ambiente (políticas públicas recebem *inputs* que influenciam seus resultados e efeitos) (SOUZA, 2006, p. 23-24).

Recorrendo à doutrina clássica sobre o tema, na busca de um conceito acerca de política pública, segundo Thomas R. Dye (2017, p. 1) "Política Pública é tudo o que o governo decide fazer ou não fazer". Na mesma linha, para James E. Anderson (2015, p. 6), "*Policy* é definida como um curso de ação intencional construído por um ator ou conjunto de atores para lidar com um problema ou um motivo de preocupação".

Para Thomas A. Birkland (2011, p. 8) não haveria sentido em se propor nova conceituação sobre políticas públicas diante de tantas já existentes. Ao invés disso, o autor propõe analisar os atributos chave que caracterizam uma política pública, quais sejam: *(i)* deve ser feita em resposta a algum tipo de problema que requer atenção; *(ii)* deve ser feita em nome do "público", ou seja, em prol do interesse público; *(iii)* deve ser orientada para um objetivo, como a solução de um problema; *(iv)* em última análise, é feita pelos governos, mesmo que as ideias sejam externas (ou decorrentes da interação de governos e atores não-governamentais); *(v)* é o que os governos escolhem fazer ou não fazer; e *(vi)* é interpretada e implementada por atores públicos e privados, os quais têm diferentes interpretações dos problemas, das soluções e suas próprias motivações.

Na doutrina brasileira, Maria Paula Dallari Bucci (2006, p. 24) afirma que políticas públicas traduzem a coordenação dos meios à disposição do Estado, harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

A definição mais conhecida, entretanto, continua sendo a de Laswell, segundo a qual decisões e análises sobre política pública implicam responder às

seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz (SOUZA, 2006, p. 24).

Um conceito mais prático do que seria política pública no ordenamento brasileiro é apresentado no manual Avaliação de políticas públicas: Guia Prático de Análise *Ex Post,* publicado pelo Governo Federal (IPEA, 2018, p. 14), como sendo um conjunto de programas ou ações governamentais necessárias e suficientes, integradas e articuladas para a provisão de bens ou serviços à sociedade, financiadas por recursos orçamentários ou por benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira.

Entende-se, portanto, política pública como ações, em última análise realizadas por governos, visando à realização de objetivos relevantes marcados pelo interesse público.

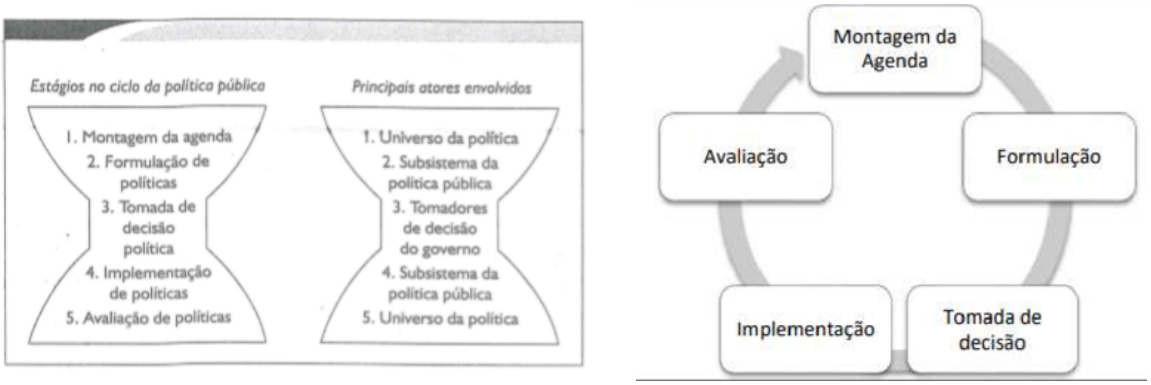
Identificado o conceito, ou critérios de identificação (ou atributos-chave), de uma política pública, importante destacar o chamado ciclo das políticas públicas (*policy cycle),* criado para apresentar, de modo didático e esquemático, a forma como determinado problema público passa a ser visto como um problema relevante e que merece atenção dos governantes, como ele passa a ser enfrentado e como se desenvolve uma potencial solução, que será implementada e avaliada para verificar se o problema público foi ou não suficientemente tratado.

Como sintetizado por Sabrina Nunes Iocken (2018, p. 129), foi a complexidade do processo que induziu cientistas a uma tentativa de simplificação, decompondo o ciclo da política pública em fases ou estágios, cujo estudo de forma isolada permite uma análise mais profunda e detalhada sobre fatores específicos da política pública e como eles interagem em cada um desses estágios, bem como interagem no processo como um todo.

Em outras palavras: o ciclo das políticas públicas é uma forma esquemática de organizar as políticas públicas, desde seu nascimento à sua morte, em fases sequenciais interrelacionadas. Ele consiste em dividir o processo de eleição e tratamento de um problema público em fases para poder entender e melhorar cada uma dessas fases, simplificando os processos políticos e, a partir desse procedimento, elaborar uma política boa e eficiente no tratamento de determinado problema público.

Ilustrando esse ciclo, destaca-se demonstração esquemática elaborada por Michael Howlett, M. Ramesh e Anthony Perl, bem como imagem do ciclo:

Figura 1 - O ciclo de Políticas Públicas



Fonte: HOWLETT; RAMESH; PERL (2013).

Segundo doutrina especializada, as fases do ciclo podem ser resumidas em:

a) montagem da agenda: alguns problemas públicos podem ou não entrar na agenda governamental, entendida como pauta de questões relevantes e que serão objeto de políticas públicas;
b) formulação: formulam-se várias alternativas para solucionar o problema;
c) tomada de decisão: elege-se uma alternativa para solucionar o problema público;
d) implementação: coloca-se em prática a política definida; e
e) avaliação: existe a avaliação *ex ante* e *ex post;* fase em que se estudam os efeitos e procura-se saber se a política funcionou.

Cada uma dessas fases tem suas especificidades, sendo o processo de criação e realização de uma política pública um processo complexo e que demanda análise aprofundada e técnica.

Apesar de serem divididas em fases para fins de análise, concordam os autores que essas etapas da elaboração de uma política pública não são estanques e totalmente independentes entre si, muitas vezes se sobrepondo. Na verdade, o ciclo de políticas públicas raramente reflete a real dinâmica de uma política pública, na qual as fases geralmente se apresentam misturadas (SECCHI, 2013, p.43).

Como ressalta Iocken (2018, p.131), um avanço na doutrina tem conduzido ao abandono da análise a partir do ciclo de políticas públicas ou de sua visão sequencial, devendo-se considerar que a representação das políticas públicas pode ocorrer por diversas formas, e não propriamente como uma série sequencial,

podendo assumir, por exemplo, "a forma de um conjunto de sequências paralelas que interagem e se modificam continuamente, ou ainda, uma forma invertida".

Deve-se ter em mente, portanto, que a sistematização em fases permite organizar os estudos, não sendo, contudo, absoluta, de modo que se mostra como valioso instrumento no estudo das políticas públicas, permitindo a simplificação de processo complexo, bem como possibilitando aos estudiosos das políticas públicas a realização de estudos comparativos entre casos distintos.

Além da divisão em fases do ciclo, também é muito comum, no estudo das políticas públicas, falar-se dos modelos de políticas. Em verdade, dentro do campo da política pública, variados modelos explicativos foram desenvolvidos para buscar entender melhor como e por que o governo faz ou deixa de fazer alguma ação (SOUZA, 2006, p. 28).

Assim, várias são as classificações e nomenclaturas conferidas por diversos autores, sendo que na presente dissertação referimos a classificação proposta por Thomas R. Dye, que aponta 9 (nove) modelos para analisar políticas públicas, brevemente sintetizados no Quadro 1:

Quadro 1 - Modelos de Política Pública

continua

Modelo institucional	● Política como um produto institucional. ● Segundo esse modelo, os arranjos institucionais governamentais afetam a política pública; as instituições conferem às políticas públicas legitimidade, universalidade e possibilidade de coerção. ● Esse modelo não dá muita atenção às conexões entre estrutura das instituições governamentais e o conteúdo das políticas públicas, mas apesar de limitada, sua abordagem não é improdutiva: as instituições governamentais são padrões estruturados de comportamento de indivíduos e grupos. ● Logo, a estrutura das instituições governamentais pode ter importantes consequências políticas.
Modelo de processo	● Política como atividade política. ● Ajuda a compreender as várias atividades na elaboração de política pública. Envolve, basicamente, as fases do ciclo (identificar problemas; montar agenda para deliberação; formular propostas de políticas; legitimar políticas; implementar políticas; avaliar políticas). ● Nesse modelo, os cientistas políticos devem se ater em seus estudos a esses processos e evitar análises sobre substância. ● Essa perspectiva permite que os estudiosos de políticas públicas estudem como as decisões são tomadas e como deveriam ser.

Quadro 1 - Modelos de Política Pública

continua

Modelo de grupo	● Política como equilíbrio entre grupos. ● Segundo essa teoria, a interação entre os grupos é o fato mais importante na política. ● Políticas mudam quando grupos de interesse ganham ou perdem influência. ● Indivíduo é relevante enquanto parte ou representante de um grupo.
Modelo de elite	● Política como preferência e valores da elite governante. Segundo esse modelo, o "povo" é apático e mal informado. ● Elites moldam a opinião pública (massa) sobre políticas públicas. ● As massas não decidem políticas públicas, apenas uma pequena minoria com poder. Política de cima para baixo. ● Deve-se atentar que o elitismo não significa que políticas serão contra o bem-estar das massas. ● Valores da elite podem considerar o interesse público.
Modelo racional	● Política como máximo ganho racional, políticas que resultem em ganhos para a sociedade que superem os gastos. ● Não trata apenas de dinheiro, mas valores sociais, políticos e econômicos. ● Para selecionar política racional, os formuladores de políticas públicas devem: *(i)* conhecer preferências valorativas; *(ii)* conhecer todas as propostas disponíveis de política; *(iii)* conhecer todas as consequências de cada proposta; *(iv)* calcular benefício/custo; e *(v)* selecionar a proposta política mais eficiente. ● Muitas barreiras à formulação racional de decisões (dificuldade de comparar alguns valores; interesses pessoais; jogo de poder; escolhas de políticas satisfatórias; dificuldade de levantar todas as possibilidades e consequências). ● Críticas feitas a esse modelo referem a racionalidade limitada e a imprecisão das informações;
Modelo incremental	● Política como variações sobre o passado. ● Esse modelo analisa política pública como continuação das atividades dos governos anteriores, apenas com algumas modificações incrementais. ● Reconhece a natureza impraticável do modelo racional e descreve um processo mais conservador de produção de política pública: mais seguro manter programas conhecidos. ● Conserva programas existentes, tomados como pontos de partida, e concentra esforços em novos programas e no aprimoramento dos antigos.
Modelo da teoria dos jogos	● Política como escolha racional em situações competitivas; "jogadores" (tomadores de decisão) estão envolvidos em escolhas que são interdependentes. ● Os jogadores ajustam suas condutas não só de acordo com o que desejam ou suas habilidades, mas também considerando a expectativa do que o outro jogador irá fazer. ● Ideia de estratégia.
Modelo da opção pública	● Política como tomada de decisão coletiva por indivíduos movidos por autointeresse. ● Essa teoria desafia a noção que indivíduos agem de forma diferente na política e no mercado, alegando que em ambos, o indivíduo sempre procura satisfazer seu interesse pessoal, sendo que motivos egoístas podem acabar levando a decisões políticas que beneficiam a coletividade. ● *Homo economicus* (maximizar ganhos pessoais) X *homo politicus* (maximizar o bem-estar social). ● Reconhece que o Governo deve desempenhar certas funções (falhas de mercado, bens públicos, externalidades);

Quadro 1 - Modelos de Política Pública

conclusão

Modelo sistêmico	● Política como um produto do sistema. ● Políticas públicas como respostas de um sistema político às forças que o afetam a partir do meio ambiente. Sistema com *Inputs* (entradas): forças geradas no meio ambiente e que afetam o sistema político. ● Demandas e apoio; Meio Ambiente: qualquer condição ou circunstância externa às fronteiras do sistema político; e *Outputs* (saídas): alocações oficiais de valores do sistema (decisões, regras). ● Uma crítica feita a esse modelo é que a teoria é muito geral e abstrata. ● Não explica processos e procedimentos para tomada de decisões e desenvolvimento da política pública ("caixa preta").

Fonte: Elaboração própria, com base nos ensinamentos de Thomas R. Dye (2014).

Cada um desses modelos conceituais básicos pode ser encontrado na literatura de ciência política, de modo que não foram modelos desenvolvidos especialmente com a finalidade de estudar política pública, mas cada um oferece uma maneira diferente de pensar sobre política; cada modelo focaliza um aspecto distinto da vida política e pode ajudar a compreender pontos diferentes no âmbito das políticas públicas (DYE, 2014, p. 100).

Em relação a esses modelos, destaca-se também que, por vezes, é possível se observar uma sobreposição, de modo que uma mesma política pública poderia ser enquadrada e analisada sob a ótica de mais de um modelo, simultaneamente. Nas palavras de Dye (2014, p. 100):

> Embora algumas políticas pareçam, à primeira vista, deixar-se explicar por um dos modelos em particular, a maioria delas são uma composição de planejamento racional, incrementalismo, atividade de grupos de interesse, preferências de elites, forças sistêmicas, partida de jogo, opção pública, processos políticos e influências institucionais.

Ainda, Bekkers, Fenger e Schoelten (2017) apontam quatro perspectivas sobre o processo das políticas públicas: *(i)* racional; *(ii)* política; *(iii)* cultural; e *(iv)* institucional, bem como destacam características para comparar tais perspectivas, quais sejam: *(a)* mecanismo explicativo dominante; *(b)* perspectiva do comportamento humano; *(c)* instrumentos da política; *(d)* avaliação; *(e)* o papel do conhecimento e da informação; *(f)* o curso do processo de políticas públicas; e *(g)* o papel da política. Sintetizando essa análise intrincada entre as perspectivas e as

características para análise e comparação das políticas públicas, destaca-se o quadro abaixo:

Quadro 2 - Perspectivas no processo de Política Pública

	Perspectiva Racional	Perspectiva Política	Perspectiva Cultural	Perspectiva Institucional
Mecanismo Explicativo Dominante	Objetivos Racionais	Conflitos de Interesses.	Processos contínuos de interação entre participantes.	Sistema de normas predetermina os resultados (*path-dependency*)
Comportamento Humano	Atores Racionais (*homo economicus*)	Conflitos de Poder. Estratégias, Negociações	Habilidade de interagir e comunicar	Papéis definidos pelas Instituições. Autonomia restrita
Instrumentos de Política	Metas programadas e planejadas.	Fontes de Poder.	Diálogo, argumentação. Convencimento.	Mudanças de regras (formais e informais)
Avaliação	Extensão que os objetivos foram alcançados. Efetividade e eficiência	Interesse do ator atingido; processo seguido	Qualidade da Interação. Criação de um Quadro Compartilhado da realidade.	Verificar se ações apropriadas foram tomadas.
Papel do Conhecimento e da Informação	Essenciais, notadamente para formulação e implementação.	Recurso Político. Poder	Desafia "conhecimento e informação" objetivos. Experiências pessoais	Sujeitos às regras (disponibilidade das informações)
Processo da Política Pública	Fases bem definidas. Linear, Cíclico e Sequencia	Mais dinâmico. Fases de misturam	Construção de uma história.	Processo moldado pelas regras.
Papel da Política	Divisão clara entre Política e administração	Política e Administração são mescladas	Esforço comum para identificação do quadro-comum. Permitir uma arena de debate	Formar regras básicas e seguir regras. Avaliar e reavaliar regras.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos ensinamentos de Bekkers, Fenger e Schoelten (2017).

O estudo e análise de políticas públicas pode ser realizado através de variados modelos, bem como a partir de diversas perspectivas. Com base nesses parâmetros, os estudiosos da ciência política e analistas de políticas públicas são capazes de traçar os perfis das políticas, bem como avaliar se o processo de determinada política se deu de forma apropriada, se as decisões adotadas seriam as adequadas para os objetivos finais buscados pelas políticas públicas então pretendidas, e se a política desenvolvida foi, ao final, eficaz.

Ainda, a depender da abordagem que se busque, ou da arena em que se avalie, as políticas públicas podem ser classificadas, segundo a tipologia de Theodore J. Lowi (apud SECCHI, 2013, p. 25-26), em: *(a)* políticas distributivas (geram benefícios concentrados para alguns grupos de atores e custos difusos para toda a coletividade; exemplos são os subsídios, incentivos ou renúncias fiscais); *(b)* políticas redistributivas (concedem benefícios concentrados a algumas categorias de

atores e implicam custos concentrados sobre outras categorias de atores; tipo de política que provoca conflitos, exemplos são cotas raciais e programas de reforma agrária)[1]; *(c)* políticas regulatórias (estabelecem padrões de comportamento, serviço ou produto para atores público ou privados; exemplos são as regras para segurança alimentar, para operação do mercado financeiro); e *(d)* políticas constitutivas (políticas que definem as competências, jurisdições, regras da disputa política e da elaboração de políticas públicas, exemplos são as regras do sistema político-eleitoral, regras das relações intergovernamentais).

A tipologia proposta por Lowi, formulada em artigo publicado em 1964 e aprimorada posteriormente em sucessivos trabalhos, baseia-se no critério de impacto esperado na sociedade. Com a contribuição de Lowi, o elemento básico de análise de políticas públicas passou a ser a verificação do tipo de política que se está analisando e, a depender do tipo de política pública, os conflitos, as coalizões e o equilíbrio de poder se modificariam (SECCHI, 2013, p. 23-25).

Nesse ponto, merece atenção o tipo das políticas públicas classificadas como distributivas, encontrando espaço nesse âmbito a utilização do Direito Tributário e, especificamente, o uso dos incentivos fiscais para a promoção de tais políticas.

Nas políticas distributivas, as decisões tomadas pelo governo desconsiderariam a questão dos recursos limitados, gerando impactos mais individuais do que universais ao privilegiar certos grupos sociais ou regiões em detrimento do todo (SOUZA, 2006, p. 28). Assim, as políticas distributivas geram benefícios concentrados para alguns grupos e custos difusos para toda a coletividade, a partir, por exemplo, de subsídios, gratuidade de taxas para certos usuários de serviços públicos, incentivos e renúncias fiscais.

Destaca-se, por oportuno, que a análise de políticas públicas proposta segundo a tipologia de Lowi parte de uma relação causal entre política e políticas públicas, de modo que, segundo o autor, políticas públicas determinam a dinâmica política. Apesar de a questão da "dinâmica política" não ser o foco do presente estudo, destaca-se essa tipologia pois ela trata de políticas públicas a partir de seu

---

[1] Apenas para evitar dúvidas, destaca-se que a tipologia de políticas públicas denominada "redistributiva", na qual são concedidos benefícios concentrados a algumas categorias, implicando custos concentrados sobre outra categorias, recebe esse nome não por um resultado redistributivo efetivo, mas em razão da contraposição de interesses antagônicos (SECCHI, 2013, p. 25-26).

efeito na

sociedade, indicando a existência de políticas distributivas nas quais os mecanismos tributários, como incentivos e renúncias fiscais, são determinantes.

Portanto, a partir dos tipos, classificações e modelos referidos pela doutrina de políticas públicas, é possível extrair os seguintes elementos principais e conclusões acerca do estudo das políticas públicas, como sintetiza Celina Souza (2006, p. 36-37): *(i)* a política pública permite distinguir entre o que o governo pretende fazer e o que, de fato, faz; *(ii)* a política pública envolve vários atores e níveis de decisão, embora seja materializada através dos governos; *(iii)* a política pública é abrangente e não se limita a leis e regras; *(iv)* a política pública é uma ação intencional, com objetivos a serem alcançados; *(v)* a política pública, embora tenha impactos no curto prazo, é uma política de longo prazo; e *(vi)* a política pública envolve processos subsequentes após sua decisão e proposição, ou seja, implica também implementação, execução e avaliação.

Sendo o processo de criação de política pública um processo técnico, com fases e objetivos definidos, assim como arenas próprias, para os fins da presente dissertação, cumpre o questionamento: diante do tema das políticas públicas, onde os incentivos fiscais poderiam ser enquadrados?

Seriam eles (os incentivos fiscais) uma política pública propriamente dita (um fim em si mesmo) ou seriam uma forma, um mecanismo que, no contexto brasileiro, poderia ser utilizado no âmbito de determinada política pública maior?

O estudo aprofundado do que são os incentivos fiscais dentro do ordenamento jurídico brasileiro, bem como seu embasamento e legitimação será feito no próximo capítulo. Não obstante, a reflexão já no presente capítulo é válida.

No âmbito de um Governo, diversos são os problemas públicos a serem tratados. Fala-se em política econômica, política fiscal e demais políticas macro, como planos centrais que traduzem as agendas governamentais no tratamento, por exemplo, da economia e do desenvolvimento do País.

Apesar de questões tributárias estarem inseridas dentro de uma política econômica e fiscal, parece-nos igualmente possível afirmar, com fulcro no estudo técnico de políticas públicas, que os incentivos fiscais não seriam uma política propriamente dita, mas um instrumento hábil de ser utilizado para elaboração de uma política maior, inserido no "plano de ação" de determinada política pública.

Os incentivos seriam, via de regra, um meio para o atendimento de determinado fim, e não o próprio fim em si mesmo.

Em um exercício de sistematização, a partir das fases do ciclo de políticas públicas, os incentivos fiscais estariam na fase de formulação de alternativas, de forma genérica (ex.: redução da carga tributária), e mais especialmente na fase de implementação da política pública (ex.: instituição de uma isenção), lembrando que tais fases não são exatamente independentes e muitas vezes se misturam ou se intercalam.

Nesse exercício, cumpre visualizar de forma sistemática: determinado problema público foi inserido na agenda política; ultrapassada a fase de formulação, em que diversas alternativas foram apresentadas para atacar aquele problema, uma solução foi escolhida, e passa a ser, então, implementada. Nessa fase de implementação, parece que os incentivos fiscais encontram espaço, como instrumento para realizar a política pública macro pensada mediante instituição pelo Ente competente, através das vias legislativas próprias (leis, decretos etc.).

Utilizando a alegoria apresentada por Leonardo Secchi (2013, p.8), que se filia à doutrina pela qual as políticas públicas são tanto as diretrizes estruturantes (de nível estratégico) como as diretrizes de nível intermediário e operacional, fazemos referência à metáfora de uma árvore[2], na qual a árvore é entendida como a macropolítica; a raiz, o tronco, e os galhos são entendidos como as políticas de nível intermediário; e as folhas e os frutos são entendidos como as políticas operacionais.

Adotando esta alegoria, e relacionando-a com as fases do ciclo de políticas públicas, os incentivos fiscais poderiam ser enquadrados nas folhas e frutos, de modo que seriam o mecanismo operacional para realizar determinada política pública maior, cujo objetivo é bem mais elevado que a redução momentânea de arrecadação de receitas.

A título de exemplo, na busca por um desenvolvimento regional de determinada região do País, a solução pensada seria a redução da carga tributária, mediante a concessão de incentivos para operações relacionadas a tal região, sendo, portanto, implementada a referida política pública de desenvolvimento

---

[2] Para o autor, mais acertada que a metáfora do cabo de aço, visando afastar a falsa impressão de que as políticas públicas seriam coerentes entre si, organizadas, de tamanho padronizado etc., uma vez que a irracionalidade e o paradoxo seriam elementos presentes no processo de política pública.

regional através da concessão de incentivos fiscais específicos, como por exemplo redução de base de cálculo para pagamento de tributos ou isenções.

Sobre esse ponto, e antecipando, por pertinente, a questão dos incentivos, destacamos as conclusões de José Souto Maior Borges (2011, p. 71) acerca da utilização de isenções (extrafiscais) na realização de políticas públicas, preponderando o interesse público de modo que a utilização do benefício traduz um veículo, um instrumento para a promoção da política maior:

> A isenção passa a ser examinada como um método a serviço dos objetivos em função dos quais se definem os fins da política fiscal. A isenção, considerada frente a esses fins, passa a ter a secundária importância de simples meio de atuação das conclusões da política fiscal.

Nas didáticas palavras de Leonardo Secchi (2013, p. 58) ao tratar da fase de implementação de políticas públicas, se compararmos a atividade do *policymaker* com a atividade do médico, o problema público é a doença, a política pública é a prescrição médica e o instrumento de política pública é o tratamento escolhido para tentar solucionar ou amenizar o problema. E dentre os instrumentos de política pública referidos pela doutrina, o autor faz referência especificamente a instrumentos de ordem tributária, como impostos e taxas, e subsídios e incentivos fiscais.

Portanto, tem-se que política pública seria uma forma organizada, com plano de ação definido, na busca de solução de um problema público relevante. A decisão do plano de ação a ser adotado, e dos meios a serem utilizados, seria tomada a partir de estudo e avaliações técnicas cuidadosas, de modo que o processo de elaboração da política pública, e das formas de sua implementação, seriam adequados aos fins pretendidos, buscando solucionar problemas públicos através de formas legais e legítimas, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro.

Feitas essas considerações introdutórias sobre o estudo técnico das políticas públicas, passamos adiante.

1.2 Política pública e o Direito

As interrelações entre Estado, política, economia e sociedade marcam as políticas públicas, sendo praticamente indissociáveis, em certo grau, do âmbito

jurídico, seja pela possibilidade de acionamento em casos de omissões pelo Poder Público, ou pelo regramento jurídico necessário, ou, ainda, pelo necessário controle das políticas.

Política pública, em geral, e política social, em particular, são campos multidisciplinares, e seu foco está nas explicações sobre a natureza da política pública e seus processos. Por esse motivo, uma teoria geral da política pública implica a busca de sintetizar teorias construídas no campo da sociologia, da ciência política e da economia. Assim, bem esclarece Celina Souza (2006, p. 25):

> As políticas públicas repercutem na economia e nas sociedades, daí por que qualquer teoria da política pública precisa também explicar as inter-relações entre Estado, política, economia e sociedade. Tal é também a razão pela qual pesquisadores de tantas disciplinas – economia, ciência política, sociologia, antropologia, geografia, planejamento, gestão e ciências sociais aplicadas – partilham um interesse comum na área e têm contribuído para avanços teóricos e empíricos.

Estudiosos do direito tratam as políticas públicas como meios para a efetivação de direitos de cunho prestacional pelo Estado (objetivos sociais em sentido lato), sem embargo de sua importância para a efetivação de direitos não fundamentais (FONTE, 2015, p. 48).

A relação entre direito e política pública encontra grande espaço quando se trata do tema da judicialização das políticas públicas, mas é certo que nele não se esgota.

Não se pode esquecer que ações de governo estão sujeitas a processos e procedimentos positivados, juridicamente regulamentados. Basta ter em conta o processo legislativo, por exemplo, a ser corretamente observado na edição de legislação que lastreará determinada política (embasamento normativo); processos licitatórios, na implementação; embasamento jurídico que permita legitimar atores e garantir a segurança jurídica ao processo; ou ainda o controle jurídico acerca da legitimidade e/ou efetividade na promoção de determinada política.

O Direito é, portanto, fundamental para que se possa adequadamente se conceber e implementar políticas públicas. Nas palavras de Carlos Ari Sundfeld e André Rosilho (2014, p. 47), o sucesso da ação governamental – talvez outro nome

para política pública –, tanto no plano normativo como no fático depende, intrinsecamente, do Direito e de variáveis a ele ligadas.

Quanto à definição jurídica acerca das políticas públicas, destacamos o conceito de Juarez Freitas (2014, p. 32), no qual resta claro o dever de cumprimento da agenda constitucional:

> [...] políticas públicas como aqueles programas que o poder público, nas relações administrativas, deve enunciar e implementar de acordo com prioridades constitucionais cogentes, sob pena de omissão específica lesiva. Ou seja, as políticas públicas são assimiladas como autênticos programas de Estado (mais que de governo), que intentam, por meio de articulação eficiente e eficaz dos atores governamentais e sociais, cumprir as prioridades vinculantes da Carta, de ordem a assegurar, com hierarquizações fundamentais, a efetividade do plexo de direitos fundamentais das gerações presentes e futuras.

Não há como ignorar, sob a ótica da ciência jurídica, que políticas públicas visam cumprir com objetivos constitucionais e garantir direitos, através de processos regrados e sujeitos a controle e consequências, com a possibilidade de responsabilização. Nesse ponto, destaca-se que políticas públicas não visam apenas à promoção de direitos sociais (como saúde, educação, habitação), mas também à promoção de direitos outros cuja prioridade foi constitucionalmente eleita, como a diminuição de disparidades regionais, promoção e incentivo ao turismo, promoção e incentivo ao desenvolvimento científico, por exemplo.

Adicionalmente, procurando definir o que seriam políticas públicas com viés jurídico, destaca-se o conceito proposto por Marcus Abraham (2018, p. 64):

> [...] podemos dizer que se consideram políticas públicas o conjunto de programas, ações e atividades desenvolvidas, individual ou conjuntamente, pelos entes federativos do Estado brasileiro, no sentido de assegurar a realização de direitos constitucionalmente previstos, tais como saúde, educação, segurança, meio ambiente, entre outros, principalmente destinados aos setores considerados marginalizados da sociedade. São identificadas a partir da sua inserção nos orçamentos públicos por iniciativa do Poder Executivo ou por emendas parlamentares durante o processo de elaboração orçamentária, em espontânea efetivação dos preceitos constitucionais ou em atendimento das demandas propostas pela própria sociedade.

Como explica Maria Paula Dallari Bucci (1997, p. 91), as políticas públicas são um problema de direito público, em sentido lato, uma vez que entendidas como a coordenação dos meios à disposição do Estado harmonizando as atividades estatais e privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

Assim é que o campo de interesse das políticas públicas (relações entre a política e a ação do Poder Público) é hoje tratado no Direito no âmbito da Teoria do Estado, do direito constitucional, do direito administrativo ou do direito financeiro (BUCCI, 2006, p. 1). Ademais, estudos jurídicos sobre políticas públicas confirmam a inegável interdisciplinaridade entre ciências políticas e direito, extrapolando a análise objetiva e limitada de institutos jurídicos.

Nesse sentido, a autora confirma:

> Não obstante, definir as políticas públicas como campo de estudo jurídico é um movimento que faz parte de uma abertura do direito para a interdisciplinariedade. Alguns institutos e categorias jurídicas tradicionais, hoje despidos de seu sentido legitimador original, buscam novo sentido ou nova força restabelecendo contato com outras áreas do conhecimento, das quais vinha se apartando desde a caminhada positivista que se iniciou no século XIX (BUCCI, 2006, p. 2).

Com isso, no que toca ao tema das políticas públicas, tem-se a expansão do horizonte do estudo do próprio Direito, dialogando com outras áreas de conhecimento.

A ideia de política pública viria para somar, permitindo uma nova perspectiva, uma forma diversa de compreender o fenômeno jurídico, de modo que por essa visão de mundo, as normas e todos os seus debates passam a ser observados em um contexto mais amplo, qual seja, o da ação estatal. Sob a ótica das políticas públicas, o foco parte da análise mais isolada da norma para um cenário em que se consideram, nessa mesma análise, os objetivos perseguidos pelo Estado e a relação entre meios e fins, havendo assim uma ampliação dos horizontes do conhecimento jurídico (SUNDFELD, ROSILHO, 2014, p. 46).

Tratando especificamente da relação entre políticas públicas com o Direito Tributário, ramo do direito público, a presente dissertação procura apresentar uma abordagem contextualizando os incentivos fiscais inseridos no sistema de tributação,

como instrumento para promoção de políticas públicas. E como será explorado no próximo capítulo, o sistema constitucional vigente possui balizas que confirmam essa possibilidade de utilização do sistema tributário como instrumento para realização de políticas públicas, traduzindo mecanismo legítimo dentro do ordenamento pátrio.

Destaca-se, contudo, conforme doutrina especializada referida, que o estudo de medidas e mecanismos para promoção de políticas públicas não deve ser apenas jurídico tributário, mas lastreado nessa interdisciplinaridade inerente à questão das políticas públicas, reconhecendo a necessidade de avaliação conjunta de aspectos políticos, jurídicos e econômicos.

Isso porque, para uma análise correta de adequação de determinada política pública e utilização de instrumentos tributários para sua implementação, não bastaria se avaliar apenas os aspectos jurídicos, ou tampouco as questões políticas que levaram à determinada conduta. Determinada política pública, para ser integralmente avaliada, não poderá desconsiderar aspectos outros, externos, atinentes a diferentes campos de conhecimento.

Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 654), em estudo interessante intitulado "Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade", tece curiosa análise acerca da necessidade de avaliação multidisciplinar no estudo do direito tributário e estruturação de políticas, exploradas no âmbito da extrafiscalidade, trazendo exemplos de estudos econômicos e comportamentais que, singularmente sob a ótica jurídica ou tão somente sob a econômica tradicional, apontariam para políticas em sentido diametralmente oposto àquele perseguido pela conduta adotada.

Isto é, segundo tal estudo, o planejamento e implementação de determinada política pública não deve considerar, isoladamente, aspectos jurídicos ou econômicos, mas também questões comportamentais, ampliando o campo de análise no momento de se estudar e estruturar as políticas públicas, confirmando se tratar de questão complexa que conjuga diversas ciências e campos de saber.

Especificamente sobre incentivos na seara de políticas públicas, ressalta que não são apenas os aspectos econômicos racionais que deveriam ser considerados para determinadas condutas, pois, empiricamente, não são apenas

esses aspectos os definidores de condutas humanas, havendo uma desconstrução na concepção tradicional acerca do *homo economicus*.

Exemplificando o estudo, e relacionando com o tema objeto da presente análise, cita o autor especificamente sobre incentivos fiscais:

> O incentivo somente será eficiente se a "renúncia de receita" por ele causada corresponder à exata quantia necessária à alteração do comportamento do agente econômico na direção desejada. Não parecem fazer muito sentido, nessa ordem de ideias, incentivos destinados a atrair empreendimentos para áreas isoladas do litoral do Nordeste Brasileiro, quando destinados a resorts, pois, obviamente, esses resorts não estão escolhendo o aludido local por conta da redução tributária, tampouco optariam por se estabelecer no centro da cidade de São Paulo se houvesse neutralidade na tributação incidente sobre a atividade (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 654).

Com base no exemplo mencionado por Machado Segundo (2018), poder-se-ia identificar determinado incentivo fiscal distorcido de sua real função, sendo indevidamente utilizado sob o falso pretexto de concessão para realização de alguma política. Como ensina o autor, as políticas públicas devem ser pensadas considerando diversos fatores, não apenas o fator financeiro, decorrente de economia fiscal. Deste modo, o estudo das políticas públicas e do próprio Direito Tributário deve ser influenciado por outras áreas, ampliando seus horizontes.

Vista essa relação e diálogo entre o Direito e o campo de conhecimento que estuda políticas públicas, bem como a intrínseca relação com outras áreas de saber, pode-se concluir que, tratando-se de políticas públicas, estamos diante de questão multidisciplinar que considera diversos aspectos (econômicos, comportamentais, políticos, jurídicos). Mais especificamente, no âmbito do Direito, ao falar-se em políticas públicas, estamos diante de questão de direito público, absolutamente relevante do ponto de vista jurídico.

Sendo o Direito Tributário um ramo especializado do direito público, a análise de políticas públicas em conjunto com questões de Direito Tributário se mostra relevante e pertinente, especialmente quando se analisa a questão dos incentivos fiscais na promoção de políticas públicas.

Concluindo, portanto, este primeiro capítulo da presente dissertação, observamos que o estudo sistemático das políticas públicas traduz uma subdisciplina da ciência política, tendo sido didaticamente dividido em fases de um ciclo visando facilitar todo o processo de criação, implementação, avaliação e análise das políticas públicas. Essas fases, por vezes, não são identificadas de forma clara e independente, mas auxiliam o estudioso na análise da política em questão.

Dentre os instrumentos utilizados na implementação de políticas públicas, os incentivos fiscais surgem como mecanismo relevante, especialmente em políticas públicas classificadas como distributivas a partir de seu impacto na sociedade, passível de utilização para realização da ação estatal definida como relevante e necessária, na busca da solução do problema público.

Ainda, é possível identificar um diálogo cada vez maior entre políticas públicas e o Direito, traduzindo-se hoje o estudo das políticas públicas como um verdadeiro estudo multidisciplinar, que encampa e necessita considerar diversas áreas de conhecimento (político, social, econômico, jurídico, dentre outros), não se limitando o aspecto jurídico tão somente à parte de normatização e controle das políticas, mas em verdade inserido desde o nascimento das políticas públicas.

Nas palavras de Carlos Ari Sundfeld e André Rosilho (2014, p. 52), é "impossível pensar em política pública de modo dissociado do Direito", de modo que "o conhecimento jurídico tem de estar no centro da discussão de qualquer política pública". E para o Direito, as políticas públicas são questão de direito público.

Feita essa análise inicial, passamos ao próximo capítulo no qual será realizado estudo acerca dos incentivos fiscais dentro do ordenamento jurídico brasileiro, bem como se verificará, dentro do sistema constitucional, o embasamento que permite a utilização do sistema tributário, especificamente dos incentivos fiscais, como instrumento para realização de políticas públicas.

CAPÍTULO 2 - INCENTIVOS FISCAIS

> *O sentimento superficial de alguns, normalmente expresso no entendimento segundo o qual todos os incentivos fiscais seriam odiosos, particularmente quando concedidos a empresas de médio e grande porte, parece crescer a cada dia. Triste equívoco. Os incentivos visam a reduzir "desigualdades"* (TÔRRES apud CATÃO, 2004, prefácio).

2.1 Conceito e fundamentos

O Estado, responsável pela gestão do bem público, suprindo as necessidades públicas principalmente através das receitas auferidas via tributação, tem função de fomentar determinadas atividades e regiões, trabalhando para reduzir desigualdades e promover o desenvolvimento, através da promoção de políticas públicas com essa finalidade.

Caracterizando-se o Estado brasileiro como um Estado Democrático de Direito, no qual um dos objetivos da República é a redução das desigualdades, a importância dos tributos não é negligenciada. Ao contrário: a tributação é forma de assegurar os recursos necessários para a implementação de direitos e realização dessas políticas.

Como ensina Marco Aurélio Greco (2009, p. 173-174), com o passar do tempo foi possível verificar que o chamado "poder de tributar" atribuído ao Estado, na realidade, não traduziria um poder, mas sim uma função do Estado. Com a Carta de 1988, o Estado surge como uma criatura da sociedade civil para que atue na direção do atendimento às prioridades e objetivos por ela definidos no próprio texto constitucional.

Assim é que os direitos constitucionalmente previstos e assegurados são garantidos, em grande parte, pelo Estado e financiados pela tributação. O Estado é "criado pela sociedade civil para servi-la", de modo que o fundamento da tributação passa a ser a ideia de solidariedade social, a partir da qual se identificam e se perseguem os objetivos. Logo, a ideia de que o Estado possui poder de tributar encontra uma evolução: não se trata efetivamente de um "poder", mas sim de uma "função" a ser desempenhada pelo Estado, que surge como um organismo cujo objetivo é servir à sociedade.

Diante dessa visão, a tributação se lastreia na solidariedade e tem como fim último a promoção dos objetivos constitucionalmente previstos para um Estado Democrático, visando modificar a realidade para a construção de uma sociedade mais justa, com redução das desigualdades.

Segundo ensinamentos de José Casalta Nabais, pagar impostos traduz um verdadeiro dever fundamental dos cidadãos, possibilitando o financiamento e realização de direitos fundamentais:

> Em suma, por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim de contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana.
> [...] noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (NABAIS, 2004, p. 60 e 184).

Mas não é só através da arrecadação de tributos que se poderia pensar na realização das políticas públicas.

Como ensina Marçal Justen Filho (2014, p. 718-719), a partir das lições de Bobbio, na sociedade contemporânea existe um direito que é não apenas repressivo, mas também promocional, no qual a manifestação mais evidente desse modelo de atuação estatal compreende providências cunho tributário em benefício de sujeitos, atividades, regiões cujo desenvolvimento necessite ser favorecido. Nas palavras do autor (p. 719):

> A finalidade do Estado, ao promover o incentivo, não consiste na obtenção de benefícios econômicos diretos. O Estado não visa a ampliar a receita pública – aliás, as providências de fomento tendem a produzir resultado oposto, ao menos no primeiro momento.

Poder-se-ia pensar, então, no direito tributário como instrumento que permite a realização de políticas públicas não através somente de sua função arrecadatória, mas na realidade através de outros mecanismos a ele intrínsecos, tais como os incentivos fiscais.

Assim, sendo a tributação relevante para realização das funções do Estado, e ainda o pagamento de tributos como obrigação legal aos cidadãos, no ideário da promoção dos objetivos constitucionalmente previstos e garantidos, torna-se relevante a análise técnica acerca dos incentivos fiscais e da possibilidade de sua utilização como instrumento para a promoção dessas finalidades. Esse é o mote do trabalho.

Diante de um cenário conhecido de constante escassez de recursos, falar de incentivos fiscais traduz tarefa árdua e, por vezes, antipática. No entanto, os incentivos fiscais merecem ser estudados e analisados de forma técnica, livres da carga negativa que, infelizmente, naturalmente decorre de uma tradição de distorções e maus usos, levando geralmente a um olhar de reprovação.

Não só os incentivos fiscais, mas qualquer instrumento legítimo que venha a ser mal utilizado, tende a ser criticado e condenado. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 319), cresceu a desconfiança sobre a virtude dos incentivos para o desenvolvimento econômico e o bem-estar do povo, de modo que "sobre eles paira a suspeita da ilegitimidade".

Como sabido, o Estado Brasileiro é composto por entes autônomos e independentes[3]: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. Estes entes encontram suas competências e poderes expressamente discriminados na Constituição Federal.

A ausência de hierarquia entre os entes fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada um, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, três governos distintos (HARADA, 2016, p. 403). A discriminação das competências tributárias encontra previsão nos artigos 153 a 156 e 195 da CF/88, bem como a competência legislativa de cada ente encontra assento constitucional nos artigos 22, 24 e 30 da CF/88.

---

[3] Sobre esse ponto, existem críticas acerca da real autonomia e independência dos Municípios, entes menores e que, em diversas situações, não conseguiriam subsistir se não fosse pelos repasses dos demais entes, mitigando, com isso, a autonomia anunciada. De fato, o rateio da receita da arrecadação de impostos entre os Entes federados representa um mecanismo fundamental para tentar diminuir as desigualdades regionais, na busca de promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios.

Diante dessa estrutura, o poder de isentar é corolário do poder de tributar, não sendo permitido no direito pátrio as chamadas "isenções heterônomas", nas quais um ente concede isenção sobre tributos de competência de outro ente federado.[4]

Assim, o ente que possui competência para tributar é o ente que possui a mesma competência para instituir incentivo fiscal. Nas singelas palavras de José Souto Maior Borges (2011, p. 31), o poder de isentar é o próprio poder de tributar, visto ao inverso.

Ao mesmo passo que atribui competências, a Constituição Federal traz também regras de limitações ao poder de tributar em seus artigos 150 a 152. Dentre tais previsões, por sua pertinência ao presente trabalho, ressalta-se a regra contida no artigo 150, inciso II da CF/88, que traz o princípio da isonomia para o âmbito tributário.

Conforme preceitua tal dispositivo constitucional, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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.

Desse princípio de igualização dos contribuintes pode-se extrair o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio *nullum tributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei, e não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. Como afirma Harada (2016, p. 411-412), a lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.

Esse tema, em especial, desperta um questionamento: a concessão de incentivos fiscais viola o princípio da isonomia?

Por vezes no ordenamento jurídico ficamos diante de aparente contraposição de princípios, no que é importante ponderá-los. Nesse ponto, exemplificamos com as lições de Adilson Rodrigues Pires que, em sua obra em que

---

[4] Art. 151, III da CF/88: "Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios."

trata das contradições no direito tributário, aborda diretamente a questão das (aparentes, ou não) contradições entre princípios:

> No direito tributário, o princípio da segurança jurídica esbarra com frequência no princípio da capacidade contributiva, como o princípio da justiça se choca com o da segurança e o da capacidade contributiva, e assim por diante. [...]
> Outros princípios, ainda que não escritos, presidem as relações jurídicas, como o da justiça, o da segurança jurídica, o da certeza do direito e o da oportunidade prática da aplicação do direito, todos necessários à perfeita compreensão das regras jurídicas, mesmo no campo do direito tributário. [...] Como se observa, não é questão de lógica, mas de oportunidade, encontrar o meio termo ideal entre os dois princípios. [...] As contradições de princípios exprimem considerações de valor ativas, que dependem, muitas vezes, da concepção dos fins do direito positivo em que se inserem (PIRES, 1996, p.20).

De fato, diante de situações concretas é possível se observar um conflito entre os princípios que regem o direito tributário, cabendo observar qual interesse deve prevalecer em determinadas situações, havendo casos de ponderação e gradação na aplicação dos princípios, bem como havendo casos de efetivo conflito, em que certo princípio é afastado para plena aplicação de outro, mais necessário.

Especificamente na análise do questionamento posto, segundo entendimento de Aurélio Pitanga Seixas Filho (1989, p.114-118) os incentivos não ferem a isonomia se o critério discriminatório que embasa o incentivo não for arbitrário, de modo que existam razões valiosas de ordem econômica e social que o justifiquem. Conclusão diversa chega o autor em relação ao princípio da capacidade contributiva que, por não ter, no seu entender, a mesma extensão da isonomia, acaba sendo desconsiderado pelo legislador para atender a uma necessidade econômica ou social que merece atenção prioritária.

Não há que se falar, portanto, em violação à isonomia quando o tratamento diferenciado previsto nas normas jurídicas guardar relação com o motivo, a razão de diferenciação que justifica tal tratamento diferenciado. De igual modo, não há afronta à isonomia quando a lei elege determinada situação para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou a imposição de certo gravame (HARADA, 2016, p. 412).

Na realidade, os incentivos legitimamente concedidos não só não violam a isonomia, como em última análise a efetivam. Ricardo Lobo Torres (1995, p. 417) já

afirmava que a justiça fiscal se obtém pelo desigual tratamento dos desiguais, de modo que “os privilégios fiscais equalizadores, que têm por objetivo criar exceções para o tratamento desigual dos desiguais, são legítimos”.

Como ensina o professor Adilson Rodrigues Pires (1996, p. 78-79), a política de incentivos fiscais recebe hoje disciplinamento constitucional, de modo que as "exceções reservam-se apenas para atender ao princípio mais elevado da justiça distributiva, único preceito apto a permitir desigualdade tributária em determinadas circunstâncias, como expressamente prevê a nossa Constituição Federal".

Desde que lastreados em motivação legítima, portanto, os incentivos podem ser instituídos sem que representem violação ao princípio da isonomia.

Prosseguindo a análise das limitações ao poder de tributar, na mesma Seção da CF/88 é vedado à União 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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País (artigo 151, inciso I da CF/88).

Ou seja: a própria CF/88 veda a discriminação e a instituição de tributo pela União que não seja uniforme no território nacional, salvo se tal distinção tiver como finalidade promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, mediante a concessão de incentivos fiscais.

Portanto, e dentro das próprias regras gerais que regem a tributação, bem como a limitam, os incentivos fiscais são destacados e autorizados pelo legislador constituinte como veículos para promoção de objetivos maiores, como no caso da promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões.

2.1.1 Assento constitucional e legitimidade

Buscando no ordenamento jurídico brasileiro as motivações que permitiriam a concessão de incentivos fiscais e sua conceituação jurídica, verificamos que não há na CF/88 tal definição, bem como não há normas expressas indicando quais atividades, setores ou segmentos da economia deverão receber quais e que tipos de incentivos, de modo a conceituar e discriminar especificamente os incentivos fiscais a serem concedidos.

O que é possível observar, e isso consta expressamente do texto constitucional, é a intenção do legislador constituinte em ver determinados problemas resolvidos e a possibilidade de concessão de incentivos para buscar as soluções, sempre mediante a observância de requisitos.

Também o CTN é silente quanto ao conceito de incentivo fiscal. O mais próximo que se chega são as previsões contidas nos artigos 172, 176 a 179 e 180 a 182 do CTN que tratam de remissão, isenção e anistia, ou seja, espécies do gênero incentivo fiscal.

Feito esse esclarecimento inicial, na Constituição Federal é possível identificar previsões que autorizam a concessão e/ou tratam sobre possíveis incentivos fiscais, quais sejam: *(i)* artigo 70, ao prever a fiscalização quanto à renúncia de receitas, dentre outros, através de controle interno e externo; *(ii)* artigo 146, inciso III, alínea "d", ao prever que cabe à lei complementar versar sobre tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados de determinados tributos; *(iii)* artigo 150, § 6º, referindo a forma como qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, poderão ser concedidos (mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, observado o artigo 155, § 2º, inciso XII, g); e *(iv)* artigo 151, inciso I, acima já referido, que expressamente aponta para a impossibilidade de discriminação pela União na instituição de tributos, admitindo, contudo, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Cita-se, ainda, as previsões contidas no Título VII, Capítulo I da Constituição Federal, que trata dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, as quais indicariam os anseios da Constituição, de modo a guiar o caminho para a concessão de incentivos fiscais: *(i)* artigo 180, de onde se extrai a promoção e incentivo ao turismo; *(ii)* artigo 205, de onde se extrai a promoção e incentivo à educação; *(iii)* artigo 215, que trata do apoio e incentivo a manifestações culturais; e *(iv)* artigo 218, que prevê a promoção e incentivo ao desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

Além desses dispositivos, há outros abrangendo a possibilidade de incentivos fiscais, como por exemplo convênios de ICMS (artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g"), isenções e reduções para fomentar exportações (artigo 153, § 3º, incisos III e X, alínea "a"), tratamento adequado ao ato cooperativo pelas sociedades cooperativas (artigo 146, inciso III, alínea "c"), havendo ainda a diretriz para fomentar o desenvolvimento das regiões, conforme artigo 170, inciso VII combinado com o art. 43 da Constituição Federal.

Há, por fim, a previsão contida no artigo 165, § 6º, segundo o qual 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".

Esses são exemplos das previsões constitucionais que autorizam, permitem e orientam a utilização de incentivos fiscais, indicando finalidades relevantes a serem perseguidas.

Deste modo, apesar de não haver uma definição constitucional acerca do que seriam e de que forma deveriam ser criados incentivos fiscais, pode-se, por outro lado, extrair da Constituição Federal os dispositivos supracitados que traduzem o assento constitucional da autorização para a concessão de incentivos, bem como indicam setores, motivos, finalidades e atividades que o legislador constituinte entendeu relevantes para fins de incentivo.

Além do fundamento constitucional, para serem legítimos os incentivos fiscais devem observar a forma prescrita, mediante lei específica, e observância dos requisitos referentes aos impactos orçamentários.

Não é demais lembrar que os incentivos fiscais integram a atividade fiscal do Estado, de modo que além dos objetivos constitucionais que devem buscar promover, os incentivos estão sujeitos à observância das normas do ordenamento, devendo guardar respeito aos princípios que regem a tributação, bem como aos demais princípios que regem a atuação estatal, tais como eficiência e razoabilidade (artigo 37 da CF/88).

Em razão de a tributação ter como princípios norteadores justamente a isonomia, a generalidade e a universalidade, a concessão de incentivos legítimos e, portanto, afastamento da regra geral, deve encontrar respaldo tanto em finalidades constitucionalmente previstas, como deve ser feita através da forma correta.

Por esse motivo, a CF/88 é expressa ao indicar, exatamente no já referido artigo 150, § 6º, que

> [...] 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, § 2º, XII, g.

Trata-se do princípio da especialidade dos incentivos fiscais, decorrência de abusos consistentes na inserção de normas outorgando incentivos fiscais, em suas diversas modalidades, normalmente isenção, no bojo de um projeto legislativo estranho à matéria tributária, dificultando sua identificação pelo Executivo por ocasião de
sua sanção; guarda estreita vinculação com princípio da transparência (HARADA, 2016, p. 87).

Logo, exceção feita à concessão e revogação de incentivos de ICMS que, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, devem ser celebrados pelos Estados-membro via convênio do CONFAZ[5], qualquer outro incentivo fiscal depende de lei específica do ente competente. E na lei que institui o incentivo, seu "fundamento" deverá estar difundido, expressa ou implicitamente, além de estar sempre associado aos valores insculpidos no texto constitucional (CATÃO, 2004, p. 31).

Ainda, os incentivos, por implicarem em renúncia de receita, devem estar vinculados ao planejamento, exigindo-se que o projeto de lei orçamentária seja 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.

---

[5] O CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975). (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Histórico**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 29 fev. 2020).

2.1.2 O conceito de incentivos fiscais, tipos e exemplos da doutrina

Como visto anteriormente, não há previsão no ordenamento jurídico definindo ou conceituando o que seriam os chamados incentivos fiscais. Recorremos, assim, aos conceitos propostos pela doutrina para definir o que são os incentivos fiscais.

Um conceito simples e preciso é aquele extraído das lições de Aurélio Pitanga Seixas Filho (1989, p. 114) segundo o qual os incentivos fiscais (ou "isenções extrafiscais", segundo sua classificação) são concedidos para exercerem uma função de desenvolver uma determinada atividade, considerada relevante pelo legislador.

Para Ricardo Lobo Torres, os incentivos, ou "privilégios", como a eles se refere o autor, podem ser negativos, como isenções e reduções de tributos em concessões contrárias à lei, e podem ser positivos, como o privilégio financeiro representado pelos incentivos, subvenções, subsídios e restituições de tributo que consubstanciam a concessão de tratamento preferencial. Nas palavras do autor, "a CF 88 deu novo e mais adequado tratamento à questão dos privilégios tributários nos arts. 150, II, 151 e 152 proibindo os odiosos e permitindo os não-odiosos" (TORRES, 2008, p. 261-262).

Como ensina Marco Aurélio Greco (2011), o conceito de incentivo fiscal se apoia na ideia funcionalística do direito em que a finalidade de arrecadação é deixada em segundo plano para dar espaço à utilização do tributo para fins de estímulo a determinadas condutas individuais. Assim conceitua o autor:

> [...] incentivo é o instrumento adotado pelo Estado com a finalidade de apoio ou fomento para o desenvolvimento de certas áreas geográficas ou setores econômicos. Assim, se o Estado necessita executar uma política de desenvolvimento, utiliza determinados instrumentos, que podem ser os prêmios à produtividade, os incentivos creditícios ou os incentivos fiscais. Ou seja, "incentivo" é figura que corresponde a mecanismo de apoio ou fomento a certa atividade ou região, tendo característica eminentemente positiva.[6]

---

[6] GRECO, Marco Aurélio. ICMS - Operações com destino à Zona Franca de Manaus - interpretação do art. 40 do ADCT - caráter conservativo e caráter dinâmico. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 4, p. 805-828, fev. 2011. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/search/run>. Acesso em: 04 dez. 2020.

Observa Marco Aurélio Greco que pode haver outra razão para a desoneração tributária, o que não corresponderia a um incentivo fiscal, como é o caso, por exemplo, de uma isenção em razão da falta de capacidade contributiva do contribuinte, ou em razão da essencialidade do produto, ou qualidade subjetiva do beneficiário (Poder público, por exemplo).

Na definição proposta por Gilson Pacheco Bomfim, os benefícios e incentivos tributários são instrumentos de desoneração tributárias inseridos dentro da doutrina da extrafiscalidade, que possibilitam ao contribuinte obter vantagens tributárias com a finalidade de se atingir objetivos constitucionais (BOMFIM, 2018, p. 67).

Nesse contexto dos incentivos fiscais, destaca-se o entendimento de alguns autores que buscam uma classificação rígida, segregando os "incentivos fiscais" em categorias individualizadas, como "renúncia tributária" e "benefício/incentivo financeiro" ou "benefício/incentivo creditício". Para esses autores, trata-se de uma classificação relevante para aplicação dos dispositivos correspondentes da LRF e para acompanhamento orçamentário do tipo de despesa pública. Pontuando essa distinção, destaca-se o entendimento de Gilson Pacheco Bomfim (2018, p. 66), todavia, por não ser o intuito do presente trabalho a análise orçamentária dos incentivos, tal classificação não é adotada na presente dissertação, de modo que seguimos as lições de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 320), que inclusive indica a fungibilidade dos incentivos diante da mesma consequência financeira.[7]

A partir dessas definições doutrinárias, bem como a partir de seu assento constitucional, pode-se afirmar que os incentivos fiscais visam atingir determinados fins, mediante o afastamento ou redução da carga tributária incidente em determinadas hipóteses, podendo ser apontados, em uma classificação didática, como gênero do qual são espécies: subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, nos termos do artigo 150, § 6º da CF/88.

Adotando a classificação de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 321), podemos categorizar os incentivos, ou "privilégios" da seguinte forma: (i) na receita pública:

---

[7] A diferença entre incentivos tributários, que operam na receita pública, e incentivos financeiros, que operam na despesa pública, é apenas jurídico-formal. Independente da classificação, ambos os tipos levam à mesma consequência financeira, de modo que tanto faz diminuir a receita ou aumentar a despesa.

(i.a) isenção, (i.b) anistia, (i.c) remissão, (i.d) crédito fiscal e (i.e) dedução; e (ii) na despesa pública: (ii.a) subvenção, (ii.b) subsídio e (ii.c) restituição de tributo a título de incentivo.

Partindo do mesmo critério de classificação, Catão (2004, p. 71-74; p. 83-89) acrescenta como incentivo no campo da receita pública o "diferimento", e insere como incentivo, no campo da despesa pública, a categoria de "créditos presumidos".

Ainda sobre renúncias de receitas, Marcus Abraham (2017, p. 46) insere a categoria de "redução de alíquota ou de base de cálculo" que, na classificação de Ricardo Lobo Torres, corresponde à "dedução".

Em linhas gerais, e visando apresentar breves considerações sobre cada um dos tipos de incentivos apontados pela doutrina em referência, elaboramos o quadro abaixo que sintetiza os principais aspectos de cada uma dessas modalidades, conforme ensinamentos de Torres (2008), Catão (2004) e Abraham (2017):

Quadro 3 - Incentivos Fiscais

continua

Isenção	Hipótese de exclusão do crédito tributário, encontra previsão nos arts. 176 a 179 do CTN. Corresponde à dispensa do pagamento de determinado tributo a partir de norma específica que impede a ocorrência do fato gerador, por retirar da hipótese de incidência uma parte do seu campo de ocorrência. A isenção age no plano da norma e da definição da obrigação tributária e não no plano do fato. Assim, apesar de a previsão geral do tributo permitir sua incidência genérica, para determinados fatos, circunstâncias ou pessoas abrangidas pela norma isentiva, a obrigação fiscal não se materializará.
Anistia	Hipótese de exclusão do crédito tributário, encontra previsão nos arts. 180 a 182 do CTN. Traduz exclusão do crédito fiscal a partir do perdão da infração e das penalidades correspondentes, com a dispensa do pagamento de multa e juros de mora. A lei pode, por medida de clemência, autorizar o esquecimento da prática do ilícito fiscal ou dispensar o pagamento da penalidade pecuniária.
Remissão	Encontra previsão no art. 172 do CTN. Corresponde à dispensa do pagamento total ou parcial do crédito fiscal, concedida a partir da consideração: da situação econômica sujeito passivo; do erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; da diminuta importância do crédito tributário; de considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; das condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
Crédito Fiscal	Crédito fiscal ou redução é o privilégio que consiste em diminuir do imposto devido, a título de incentivo, importância prevista em lei. Nos impostos diretos opera depois de apurado o *quantum debeatur.* Nos tributos sobre o valor acrescido calcula-se por compensação com o débito correspondente à incidência fiscal a saída das mercadorias. Nos impostos não-cumulativos, sobre ser instrumento de técnica fiscal, aparece como incentivo, assumindo a forma de créditos presumidos ou incondicionados.
Crédito Presumido	Técnica legislativa financeira para adequação do montante a ser tributado. Representa uma maneira indireta de redução do montante do tributo a ser pago,

	mediante a permissão de um ressarcimento ou compensação correspondente à parcela ou total do valor devido do próprio tributo a ser apurado, incidente sobre determinadas operações. Na prática a concessão do crédito presumido nos tributos não-cumulativos, como o ICMS, opera pelo oferecimento de um valor adicional ao efetivo montante destacado ou cobrado nas operações e prestações anteriores.
Dedução ou Redução de Alíquota ou Base de Cálculo	Na dedução, diminui-se a base de cálculo, com o que se obtém um imposto menor, mas não se reduz diretamente o quantum do tributo. É a modificação dos critérios quantitativos de incidência dos tributos, afetando a forma de calcular a obrigação tributária e reduzindo, ao final, a carga fiscal em determinada operação.

Quadro 3 - Incentivos Fiscais

conclusão

Subvenção	Seu conceito jurídico formal encontra previsão na legislação: § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320/1964: *(i)* subvenções sociais: as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; *(ii)* subvenções econômicas: as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. A subvenção está destinada a um fim específico que há de se coadunar com a intenção política da pessoa jurídica de direito público concedente. O Estado pode subvencionar entidades assistenciais e beneficentes que se desincumbem de misteres típicos do poder público. Têm, sobre as renúncias de receita, a vantagem de aparecerem claramente no orçamento e se tornarem controláveis.
Subsídio	Os subsídios podem ser incluídos no conceito mais abrangente de subvenção. Têm função específica na intervenção do Estado no domínio econômico. Podem ser considerados como incentivos fiscais destinados a promover determinada atividade econômica, com o fim de equalizar preços e permitir, durante período transitório, o estímulo ou até mesmo a proteção de um setor produtivo. Tem íntima correlação, portanto, com a formação de preço de venda de determinada mercadoria ou bem, só se justificando por razões de desempenho e de relevância em um contexto macroeconómico. No conceito de subsídio, compreende-se não só o subsídio fiscal, que se enquadra como espécie, mas toda e qualquer outra forma de ajuda de governo/direta ou indiretamente, como, por exemplo, juros subsidiados em financiamentos com interveniência de instituições ou agências de fomento governamentais. A concessão deste benefício pelo Estado ao particular (produtor ou comerciante) é medida para corrigir distorções de preço no mercado, ou para equilibrar a concorrência, ou mesmo para incentivar a produção consumo de determinados bens, desde que considerados de interesse público.
Restituição de Tributo	Incentivo financeiro, a operar na vertente da despesa e sujeito à prévia inclusão no orçamento. Aparece como obrigação financeira criada por lei. A importância restituída já não é tributo, categoria exclusiva da receita, mas uma prestação de direito público idêntica a qualquer outra obrigação do Estado.
Diferimento	Modificação do critério temporal para fins de cumprimento da obrigação tributária (pagamento/extinção do crédito), é instrumento dos mais usuais em sede de incentivos fiscais, podendo ser, por vezes, mais eficaz que a redução parcial do tributo. Grande parte da doutrina, ao tratar do tema, o qualifica como uma "isenção condicionada".

Fonte: Elaboração própria, a partir dos ensinamentos de Torres (2008), Catão (2004) e Abraham (2017).

Feito esse levantamento acerca do conceito e modalidades de incentivos, passamos a alguns exemplos pontuados pela doutrina acerca da legítima utilização de incentivos fiscais.

A concessão de incentivos fiscais pode ter por finalidade o desenvolvimento setorial ou regional, uma política econômica ou social (ex.: demográfica, habitacional), bem como o estímulo a determinadas atividades.

Werther Botelho Spagnol exemplifica a utilização de incentivos com uma hipótese em que entende que a política tributária deve ser realizada pela não-imposição de tributos:

> Destarte, a política tributária pode ser instrumentalizada pela imposição, pela supressão ou mesmo pela não-imposição de tributo. Tradicionalmente, procura o Poder Público fazer frente às suas necessidades e objetivos pela imposição de um ônus tributário, vale dizer, dentro do sistema clássico, o Estado arrecada e executa. Muitas vezes, no entanto, a sistemática tradicional se mostra ineficaz ou inconveniente à consecução de determinadas finalidades públicas. Isto porque há necessidades que não são susceptíveis de satisfação por parte do *Estado* mas, tão somente, por parte do *particular*. É o caso, para ilustrar, dos benefícios fiscais para instalação de um pólo industrial em uma região pouco povoada e desenvolvida. Não basta que o Estado invista em urbanização, é necessário o surgimento de uma atividade econômica para fixar a população, gerar empregos, etc. (SPAGNOL, 1994, p. 100).

No referido exemplo, a política a ser adotada dependia, também, da atuação de particulares, não bastando a atuação direta do Estado, justificando a concessão do incentivo.

Sobre o uso de "isenção extrafiscal", nomenclatura utilizada por José Souto Maior Borges, para fins de estímulo a indústrias novas, analisa o autor que se trata de veículo bastante utilizado a serviço de uma política de industrialização, e pondera que tais isenções tributárias a indústrias novas, concedidas a título de incentivo, são compatíveis com o sistema constitucional da tributação e não ofendem o princípio de isonomia fiscal.

Todavia, afirma textualmente ser exigência de ordem substancial que haja interesse público na outorga da isenção, vale dizer, "que a concessão de isenção à indústria nova implique em benefícios de ordem social, razoavelmente auferidos pelo legislador". Assim, conclui sua análise indicando que se inexistentes as razões de interesse público ou insubsistentes as que as motivaram, o gozo da isenção tornar-se-á ilegítimo, por incompatibilidade com os princípios constitucionais da tributação (BORGES, 2011, p. 75).

Recorrendo aos exemplos de direito administrativo, destaca-se as lições de Marçal Justen Filho que, ao tratar da função do Estado de fomentar, reconhece as providências de cunho tributário como sua grande manifestação. Assim explica e

exemplifica que o sujeito privado é beneficiário de uma atuação favorável do Estado condicionada a contrapartidas, de modo que cabe ao particular "realizar investimentos em montante mínimo e em locais específicos, desenvolver certo tipo de benefícios para a comunidade, produzir riqueza e assegurar vantagens a populações carentes e assim por diante" (2014, p. 719-721).

Resta claro que, conforme afirma o autor, em certas situações, determinada política pública será realizada através de atuação conjunta com a iniciativa privada que, a partir do uso de incentivos, consegue se desenvolver e desenvolver determinada política local.

Sob a ótica da responsabilidade social, são pertinentes os esclarecimentos prestados por Adriana Estigara, Reni Pereira e Sandra A. Lopes Borbon Lewis (2009, p. 69-70), sendo muitas vezes utilizados incentivos fiscais pelas empresas para realizar alguma ação social, com a contrapartida do Estado em forma de incentivo.

Como destacam as autoras, a sociedade se beneficia diretamente com a prática realizada pelo empresário, ao invés de aguardar a atuação estatal (ESTIGARA; PEREIRA; LEWIS, 2009, p. 69-70). Seria uma situação em que todas as partes ganham: o empresário, por exercer sua responsabilidade social e obter incentivo para tanto, a sociedade, beneficiária direta da prática sem precisar aguardar a atuação estatal, e o próprio Estado, que viu alguma medida necessária ser realizada diretamente pelo empresário, com o recurso que possivelmente gastaria para realizar aquela mesma ação.

Claro, portanto, que a utilização dos incentivos fiscais para a promoção dos objetivos do Estado é uma possibilidade aceita pelos estudiosos e que, por vezes, tem o potencial de ser a medida mais eficaz na promoção de determinados objetivos, especialmente nos casos em que o fim último a ser atingido não dependeria tão somente de uma atuação estatal, mas também de atos dos particulares.

Ressalta-se nesse sentido, por pertinentes, as lições de Adilson Rodrigues Pires, destacando o papel do Direito Tributário como instrumento de política visando à promoção de objetivos maiores:

> O direito tributário, como instrumento da política econômica, orienta o curso dos fatos sociais, intervindo no relacionamento entre as pessoas com vistas a

> assegurar a estabilidade social e o equilíbrio na distribuição da justiça. A política, desenvolvimentista ou conservadora, não importa, determina o sistema jurídico a ser seguido. Para esse fim, instrumentaliza-se a lei, atribuindo-lhe a medida exata: não deve ser casuística nem por demais genérica. [...]
> A correta utilização da lei tributária é fundamental para a consecução dos objetivos assinalados (PIRES, 1996, p. 67-68).

Nota-se, portanto, que a concessão de incentivos fiscais traduz medida que excepciona a regra geral da tributação, especificamente sua generalidade e universalidade, de modo que, justamente por isso, seus critérios para criação e implementação são rigorosos para que se esteja diante de um incentivo legítimo e constitucional. Concedidos de forma legítima, os incentivos fiscais serviriam de instrumento real para a promoção de políticas públicas.

Não se ignora, como não poderia deixar de ser, que por vezes incentivos foram concedidos de forma equivocada, seja por real erro de planejamento, seja por objetivos escusos que subvertem a lógica do sistema.

Nesse ponto, trazemos as pertinentes críticas de Adilson Rodrigues Pires ao analisar a política fiscal e o fomento ao desenvolvimento (crescimento e repartição do "bolo") nos anos sessenta, onde o autor verifica que o modelo adotado no Brasil mostrava a "suprema ineficácia das fórmulas de incentivo como instrumento de justiça", concluindo, ao analisar aquela política específica, que a "perspectiva de uma igualdade futura estimula a desigualdade no presente" (PIRES, 1996, p. 72).

Infelizmente, os incentivos fiscais já foram utilizados de forma inapropriada. Por vezes políticas fiscais neles lastreadas não atingiram os objetivos pretendidos; outras tantas vezes os incentivos foram mal utilizados, distorcidos pela corrupção, vergonhosa tradição na história brasileira.

Fato é, contudo, que os incentivos fiscais não traduzem figura ilícita no direito brasileiro e não surgiram para o mal, com a simplicidade que as palavras permitem traduzir. Incentivos fiscais são formas legítimas, que podem auxiliar na promoção de políticas públicas, com assento constitucional e utilização válida na busca pela promoção de objetivos maiores que a simples arrecadação.

Feitas essas considerações, e concluindo essa parte da presente dissertação acerca dos incentivos fiscais, destaca-se que é no campo da extrafiscalidade que nascem os incentivos fiscais, e nele devem ser estudados.

2.2 O caráter extrafiscal do tributo no âmbito dos incentivos fiscais

A compreensão acerca da extrafiscalidade é essencial para a análise técnica dos incentivos fiscais e da atuação Estatal na elaboração de políticas públicas. De fato, é a extrafiscalidade que orienta a criação e concessão dos incentivos fiscais.

A partir das lições de Alfredo Augusto Becker, segundo as quais a principal finalidade de muitos tributos não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada, o professor Adilson Rodrigues Pires ensina que, "com essa perspectiva, foram criados os incentivos fiscais, que se apoiam, desde há muitos anos, em mecanismos que desoneram certas realidades econômicas passíveis de tributação ou reduzem a renda tributável" (PIRES, 1996, p. 69).

Adentrando na seara do estudo da extrafiscalidade, por muito tempo, diversas teorias tentaram distinguir, na prática, normas fiscais das extrafiscais. Utilizando-se do fim perseguido pelo tributo como critério de diferenciação, a doutrina passou a classificar os tributos em fiscais e extrafiscais.

Em linhas gerais, tem-se por fiscais aqueles tributos cujo fim seja a arrecadação de receitas visando ao abastecimento do Erário. Já os tributos extrafiscais são aqueles cujo fim precípuo não se traduz na arrecadação, mas na influência e orientação por parte do Estado nos campos econômico, social e político.

Contudo, referida classificação não é rígida. Em verdade, não se pode dizer que um tributo tido como extrafiscal somente apresenta este fim, da mesma forma quanto aos tributos com finalidades fiscais.

O uso extrafiscal do tributo não anula sua finalidade financeira, não se podendo pensar em um tributo extrafiscal que não tenha também um fim fiscal, ainda que tênue. Da mesma forma, não se pode pensar em tributo fiscal que não tenha sua parcela de extrafiscalidade: a tributação, por si só, já faz com que o contribuinte condicione suas atitudes, através de um planejamento fiscal, não sendo nenhuma tributação absolutamente neutra.

Em didática explicação sobre tributos fiscais e extrafiscais, José Marcos Domingues de Oliveira pontua as finalidades de cada tipo, bem como esclarece acerca da função da extrafiscalidade:

> [...] a imposição tradicional (tributação fiscal) visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover o custeio dos serviços públicos. Já a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. [...] A extrafiscalidade, esclareça-se, não visa a impedir uma certa atividade (para isso existem as multas e as proibições), mas tem por fim condicionar a liberdade de escolha do agente econômico, através da graduação da carga tributária, função, por exemplo, de critérios ambientais (OLIVEIRA, 2007, p. 47-49).

Becker, reconhecendo a coexistência do finalismo fiscal com o extrafiscal em cada tributo, ensina:

> [...] na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico (BECKER, 2007, p. 633-634).

Acompanhando o entendimento doutrinário, não nos parece correto falar em fiscalidade e extrafiscalidade dissociando-se uma da outra em termos absolutos, mas em verdade como duas características sempre presentes na tributação, com prevalência de uma ou outra no caso concreto. A referida classificação tem, essencialmente, fins didáticos, utilizando como critério classificatório a característica que prepondera nos tributos: tendo precipuamente finalidade diversa da arrecadatória, tem-se um tributo extrafiscal; tendo o tributo principal função de arrecadar receita para o Estado, tem-se um tributo fiscal.

Feitas essas conceituações iniciais sobre tributos fiscais e extrafiscais, destaca-se que a extrafiscalidade não deve ser vista como atividade estranha à atividade fiscal do Estado, mas ao contrário: juntamente com a finalidade arrecadatória, a extrafiscalidade traduz mecanismo de política do Estado.

Isso porque a arrecadação e o gasto são duas faces da mesma moeda, e ao mesmo tempo em que o Estado arrecada para realizar determinadas atividades, incorrendo em gastos, medidas extrafiscais por ele pensadas podem representar

queda na arrecadação, renúncia de receitas e gastos tributários, mas buscando a realização de determinadas ações necessárias.

Desde a sua origem a tributação "fiscal" sempre foi a regra: o Estado tributava visando à arrecadação de receitas para abastecer-se de recursos e, com isso, procurar atender às necessidades públicas. Como ensina Marcus Abraham, a finalidade precípua da maior parte dos tributos é a arrecadatória, de modo que sua função essencial é obter recursos destinados aos cofres públicos, para financiar as atividades Estado perante a coletividade (ABRAHAM, 2018, p. 48).

Assim, a fiscalidade é a forma ordinária de tributação, visando auferir receitas públicas para que o Estado possa, através de sua atividade administrativa, prover a sociedade daquilo que ela necessita. O pensamento é simples: arrecada-se dinheiro através de tributo, de modo que tais recursos auferidos serão utilizados em proveito da própria sociedade.

Por outro lado, a utilização de tributos com fins outros além do arrecadatório não é um fenômeno recente, sendo talvez tão antigo quanto à sua utilização com finalidade fiscal. Como ensina Alfredo Augusto Becker (2007, p. 627-628), é através da tributação extrafiscal que o Estado é capaz de, indiretamente, direcionar comportamentos, levando o particular a praticar determinada conduta, ou a se abster de realizar certo ato, sendo esta forma de tributação excelente instrumento de atuação estatal, reconhecida e utilizada desde muito tempo.

A extrafiscalidade se destina, notadamente, a funções político-sociais ou econômicas. Seu fim precípuo, diferentemente da tributação fiscal, não se traduz na arrecadação de receitas, mas sim na influência Estatal sobre certo comportamento do particular e realização de ações e atividades que entende necessárias.

Através da extrafiscalidade o Estado é capaz de incentivar determinadas condutas e desestimular outras, e de promover ações através de uma carga de tributos maior ou menor. Desta forma, o Estado é capaz de orientar a atuação do particular, bem como incentivar ou desestimular determinadas atividades.

A Constituição Federal de 1988 trouxe previsão de diversas situações em que o emprego da extrafiscalidade é permitido e mesmo determinado (como é o caso do IPTU e do ITR). Oportunamente destaca-se a questão do IPTU: sua utilização extrafiscal já era constitucionalmente prevista no artigo 182, § 4.º, inciso II, autorizando a progressividade para promoção do adequado aproveitamento do solo

urbano; após consolidada jurisprudência do STF acerca da inconstitucionalidade do IPTU progressivo que não fosse referente à progressividade no tempo, de conteúdo sancionador visando o atendimento da função social da propriedade urbana, sobreveio a Emenda Constitucional nº 29/2000 incluindo no parágrafo primeiro do artigo 156 da CF/88 os incisos I e II, possibilitando uma progressividade fiscal (referente ao inciso I), bem como uma progressividade extrafiscal (inciso II).

Além do IPTU, a extrafiscalidade pode ser observada em diversos tributos, como por exemplo os impostos sobre o comércio exterior, que apresentam elevado potencial extrafiscal. Nesses impostos, mais precisamente na fixação de suas alíquotas, observa-se o interesse nacional perseguido; verificam-se alíquotas praticamente zeradas no que toca à exportação de produtos, como um incentivo a essa atividade.

Não se pode, ainda, ignorar a permissão constitucional à alteração de alíquotas pelo chefe do Poder Executivo (artigo 153, § 1º da CF/88) traduzindo claramente situações em a tributação procura, em verdade, atingir fim outro, determinado pela atuação estatal, que não seja aquele de cumprir fim arrecadatório.

Desta forma, a extrafiscalidade traduz mecanismo constitucionalmente previsto e legítimo para fins de exercício da função estatal de promoção de finalidades e políticas públicas.

Através dessa atuação, que não busca precipuamente a arrecadação, mas o atingimento de objetivos, a promoção de políticas públicas encontra espaço, sendo a concessão de incentivos uma forma de se buscar essas finalidades.

Abraham destaca alguns objetivos que justificam a extrafiscalidade:

> a) redistribuir riquezas; b) proteger a indústria ou o mercado interno; c) desencorajar o consumo de supérfluos e produtos nocivos à saúde (álcool ou cigarros); d) facilitar o desenvolvimento regional; e) estimular a utilização da propriedade no âmbito de sua função social; f) combater a inflação (ABRAHAM, 2018, p. 48-49).

Ou seja: a extrafiscalidade seria orientada para a promoção da agenda constitucional, na realização e promoção de políticas eleitas como relevantes e que necessitam ser realizadas.

Roque Antonio Carrazza, ao tratar da extrafiscalidade, bem explica o avanço na concepção do tributo como meio de obtenção de recursos para a ideia de que ele

pode, e deve, ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos, concluindo que o tributo se converteu, assim, em um instrumento privilegiado de intervenção estatal, em ordem a possibilitar, por exemplo, uma melhor distribuição de renda no país (CARRAZZA, 2013, p. 796-797).

É com base nesse contexto de extrafiscalidade que focamos o uso dos incentivos fiscais na presente dissertação.

Tratando diretamente acerca da utilização de incentivos e benefícios fiscais, no âmbito da extrafiscalidade, recorremos uma vez mais aos ensinamentos de José Casalta Nabais (2004, p. 632-633) para quem a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, quais sejam: *(i)* os impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos, e *(ii)* os benefícios fiscais, dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos, traduzindo "medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes e que sejam superiores aos da própria tributação que impedem".

Sobre a efetividade da extrafiscalidade mediante o uso de incentivos fiscais, destaca-se o entendimento de Roque Antônio Carrazza (2013, p. 797), para quem o Estado, ao se utilizar de incentivos fiscais para a promoção de certas finalidades, quase sempre obtém vantagens maiores do que verificaria na hipótese de prévia arrecadação de tributos e posterior aplicação desses recursos no desenvolvimento de determinada ação. Nas palavras do autor, seria uma "supressão de instâncias burocráticas" que levariam a diminuir a despesa pública, sem prejudicar a realização da política pública pretendida.

Assim é que, visando promover políticas relevantes e necessárias, incentivos fiscais são concedidos pelo Estado buscando um objetivo maior do que a mera arrecadação. Na realidade, através dos incentivos, a arrecadação por vezes resta prejudicada (extinta, reduzida ou diferida no tempo), justamente por não ser a arrecadação um fim em si mesmo.

Políticas públicas, que demandariam arrecadação e gastos subsequentes com a atuação direta do Estado para sua promoção, podem encontrar sua implantação através de medida extrafiscal do Estado, na qual incentivos são concedidos em contrapartida de determinadas atuações daqueles beneficiados.

A utilização de incentivos e benefícios, implicando renúncia fiscal para a promoção de políticas públicas é uma realidade que vem sendo observada não apenas no Brasil, mas internacionalmente. Assim explica Francisco Carlos Ribeiro de Almeida ao tratar da renúncia fiscal:

> O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas com o objetivo de executar as Funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal. Trata-se de política pública consagrada em âmbito internacional, de aplicação difundida em países de todos os continentes, sem distinções de nível de desenvolvimento econômico-social e regime de governo, cujo propósito é promover o suporte financeiro necessário à realização de programas, projetos e atividades de interesse da sociedade e destinados à promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico nas diferentes regiões geoeconômicas do país, ao desenvolvimento de segmentos econômicos estratégicos e ao favorecimento de determinados grupos de contribuintes, entre outros objetivos públicos relevantes (ALMEIDA, 2001, p. 54).

Ações do Estado podem ter objetivos e metas de curto, médio e longo prazo, de modo que uma abstenção ou redução de tributação em um primeiro momento, direcionada para uma política específica, pode acabar resultando em aumento da arrecadação no futuro, mediante promoção do crescimento econômico e social de determinada região.

Nesse sentido, destacamos o estudo de Julio Cesar Vieira Gomes, para quem as políticas públicas não devem ser examinadas apenas pelos seus resultados imediatos, já que muitas ações de governo conjugam objetivos a curto, médio e longo prazos. Um plano de aumento do crescimento econômico pela concessão de benefícios fiscais, por exemplo, embora em um primeiro momento implique em renúncia fiscal, terá como consequência natural um incremento na arrecadação no futuro (GOMES, 2018, p. 159).[8]

Além da preocupação arrecadatória, que poderá vir a ser recuperada no futuro, a efetiva realização de determinada política pública pode ser feita diretamente

---

[8] Na opinião deste autor, manifestada no artigo ora referido, a extrafiscalidade estaria contida na atividade fiscal do Estado, a qual abrange tanto a arrecadação quanto o gasto público. Assim, a extrafiscalidade não poderia ser vista de forma segregada e apartada da política fiscal ordinária do governo.

através dos incentivos, traduzindo instrumento válido e pertinente para auxiliar na solução de determinado problema público que merece atenção.

Por vezes, como destacado linhas acima ao referirmos o exemplo doutrinário formulado por Werther Botelho Spagnol, determinadas políticas dependem não só da atuação estatal, mas dos particulares que podem ser estimulados através dos incentivos, tendo por resultado a ser alcançado a política definida pelo ente.

Nessas hipóteses, conforme também ensina Marçal Justen Filho (2014, p. 719), a finalidade buscada pelo Estado é obtida de modo indireto, por via da atuação dos particulares.

Assim sendo, embora pareça um contrassenso, muitas vezes os interesses finalísticos das políticas públicas são facilitados não com a arrecadação, mas com a desoneração tributária; e em outros casos, a redução de tributos como instrumento de incentivo a investimentos pode resultar, a médio e longo prazos, em incrementos da arrecadação, o que comumente ocorre com políticas econômicas (GOMES, 2018, p. 173).

Deste modo, os incentivos fiscais, com origem na extrafiscalidade, traduzem instrumento válido e legítimo a ser utilizado pelo Estado na realização de determinadas políticas públicas.

2.3 Importância do controle e a Lei de Responsabilidade Fiscal

A partir das considerações acerca do uso de incentivos fiscais, destaca-se a importância do controle e acompanhamento de sua concessão, justamente de modo a mudar a tradicional (e triste) realidade brasileira de corrupção e distorção de institutos legítimos, como são os incentivos fiscais. Consequentemente, não se poderia deixar de analisar a LRF, Lei Complementar nº 101/2000, e suas principais previsões sobre a questão dos incentivos fiscais.

Nesse contexto, inicialmente merecem destaque as lições de Ricardo Lobo Torres acerca do princípio da economicidade, os incentivos e seu controle. Analisando o orçamento e os princípios que o regem, o autor indica a possibilidade de o Tribunal de Contas controlar, sob o ponto de vista da economicidade, todos os incentivos fiscais e financeiros concedidos na vertente da receita (isenções, créditos

fiscais, deduções, abatimentos, reduções de alíquota, etc.) ou da despesa pública (restituições de tributos, subvenções, subsídios), destacando a grande relevância do assunto tendo em vista que houve abuso na concessão de incentivos, camuflados ou não, com reflexos negativos sobre as finanças públicas e a economia do País (TORRES, 2008, p. 280).

Ricardo Lobo Torres afirma que, pela economicidade, poderá haver o aperfeiçoamento do controle das renúncias fiscais e subvenções, bem como ressalta as distorções dos incentivos e seu caráter perverso:

> O controle da economicidade, no que tange aos incentivos, consistirá no exame da adequação entre os fins almejados pela lei concessiva e o resultado efetivamente alcançado, entre o custo para o Tesouro com as renúncias de receitas e com os gastos tributários e o benefício social e econômico realmente produzido. Sabe-se da perversidade dos incentivos concedidos no Brasil nos últimos anos, alguns em franca contradição com os interesses ecológicos, econômicos e regionais, o que vem fazendo com que o Congresso reoriente as concessões e lhes diminua o número, a exemplo, aliás, do que ocorre em outras nações. Sabe-se, também, que os privilégios financeiros, além da perversidade ínsita na maior parte das leis que os concederam, foram pessimamente administrados, favorecendo a corrupção e o desvio de dinheiro público. De modo que se torna verdadeiramente importante o aperfeiçoamento do controle da economicidade das subvenções e das renúncias de receita. O Tribunal de Contas da União, aliás, já vem exercitando a competência que lhe atribuiu a Constituição Federal, controlando com maior rigor os incentivos.

Além disso, o autor ainda trata do princípio da clareza orçamentária, que se aproxima do princípio da transparência, e que indica que devem se tornar transparentes tanto os "privilégios tributários no sentido estrito" (renúncia de receita, gasto tributário, despesa virtual; etc.) como os "privilégios financeiros que aparecem na coluna da despesa pública, porque todos eles possuem aptidão de ferir os direitos humanos do contribuinte" (TORRES, 2008, p. 321).

Relembramos que, para Ricardo Lobo Torres (2008), o nome conferido ao incentivo, se opera na receita ou na despesa, não seria definidor, tendo em vista a conversibilidade de um tipo em outro, justamente com o intuito questionável de dificultar o acompanhamento no orçamento. Ciente dessa possibilidade e assumida essa premissa, aumentam as chances de identificação de irregularidades, pois eventual classificação seria meramente formal.

Logo, o controle dos incentivos através do orçamento pode e deve ser feito, inclusive com atenção à possibilidade de desvios formais (e nomenclaturas), sendo destacada a importância da clareza e transparência orçamentária.

Passando para a análise da LRF, fundamental no contexto de controle e transparência, essa lei foi editada para regulamentar os dispositivos da CF/88 que demandavam lei complementar para versar sobre matérias financeiras (artigos 163, 165 e 169).

Além disso, a LRF da forma como editada, com suas previsões e claras preocupações com a responsabilidade na gestão dos recursos, surgiu da necessidade de alteração na cultura das finanças brasileira, marcada pela irresponsabilidade de gestores públicos preocupados não com a eficiência administrativa, mas apenas com suas eleições. Assim, a LRF nasceu diante da demanda de uma gestão racional e legítima das finanças públicas.

Como ressaltado por Diogo de Figueiredo Moreira Neto, é inegável que dentre as principais causas de insegurança institucional de um país, estão as relacionadas à moeda e às finanças públicas, uma vez que a má-gestão, nesses dois setores da administração pública, é a via para os endividamentos públicos insuportáveis e para a inflação descontrolada, além de escancarar as portas para a fuga de capitais e de cérebros e de estimular a proliferação do vírus da corrupção (MOREIRA NETO, 2000).

Exemplificando alguns absurdos cometidos no passado, ante a falta e dificuldade de controle, citamos a lição de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 326-327):

> No Brasil houve, nos últimos anos, escancarada corrupção com a política das subvenções. Os tristes episódios que vieram a lume em 1993 com a CPI que investigou a "máfia do orçamento" demonstraram que não havia critério razoável para as concessões. Os "sete anões" – os parlamentares que compunham a Comissão Mista do Orçamento – canalizaram subvenções para entidades fantasmas por eles próprios dirigidas ou para instituições que, embora se dedicando à educação, não mereciam os favores do Estado, eis que não atendiam à população carente.
>
> Os absurdos cometidos pela "máfia do orçamento" encontraram campo propício com a insuficiente e errônea regulamentação das concessões. [...] Esses absurdos legislativos, aliados à política clientelista e patrimonialista que impera nos gastos públicos, conduziram à catástrofe orçamentária.

Foi nesse contexto brasileiro, de vergonhosa corrupção, bem como em época de política de estabilização fiscal em que o Brasil passava por diversos programas econômicos (anos de 1980 e 1990), que foi submetido ao Congresso em abril de 1999 o Projeto de Lei Complementar nº 18, o qual aprovado, passou a ser a LRF (Lei Complementar nº 101/2000), posteriormente alterada pela Lei Complementar nº 131/2009.

A LRF objetiva forçar os entes ao equilíbrio de suas contas, melhorando a qualidade dos gastos, tendo a LRF estabelecido regras e limites para os administradores públicos do Executivo, Legislativo e Judiciário (CAMPOS, 2001, p.80).

A LRF foi desenvolvida a partir da experiência de diversos países que adotaram rígidos programas de ajuste fiscal na sua história recente, assim como por influência de organismos internacionais, tais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD).

Para a elaboração da LRF brasileira, tomaram-se basicamente quatro modelos: *(a)* o do FMI, do qual o Brasil é Estado-membro e que tem editado e difundido normas de gestão pública (*Fiscal Transparency*); *(b)* a legislação da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*, 1994); *(c)* as regras para o ingresso e participação na Comunidade Econômica Europeia, a partir do Tratado de Maastricht; e *(d)* as normas de gestão fiscal dos Estados Unidos (*Budget Enforcement Act*) (ABRAHAM, 2017, p.9).

Afirma Dejalma Campos que os objetivos almejados, de responsabilidade e transparência, constantes da LRF poderão trazer benefícios para todos, e prossegue explicando:

> A responsabilidade significa não só controlar gastos, mas também arrecadar com eficiência. As sanções são severas, rigorosas quanto aos gastos, e isso talvez ponha fim ao comportamento imoral dos governantes que arruínam o país.
>
> Já a transparência é de grande importância. Os relatórios terão que ser confeccionados e disponibilizados, o que poderá ter grande efeito nos procedimentos dos Tribunais de Contas, podendo provocar mudanças bem positivas na avaliação dos governantes (CAMPOS, 2001, p. 81).

De fato, a LRF tratou de prever a transparência fiscal na prestação das contas, obrigando a divulgação em veículos de fácil acesso de informações acerca

dos serviços públicos e das finanças. E a transparência exige não só a divulgação de qualquer dado, mas a informação divulgada de forma inteligível.

Além da transparência, importantes marcos da LRF foram o planejamento orçamentário, com a substituição progressiva das leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA), antes fictícias, para um novo cenário de implantação das normas da LRF, e o acompanhamento de resultados, mediante a associação dos números às metas propostas, com a mensuração de seus cumprimentos.

Ocorre que, apesar dos inegáveis avanços, os últimos anos de aplicação da LRF têm demonstrado que a falta do rigor no respeito de suas normas pode trazer sérios riscos para a economia e para a sociedade brasileira, impondo-se uma efetiva mudança de cultura fiscal e postura do gestor público. Nesse ponto, destaca-se as críticas feitas por Marcus Abraham (2017, p. 15):

> A grave crise econômica e fiscal que o Brasil enfrentou, sobretudo nos anos de 2015 e 2016, não apenas pelo cenário conturbado que o Governo Central passou, sobretudo com a discussão das pedaladas fiscais, mas também com a decretação do Estado de Calamidade Fiscal pelos Estados do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Minas Gerais, foram fatos que chamaram atenção de todos para a importância do respeito às regras da LRF. Em termos concretos, nesse período, viram-se dezenas de bilhões de reais sendo renunciados por políticas de desoneração fiscal sem a devida compensação financeira, como exige a LRF (art. 14); despesas com pessoal dos entes ultrapassaram em muito os limites previstos em lei (art. 19 da LRF); o desequilíbrio financeiro e o descumprimento de metas fiscais tornaram-se rotina em vilipêndio do normativo fiscal (arts. 1º e 4.º da LRF); e o assustador gigantismo da dívida pública passou a afrontar os seus princípios legais (arts. 30 e 31 da LRF).

Feita essa contextualização, e sendo certo que a LRF veio para implementar a responsabilidade na gestão fiscal, sendo suas características essenciais o planejamento, a transparência e o equilíbrio nas contas públicas, passamos a analisar a questão dos incentivos fiscais dentro da ótica da LRF.

As renúncias de receitas concedidas a título de incentivos fiscais são feitas, via de regra, através de anistias, remissões, subsídios, créditos fiscais, isenções, reduções de alíquota ou de base de cálculo. Os efeitos práticos e concretos dessas renúncias fiscais são a redução na arrecadação potencial; o aumento da disponibilidade econômica e financeira do contribuinte; a exceção à regra jurídica impositiva legal. Seu efeito esperado é o incentivo à adoção de certa conduta por

parte do beneficiário do incentivo que ofereça e gere um ganho à coletividade (ABRAHAM, 2017, p. 45-46).

Ocorre que, diversamente do que ocorre com subsídios ou transferências diretas, os quais são registrados nos orçamentos como despesa pública pelos valores efetivamente despendidos, os montantes correspondentes aos incentivos fiscais não são quantificados e registrados nas peças orçamentárias, dificultando seu controle.

Justamente para conferir maior controle e transparência sobre a questão dos incentivos fiscais, a LRF expressamente determinou, em seu artigo 14, que 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, bem como deverá 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 e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; e *(ii)* estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Tais exigências trazidas pela LRF se encontram em sintonia com o disposto no artigo 165, § 6º da CF/88, ao determinar que 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.

Ainda, prossegue o artigo 14, em seus parágrafos, indicando que 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. Além disso, se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício decorrer da condição acima indicada *((ii)* - estar acompanhada de medidas de compensação), o benefício só entrará em vigor quando implementadas tais medidas.

Nesse ponto, o artigo 14 em seu § 3º expressamente excepciona da regra as alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II , IV e V do artigo 153 da CF/88, na forma do seu § 1º (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários), ante seu caráter eminentemente extrafiscal; e o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, ante o princípio da eficiência.

Diante dessas previsões do artigo 14, e conforme bem destacado por Abraham (2017, p. 148), a fixação de limites e condições para renúncias de receitas e geração de despesas é mais um dos mecanismos instituídos pela LRF para manter o equilíbrio fiscal, "retirando do administrador público a liberdade plena e irrestrita que possuía para gastar ilimitadamente ou para conceder incentivos fiscais sem qualquer controle".

Assim sendo, o artigo 14 da LRF impôs limites, prazos e condições para a concessão de incentivos fiscais que representem renúncia de receitas.

Ademais, saindo do campo da renúncia de receita e adentrando no campo das despesas públicas, a LRF também trouxe previsões expressas que visam garantir uma administração racional e transparente das contas públicas.

Como ensina Abraham (2017, p. 151), inegável reconhecer que sempre houve maior preocupação com a arrecadação das receitas públicas, especialmente a tributária, do que com a gestão e a aplicação de tais recursos, mas de nada adiantaria a preocupação com os instrumentos de obtenção de receitas públicas se não houvesse, na mesma esteira, normas regulando a aplicação desses recursos pelo Estado, já que "receitas e despesas integram o mesmo processo da atividade financeira estatal".

Tratando da despesa pública, prevê o artigo 15 da LRF que serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam requisitos previstos nos artigos 16 e 17. Por sua vez, prevê o artigo 16 que a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de: *(i)* estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas; *(ii)* declaração do ordenador da despesa de que o

aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

Assim, preocupado com o equilíbrio fiscal, o artigo 16 da LRF estabeleceu condições para a realização de ações governamentais que gerem aumento de despesas, exigindo uma estimativa de impacto orçamentário e uma declaração do ordenador de despesas de que o aumento é compatível com as leis orçamentárias (ABRAHAM, 2017, p. 156). Sobre as "ações governamentais" e as "despesas públicas", já ensinava Aliomar Baleeiro (2006, p. 78):

> Em todos os tempos e lugares, a escolha do objetivo da despesa envolve um ato político, que também se funda em critérios políticos, isto é, nas ideias, convicções, aspirações e interesses revelados no entrechoque dos grupos detentores do poder. [...] Determinar quais as necessidades de um grupo social a serem satisfeitas por meio do serviço público, e, portanto, pelo processo da despesa pública, ressalvada a hipótese de concessão, constitui missão dos órgãos políticos e questão essencialmente política. [...] E se meditarmos sobre a contemporânea teoria que explica os efeitos econômicos da despesa, verificamos a exatidão dos que atribuem a ela uma ação extrafiscal tão ou mais enérgica que a dos impostos. É que pelos canais da despesa se integra o processo econômico da redistribuição da renda nacional.

Já o artigo 17 prevê que se considera obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios, e os atos que criarem ou aumentarem despesas desse tipo deverão ser instruídos com a estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes, bem como deverão demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

Adicionalmente, estipulam os §§ 2º e 3º do mesmo artigo 17 que: *(i)* o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa; e *(ii)* considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Ainda, a prorrogação de despesa criada por prazo determinado também é considerada aumento de despesa para os fins da LRF.

O STF analisou as previsões do artigo 17 e seus parágrafos e, já em sede cautelar na ADI 2.238, entendeu que tais previsões deveriam ser mantidas pois "é proposição que, por achar-se em sintonia com a lógica, não pode ser obviamente considerada responsável pelo engessamento de qualquer dos Poderes de Estado ou órgãos da Administração e, portanto, ofensiva ao princípio da separação dos Poderes". Assim sendo, entendeu o Supremo que "o incremento da arrecadação pelas formas indicadas no § 3º do art. 17 da LRF se reveste de previsibilidade e se presta, por isso, para um cálculo de compensação, que há de ser, tanto quanto possível, exato".

Confirmando o entendimento cautelar, ao julgar a ADI 2.238 o STF decidiu que a internalização de medidas compensatórias no processo legislativo é parte de “projeto de amadurecimento fiscal do Estado, de superação da cultura do desaviso e da inconsequência fiscal, administrativa e gerencial”, afirmando expressamente que as previsões trazidas pelos artigos 17 e 24 da LRF representam “atenção ao Equilíbrio Fiscal”.

Verifica-se, portanto, que a LRF se preocupou com o tratamento dado à realização da despesa pública que, combinado com as restrições impostas às concessões de renúncias e benefícios fiscais, visam a garantir o almejado equilíbrio fiscal nas contas públicas.

A inobservância dos preceitos da LRF ensejará aplicação de sanção civil, penal ou administrativa ao gestor público responsável pela despesa (ordenador de despesa), sujeito, inclusive, ao tipo penal descrito no art. 359-D do Código Penal, "ordenação de despesa não autorizada", com pena de reclusão de um a quatro anos (ABRAHAM, 2017, p. 41).

Além das questões atinentes à renúncia de receitas e realização de despesas públicas, destaca-se também a previsão expressa contida na LRF acerca da destinação de recursos públicos para o setor privado: a base de sua disciplina se encontra prevista nos artigos 26 a 28 da LRF, e visa também resguardar o uso indevido de recursos públicos no setor privado. A medida principal determinada pela LRF é de que tais repasses decorram sempre de lei específica e estejam alinhados com a LDO e previstos na LOA. (ABRAHAM, 2017, p. 55).

Segundo a lei, a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser

autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais (artigo 26). Tal previsão se aplica a toda a administração indireta, inclusive fundações públicas e empresas estatais, exceto, no exercício de suas atribuições precípuas, as instituições financeiras e o Banco Central do Brasil.

Ainda, compreende-se incluída nessa previsão a concessão de empréstimos, financiamentos e refinanciamentos, inclusive as respectivas prorrogações e a composição de dívidas, a concessão de subvenções e a participação em constituição ou aumento de capital.

Prossegue a LRF nessa parte, em seus artigos 27 e 28, tratando dos encargos financeiros, comissões e despesas congêneres da concessão de crédito por ente da federação à pessoa (física ou jurídica) que não esteja sob seu controle direto ou indireto, prevendo que não serão inferiores aos definidos em lei ou ao custo de captação, bem como prevendo que, salvo lei específica, não poderão ser utilizados recursos públicos, inclusive de operações de crédito, para socorrer instituições do Sistema Financeiro Nacional, ainda que mediante a concessão de empréstimos de recuperação ou financiamentos para mudança de controle acionário.

Portanto, a LRF tratou de prever expressamente condições e regras, seja para a renúncia de receitas, seja para criação e/ou aumento de despesas públicas, abrangendo assim a totalidade das possibilidades dos incentivos ficais (aqueles que representam renúncias, e aqueles que representam despesas), visando justamente regrar e, ao fim, moralizar, a administração dos recursos públicos.

E nesse ponto, deve-se ter em mente que, além do controle maior pela própria LRF, os incentivos não estão imunes à fiscalização e análise por parte dos três Poderes (BOMFIM, 2018, p. 68). Muito pelo contrário: justamente por não constarem da peça orçamentária, diversamente do que ocorre com as despesas diretas, deve ser exigido maior rigor e monitoramento quanto à concessão dos incentivos fiscais e controle de seus resultados.

Portanto, a LRF foi editada visando trazer mais responsabilidade na gestão fiscal, procurando trazer equilíbrio para as contas públicas, bem como buscando moralizar e melhorar a qualidade dos gastos tributários e despesas públicas.

2.4 Uma abordagem histórica na realidade fiscal do País: o exemplo da Zona Franca de Manaus

Dentro do cenário de utilização de incentivos fiscais e implementação de políticas públicas, o Brasil possui um exemplo histórico a ser destacado: a Zona Franca de Manaus (ZFM).

A ZFM é a política pública do governo federal visando ao desenvolvimento regional da Amazônia Ocidental, lastreada na concessão de incentivos fiscais ao setor privado, conforme expressamente autorizado pelo artigo 151, inciso I da CF/88.[9] Ela abriga um dos principais parques industriais do País, o Polo Industrial de Manaus – PIM, resultado dessa política.

Criada inicialmente a partir da Lei nº 3.173 de 6 de junho de 1957, o modelo original da ZFM tinha como objetivo desenvolver a Amazônia, tendo sido concebida com a finalidade precípua de receber mercadorias estrangeiras para guarda, depósito, armazenamento e beneficiamento para que fossem destinadas ao consumo interno no Brasil ou à exportação. Ocorre que tal modelo original se tornou inoperante ante a falta de infraestrutura (RAMOS FILHO, 2012).

Foi apenas 10 (dez) anos após sua criação que o governo federal editou o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, visando tornar a ZFM mais atuante, passando a defini-la como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um "centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos" (artigo 1º).

Como observou Rubens Gomes de Souza (1970, apud RAMOS FILHO, 2012):

> [...] de um simples entreposto aduaneiro, limitado a mercadorias estrangeiras destinadas ao consumo local, ou, eventualmente, à reexportação para outros países, a ZFM passou a ser um instrumento de promoção do desenvolvimento regional, visando à integração da Amazônia na

[9] 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;"

> comunidade econômica brasileira, através da criação de condições que lhe assegurem, nessa comunidade, o lugar que lhe compete em função do pleno emprego de suas capacidades potenciais.[10]

A ZFM passou, então, a contar com uma área de 10 mil quilômetros quadrados, centralizada em Manaus, compreendendo 3 (três) polos econômicos: comercial, industrial e agropecuário. Destes, o polo industrial é considerado base de sustentação da ZFM e possui aproximadamente 500 (quinhentas) indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos, principalmente nos segmentos eletroeletrônico, bens de informática e duas rodas, conforme informações disponibilizadas pela SUFRAMA, entidade autárquica responsável pela administração das instalações e serviços da ZFM (artigo 10 do Decreto-Lei nº 288/1967).[11]

Como é possível inferir da própria legislação que instituiu a ZFM, os incentivos fiscais foram considerados na sua criação e implementação, traduzindo instrumento essencial nessa política pública de promoção do desenvolvimento regional. De fato, eles foram o veículo utilizado para implementar a política de desenvolvimento regional idealizada.

Segundo o próprio Decreto-Lei nº 288/1967, os incentivos fiscais na ZFM podem ser divididos em quatro tipos:

(i) incentivos na entrada de mercadorias estrangeiras na ZFM, correspondentes à isenção de II e IPI (artigo 3º);
(ii) incentivo de remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM, ou reexportação para o estrangeiro, as quais são equiparadas à exportação (artigo 4.º);
(iii) incentivo de exportação de mercadorias da ZFM para o estrangeiro, correspondente à isenção do imposto de exportação (artigo 5.º); e

---

[10] RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e sua proteção constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 107, p. 261-284, nov./dez. 2012. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/ maf/app/search/run>. Acesso em: 10 jan. 2021.

[11] SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). **Histórico**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>. Acesso em: 24 jan. 2021.

(iv) incentivo na saída de mercadorias produzidas na ZFM quando dela saírem para qualquer ponto do Território Nacional, sujeitando-se ao II com alíquota reduzida (artigo 7º) e isenção de IPI (artigo 9º).

Tratando especificamente dos incentivos fiscais da ZFM, a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação (Sedecti) reeditou em 2020 o "Guia de Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus"[12], atualizando e compilando as informações acerca dos incentivos fiscais vigentes na ZFM. Assim, seguem sintetizadas no quadro abaixo as informações extraídas do referido Guia no tocante aos incentivos fiscais federais e estaduais da ZFM:

[12] GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Investidores contam agora com Guia de Incentivos Fiscais atualizado**. Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação, 06 out. 2020. Disponível em: <http://www.sedecti.am.gov.br/sedecti-atualiza-guia-de-incentivos-fiscais-da-zona-franca-de-manaus/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

Quadro 4 - Incentivos Fiscais Federais e Estaduais da ZFM

continua

Incentivos Federais	
II	● Isenção na entrada de mercadoria destinada ao consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústria e serviços de qualquer natureza, bem como a estocagem para reexportação; ● Redução do imposto devido na saída de produtos industrializados na ZFM para qualquer ponto do território nacional relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira, proporcionalmente aos custos de mão de obra e insumos nacionais quanto estes forem bens de informática, e para demais produtos industrializados com redução de até 88%, desde que atendam em nível de industrialização local compatível com Processo Produtivo Básico (PPB).
IPI	● Suspensão convertida em isenção do imposto sobre produtos estrangeiros importados pela ZFM para consumo interno ou utilização na industrialização de outros produtos, na pesca e na agropecuária, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza ou estocados para exportação para o exterior; ● Isenção do imposto sobre produtos nacionais entrados na ZFM para consumo, utilização ou industrialização, ou ainda, para serem remetidos, por intermédio de seus entrepostos, à Amazônia Ocidental; ● Isenção para produtos industrializados na ZFM, por estabelecimento com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS), destinados a comercialização em qualquer outro ponto do território nacional e em conformidade com o Processo Produtivo Básico (PPB).
PIS E COFINS	● Suspensão da exigência nas importações de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA (CAS); ● Redução a 0 (zero) para as alíquotas incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na ZFM para emprego em processo de industrialização por estabelecimento industriais ali instalados, conforme projeto aprovado pelo CAS; ● Alíquotas diferenciadas com redução de cerca de 60% do valor da alíquota (0,65% PIS e 3% COFINS) incidentes sobre a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial, decorrente da venda de produção própria e consoante projeto aprovado pelo CAS.
IRPJ	● Redução de 75% calculados no lucro da exploração para pessoas jurídicas que tenham projeto protocolado e aprovado até 31 de dezembro de 2023 para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrados conforme setores prioritários na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM); ● Reinvestimento de 30% do imposto devido até 31 de dezembro de 2023 para modernização ou complementação de equipamentos em empreendimentos considerados prioritários para o desenvolvimento regional.
AFRMM	● Não incidência para navegação fluvial e lacustre, exceto sobre cargas de granéis líquidos, transportadas no âmbito das Regiões Norte e Nordeste.

Quadro 4 - Incentivos Fiscais Federais e Estaduais da ZFM

conclusão

Incentivos Estaduais - ICMS (isenções, reduções de base de cálculo e diferimento de pagamento do ICMS incidente tanto na aquisição de insumos, quanto na saída de produtos acabados)	
ICMS: Crédito estímulo	● Crédito crédito reduz o valor do imposto a pagar que, a depender do bem, pode variar de 55% a 100%, sendo este incentivo dado por produto;
ICMS: Diferimento	● Diferimento do imposto, que pode ocorrer tanto nos casos de importação do exterior de matéria-prima e material secundário, quanto na saída de bens intermediários para utilização com insumo de outra indústria incentivada, dentro do Estado do Amazonas;
ICMS: Isenção	● Isenção do imposto incidente nas aquisições de máquinas e equipamentos para utilização direta no processo produtivo;
ICMS: Redução de base de cálculo	● Redução de base de cálculo do ICMS nas importações do exterior de matéria-prima e material secundário que podem variar de 55% a 64,5%.

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados extraídos do Guia de Incentivos Fiscais da Zona Franca de Manaus, reeditado pela Sedecti.

Em relação às isenções de ICMS, relevante destacar a exceção que se observa em relação à ZFM: diversamente do que ocorre no regime normal de tributação, o Estado do Amazonas pode conceder incentivos fiscais independente de Convênio do CONFAZ. Essa exceção encontra amparo no artigo 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975[13], que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, bem como já foi objeto de análise por parte do STF no julgamento da ADI nº 310, que reconheceu que não haveria contradição entre as previsões da CF/88 e a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, em razão das previsões do artigo 40 do ADCT.

Inclusive, tendo sido expressamente previsto no artigo 40 do ADCT[14] com a manutenção de suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos, a partir da promulgação da CF/88, o modelo da ZFM foi recepcionado e mantido pelo constituinte originário da CF/88.

---

[13] "Art. 15. O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estimulo concedido pelo Estado do Amazonas."

[14] ADCT: "Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.
Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus."

O prazo original teria se esgotado inicialmente em 2013, entretanto a Emenda Constitucional nº 42/2003 acresceu 10 (dez) anos ao prazo fixado no artigo 40 do ADCT, prorrogando o regime até 2023, bem como a Emenda Constitucional nº 83/2014 acresceu 50 (cinquenta) anos ao prazo anterior de 10 (dez) anos, nos termos dos artigos 92 e 92-A do ADCT. Desta forma, os incentivos fiscais especiais da ZFM encontram-se em vigor, tendo sido prorrogados até o ano de 2073.

Sobre essa prorrogação, destaca-se o posicionamento do Superintendente da SUFRAMA, divulgado no site oficial da própria autarquia[15], o qual destaca e enaltece a necessidade e aspecto positivo dessa política pública pautada em incentivos fiscais, contribuindo para o desenvolvimento regional:

> Agora, pode-se comemorar a manutenção, pelo menos por cinco novas décadas, de um modelo econômico estratégico que emprega, preserva, integra e distribui riquezas, exercendo, enfim, um papel decisivo na consolidação de novas fronteiras de desenvolvimento para todo o País.

Desta forma, a ZFM traduz um exemplo histórico, atualmente com mais de cinquenta anos de existência, de uma política pública visando ao desenvolvimento regional e à redução das desigualdades, pautada, basicamente, na concessão de incentivos fiscais.

Segundo estudo elaborado pela FGV/EESP – Escola de Economia de São Paulo, intitulado "Zona Franca de Manaus: Impactos, Efetividade e Oportunidades"[16], coordenado pelo economista Márcio Holland da Fundação Getúlio Vargas-SP e sua equipe multidisciplinar, a ZFM promoveu o crescimento da renda *per capita* acima da média nacional. Destaca-se[17]:

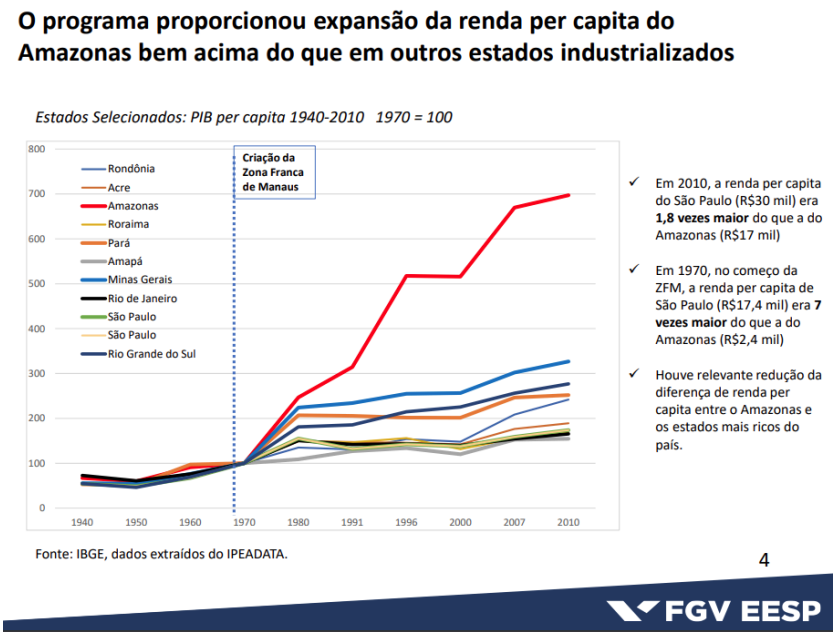
---

[15] QUEIROZ, Diego. Zona Franca de Manaus está oficialmente prorrogada até 2073. **Suframa**, 05 ago. 2014. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/suf_pub_noticias.cfm?id=16055#:~:text=SUFRAMA%20%2D%20Superintend%C3%AAncia%20da%20Zona%20Franca%20de%20Manaus&text=Em%20sess%C3%A3o%20solene%20nesta%20ter%C3%A7a,at%C3%A9%20o%20ano%20de%202073>. Acesso em: 24 jan. 2021.

[16] FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV); ESCOLA DE ECONOMIA DE SÃO PAULO (EESP). **Zona Franca de Manaus**: impactos, efetividade e oportunidades. Disponível em: <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2021.

[17] FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV); ESCOLA DE ECONOMIA DE SÃO PAULO (EESP). **Zona Franca de Manaus**: impactos, efetividade e oportunidades. Apresentação. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/ppt_zfm_impactos_efetividade_oportunidades_v22022019.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2021.

Figura 2 - Expansão renda *per capita* do Amazonas



Fonte: Apresentação FGV; EESP.

Conforme destacado na figura acima, retirada da apresentação do estudo elaborado pela FGV/EESP, enquanto em 1970, no começo da ZFM, a renda per capita de São Paulo (R$ 17,4 mil) era 7 (sete) vezes maior do que a do Amazonas (R$ 2,4 mil), em 2010 a renda per capita de São Paulo (R$ 30 mil) era 1,8 vezes maior do que a do Amazonas (R$ 17 mil), havendo assim uma relevante redução da diferença de renda per capita entre o Amazonas e São Paulo, um dos estados mais ricos do país.

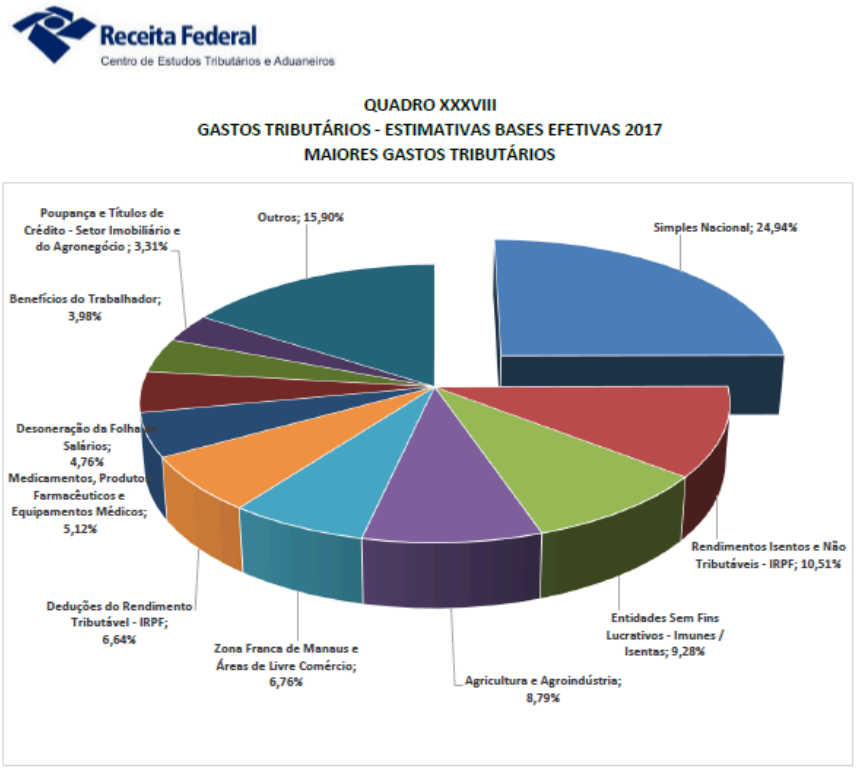
Tal estudo ainda indicou que, ao longo dos anos, os gastos tributários com a ZFM têm caído em termos nominais, reais e em participação no total dos gastos tributários do país, sendo indicado que, no passado, a ZFM respondia por 17% de todo o gasto tributário nacional, enquanto que, no momento em que tal estudo foi elaborado, o gasto da ZFM somava aproximadamente R$ 25 bilhões ao ano, representando 8,5% do total nacional (R$ 284 bilhões).

Analisando os dados atuais da ZFM, é possível verificar a partir do "Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020", publicado pelo Ministério da Economia[18] e elaborado pelo Centro de Estudos

[18] MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos tributários. Bases efetivas – 2017**: Série 2015 a 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2017-serie-2015-a-2020-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

Tributários e Aduaneiros, que a renúncia fiscal correspondente à ZFM e áreas de livre comércio representa 6,76% (R$ 19.462 milhões) do total nacional dos maiores gastos tributários considerados pela RFB, sendo o Simples Nacional o maior gasto tributário da atualidade (24,94% ou R$ 71.802 milhões) conforme figura abaixo:

Figura 3 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017.
Maiores Gastos Tributários



UNIDADE: R$ milhões

GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR	%
Simples Nacional	71.802	24,94%
Rendimentos Isentos e Não Tributáveis - IRPF	30.271	10,51%
Entidades Sem Fins Lucrativos - Imunes / Isentas	26.734	9,28%
Agricultura e Agroindústria	25.312	8,79%
Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio	19.462	6,76%
Deduções do Rendimento Tributável - IRPF	19.133	6,64%
Medicamentos, Produtos Farmacêuticos e Equipamentos Médicos	14.744	5,12%
Desoneração da Folha de Salários	13.704	4,76%
Benefícios do Trabalhador	11.470	3,98%
Poupança e Títulos de Crédito - Setor Imobiliário e do Agronegócio	9.534	3,31%
Outros	45.772	15,90%
TOTAL	**287.936**	**100%**

Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020 (março/2020).

Ainda, considerando os dados divulgados pela RFB através dos Demonstrativos dos Gastos Tributários Bases Efetivas[19], é possível verificar que, ao

[19] MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Gastos tributários**: bases efetivas. Disponível em:

longo dos últimos anos, os incentivos da ZFM têm representado parcela cada vez menor do total nacional de renúncias fiscais: em 2008, representou 17,15% do total das renúncias fiscais nacionais; em 2009, representou 13,05%; em 2010, representou 14,58%; em 2011, representou 12,44%; em 2012, representou 11,46%; em 2013, representou 10,57%; em 2014, representou 9,42%; em 2015, representou 8,60%; em 2016, representou 7,84%; e, como visto acima, em 2017, representou 6,76% do total das renúncias fiscais nacionais.

Muitos são os questionamentos acerca da real eficácia dessa política pública carreada na ZFM, em especial levantando dúvidas acerca da renúncia fiscal suportada e o retorno que esse gasto tributário efetivamente traduziria para a sociedade.

Um ponto que deve ser considerado nessa análise, e que inclusive foi referido no estudo da FGV/EESP, é que os gastos tributários para a ZFM geram a base para a arrecadação federal na região, isto é, sem tais incentivos fiscais, não seria possível verificar a instalação de indústrias e geração de empregos naquela localidade e, consequentemente, não seria possível se verificar a arrecadação de tributos naquela região.

Especificamente sobre a efetividade dessa política pública, o estudo elaborado pela FGV/EESP concluiu que, sem a ZFM, a renda *per capita* do município de Manaus seria, em média, duas vezes menor do que a observada. Assim foi a conclusão daquela análise econômica:

> A literatura econômica trata do tema da efetividade de gastos governamentais como sendo associado ao conceito de multiplicador fiscal. Noutras palavras, discute-se o quanto a renda cresce com aumento nos gastos de governo. De uma perspectiva mais geral, seria esperado que a cada um Real despendido pelo governo poderia se esperar uma expansão de mais de um Real na renda da economia. [...]
>
> Ou seja, em qualquer cenário, para cada R$1,0 gasto com incentivos para a ZFM, a renda da região metropolitana de Manaus cresce mais do que R$1,0. No Brasil, na média geral, gastos governamentais tem multiplicador fiscal bem inferior a unidade, conforme estudos citados anteriormente.

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/dgt-bases-efetivas>. Acesso em: 24 jan. 2021.

Além do aspecto financeiro, há estudos que apontam para o fato de a ZFM ter contribuído com outras questões regionais, como por exemplo para desacelerar o desmatamento da floresta amazônica.

Conforme verificado no trabalho organizado por Alexandre Rivas, José A. Mota e José Alberto da C. Machado (2009, p. 193), a partir de análise desenvolvida em modelos distintos, foi possível calcular que o benefício anual estimado do PIM pelo desmatamento evitado em Manaus no período de 1997 a 2007 (cerca de 85% de redução) foi de aproximadamente US$ 400 milhões, ressaltando que se os valores encontrados para Manaus fossem extrapolados para o Estado do Amazonas, esse valor seria de cerca de US$ 4,4 bilhões. Assim concluíram os autores:

> Diante dos resultados obtidos neste estudo fica patente que o Pólo Industrial de Manaus produziu uma importante externalidade positiva para o Brasil e o resto do mundo: a conservação da floresta amazônica. Criado com o objetivo precípuo de levar o desenvolvimento econômico a uma área isolada e rica em recursos naturais e ambientais, seus benefícios foram para o além do econômico. Conforme visto, o Estado do Amazonas possui cerca de noventa e sete por cento de sua área ainda preservada. [...]
>
> Por último, o estudo apresentado aqui fornece de maneira peremptória as evidências científicas de que os incentivos econômicos recebidos pelo Pólo Industrial de Manaus produzem benefícios que superam os seus custos fiscais. Essas evidências poderão auxiliar empresários, políticos e tomadores de decisão em geral no sentido de ampliar o ciclo virtuoso que o PIM vem produzindo desde sua criação (RIVAS; MOTA; MACHADO, 2009, p. 194).

Assim sendo, para o fim da presente dissertação que trata da possibilidade de utilização de incentivo fiscal como instrumento para promoção de políticas públicas, a ZFM é um exemplo histórico e ainda vigente que merece ser relembrado, traduzindo clássica política pública pensada e implementada através da concessão de incentivos fiscais, visando ao desenvolvimento regional e à diminuição de desigualdades.

Concluímos, portanto, o presente capítulo com a confirmação de que os incentivos fiscais encontram amparo no ordenamento jurídico brasileiro para sua utilização na promoção de objetivos maiores, constitucionalmente definidos como relevantes e autorizadores de tributação diferenciada. Nessas hipóteses, o uso dos

incentivos fiscais não representaria violação ao princípio da isonomia, mas o oposto: estaria justamente procurando reduzir desigualdades.

Os incentivos fiscais estão inseridos na função extrafiscal dos tributos, sendo a "não arrecadação" ou uma arrecadação reduzida a forma pela qual ações podem ser promovidas e condutas estimuladas ou desestimuladas, mostrando-se eficientes nessa missão, conforme doutrina especializada. Sendo o tributo passível de ser utilizado para atingir "os mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos" (CARRAZZA, 2013, p. 796-797), tem-se a possibilidade de sua utilização, direta, via incentivos fiscais, na elaboração de políticas públicas.

Apesar de sua previsão legítima, diante de usos indevidos e distorções nas concessões de incentivos fiscais, houve a necessidade de edição de legislação mais detalhada e específica, sendo inserida no ordenamento jurídico a LRF, que nasceu em razão da necessidade de uma gestão racional e legítima das finanças públicas.

Por fim, exemplificando uma política pública implementada mediante incentivos fiscais, cuja finalidade é a promoção do desenvolvimento regional, finalidade esta expressamente prevista na CF/88 (artigo 151, inciso I da CF/88) e autorizadora de concessão de incentivos fiscais, referimos o caso da ZFM, política em vigor há mais de cinquenta anos no Brasil e que, conforme estudos, permitiu um desenvolvimento na Amazônia Ocidental relevante, contribuindo para a redução da desigualdade regional, bem como auxiliando em outras questões, como a desaceleração do desmatamento na região.

CAPÍTULO 3 - POLÍTICA PÚBLICA E TRIBUTAÇÃO: INCENTIVOS FISCAIS NA PROMOÇÃO DE POLÍTICA PÚBLICA. O PROUNI

> *[...] a pobreza crônica, que perpassa diversas gerações e atinge um contingente considerável de famílias do nosso país, é fruto da falta de oportunidades educacionais, o que leva, por via de consequência, a uma certa inconsistência na mobilidade social. Isto caracteriza, em essência, o que poderíamos qualificar como 'ciclos cumulativos de desvantagens competitivas' [...]. O Prouni nada mais é do que uma suave tentativa de mitigar essa cruel situação. Investir pontualmente, ainda que de forma gradativa, mas sempre com o intuito de abrir oportunidades educacionais a segmentos sociais mais amplos, que historicamente nunca as tiveram, constitui objetivo governamental constitucionalmente válido* (MINISTRO JOAQUIM BARBOSA, ADI 3330).

Como visto nos capítulos anteriores, a utilização da tributação visando promover políticas públicas encontra amparo no ordenamento jurídico a partir de previsões e diretrizes constitucionais.

Visando analisar, no escopo da presente dissertação, uma política pública atual, na qual a tributação tenha sido utilizada como meio através do qual o fim maior, constitucionalmente perseguido e foco central da política, teria sido implementado, foi selecionado para estudo um programa governamental, de nível federal, referente à área da educação.

Conforme previsões contidas nos artigos 6º e 205 da CF/88, a educação é um direito social fundamental, sendo um direito de todos e um dever do Estado, e será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Nos termos do artigo 208 da CF/88, dentre outras obrigações, o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística.

A CF/88 previu, ainda, que através de lei será estabelecido o plano nacional de educação (PNE), de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos,

metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis.

Etapas e modalidades, por meio de ações integradas dos poderes públicos, serão realizadas conduzindo ações à erradicação do analfabetismo, à universalização do atendimento escolar, à melhoria da qualidade do ensino, à formação para o trabalho, à promoção humanística, científica e tecnológica do País, bem como ao estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto (artigo 214).

Assim, o PNE atual foi editado, através da Lei nº 13.005/2014, vigente até 25.06.2024, traduzindo relevante marco legal.

> O PNE é um marco legal importante para a elaboração de diagnóstico, diretrizes político-pedagógicas, objetivos e definição de metas, inclusive para a definição de programas específicos capazes de elevar os níveis de escolaridade da população, melhorar a qualidade do ensino, reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de aperfeiçoar o acesso e a permanência na educação pública e democratizar a gestão do ensino nos estabelecimentos oficiais (GOMES, 2009, p. 279).

Especificamente quanto ao investimento público em educação, nos termos artigo 5º, § 4º do PNE, este engloba, dentre outros recursos, também aqueles aplicados nos programas de expansão da educação profissional e superior, inclusive na forma de incentivo e isenção fiscal, as bolsas de estudos concedidas no Brasil e no exterior, os subsídios concedidos em programas de financiamento estudantil e o financiamento de creches, pré-escolas e de educação especial.[20]

No contexto de investimento em educação, a CF/88 estabeleceu também regras de imunidade, bem como a legislação infraconstitucional trouxe regras de isenção, para instituições que atuem no âmbito da educação. Tal medida visa incentivar o desempenho dessas atividades precipuamente estatais.

---

[20] Lei nº 13.005/2014: "Art. 5º A execução do PNE e o cumprimento de suas metas serão objeto de monitoramento contínuo e de avaliações periódicas, realizados pelas seguintes instâncias: [...]
§ 4º O investimento público em educação a que se referem o inciso VI do art. 214 da Constituição Federal e a meta 20 do Anexo desta Lei engloba os recursos aplicados na forma do art. 212 da Constituição Federal e do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como os recursos aplicados nos programas de expansão da educação profissional e superior, inclusive na forma de incentivo e isenção fiscal, as bolsas de estudos concedidas no Brasil e no exterior, os subsídios concedidos em programas de financiamento estudantil e o financiamento de creches, pré-escolas e de educação especial na forma do art. 213 da Constituição Federal." Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm>. Acesso em: 19 set. 2020.

As imunidades foram previstas e inseridas na CF/88 como forma de proteger valores fundamentais, de modo a evitar que os entes tributantes invadissem áreas de interesse da sociedade que devem ser preservadas. E com o objetivo de fomentar as atividades sociais complementares às ações do Estado, a CF/88 previu em seu artigo 150, inciso VI, alínea "c" que as instituições de educação sem fins lucrativos seriam protegidas através da imunidade tributária, ficando vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços de tais entidades:

> 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;
> [...]
> § 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Nos termos da alínea "c", o CTN estabeleceu, em seus artigos 9º e 14, os requisitos que devem ser observados a fim de caracterizar uma instituição de assistência social sem fins lucrativos como sendo apta a usufruir da imunidade tributária prevista no art. 150 da CF/88, devendo se observar, ainda, os requisitos da

Lei nº 9.532/97 (artigo 12).[21] Assim sendo, a imunidade atinge os impostos relativos a patrimônio, renda e serviços das instituições de educação sem fins lucrativos.

Ainda, nos termos do artigo 14, inciso X da Medida Provisória 2.158-35/2001[22], são isentas da COFINS as instituições de ensino sem fins

---

[21] "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. (Vide artigos 1º e 2º da Mpv 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) (Vide ADI 1802) § 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável. (Vide ADIN Nº 1802) § 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015) 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; (Vide ADIN Nº 1802) 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. § 3º 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. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) § 4º A exigência a que se refere a alínea "a" do § 2º não impede: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) § 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013) § 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.868, de 2013)." Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em: 19 nov. 2020.

[22] "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;

lucrativos, bem como sujeitam-se ao recolhimento de forma diferenciada no que concerne ao PIS, correspondendo a 1% sobre a folha de salários.

Percebe-se, portanto, a existência de desoneração tributária às instituições de ensino sem fins lucrativos, com amparo constitucional e com base em legislação infraconstitucional, de modo que a renúncia fiscal, através de imunidade, isenções e tratamento diferenciado para a promoção da educação, já traduz mecanismo utilizado pelo próprio Constituinte, e expressamente referido no PNE, na perseguição do objetivo maior, qual seja, promoção da educação no País.

3.1 O Programa Universidade Para Todos (ProUni)

Em 2004 foi criada uma política complementar no que toca à área da educação, ampliando a forma de realizar o interesse, já constitucionalmente previsto e garantido, na promoção da educação. Através da Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, foi instituído o Programa Universidade para Todos, com a sigla de ProUni. Essa lei, além de instituir o ProUni, ainda regulamentou a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior.

O ProUni, regulamentado pelo Decreto nº 5.493, de 18 de julho de 2005[23], é um Programa que oferece bolsas de estudo, integrais e parciais, em instituições particulares de educação superior, destinando-se tais bolsas aos estudantes que tenham cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; aos estudantes portadores de deficiência; e aos professores da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura e pedagogia, objetivando a formação do magistério da educação básica.

As bolsas de estudos integrais são concedidas aos 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), bem como as bolsas de estudos parciais (50% ou 25%) destinam-se aos brasileiros não-portadores de

---

. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:
[...]
relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 19 nov. 2020.

[23] O Programa possui diversos diplomas normativos que o regulamentam e trazem as regras aplicáveis para fins de adesão e permanência no ProUni, tendo sido destacadas neste momento aquelas que se mostram relevantes para a análise proposta.

diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal *per capita* não exceda o valor de até 3 (três) salários-mínimos, mediante critérios definidos pelo MEC.

A legislação do ProUni[24] exige, assim, a observância de cinco critérios distintos e concomitantes para que um estudante possa se candidatar a uma bolsa, em universidade privada, no âmbito do ProUni, quais sejam:

[24] Artigos 1º e 2º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

(i) ser brasileiro;
(ii) não possuir diploma de curso superior;
(iii) ter renda familiar *per capita* de até ½ (um e meio) salário-mínimo, para bolsa integral; ou até 3 (três) salários-mínimos para bolsa parcial;
(iv) ter cursado ensino médio completo em escola de rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral; e
(v) ser submetido e aprovado no processo seletivo de ingresso da instituição privada de ensino superior.

O Programa estabelece, ainda, que parte das bolsas de estudo deve ser destinada à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de portadores de deficiência ou de autodeclarados indígenas e negros.

A finalidade do ProUni é incentivar o acesso e a permanência no ensino superior por parte de indivíduos de baixa renda, ampliando assim o acesso à educação superior no Brasil. Em contrapartida, o Programa oferece a isenção de alguns tributos àquelas instituições de ensino que a ele aderem. Ainda, o ProUni possui incentivo à permanência dos estudantes nas universidades mediante outras ações conjuntas, como a Bolsa Permanência e o Fundo de Financiamento Estudantil (Novo Fies), que possibilita ao bolsista parcial financiar parte da mensalidade não coberta pela bolsa do programa.[25]

Nos termos desse Programa, 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, cabendo-lhe:

(i) 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 regulamentação do Ministério da Educação; ou
(ii) oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme regulamentação do Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas

[25] MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Prouni – Programa Universidade para Todos. **Balanço do segundo dia contabiliza mais de 1,2 milhão de inscrições**. 1º fev. 2019. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/component/content/229-noticias/1524145942/73081-balanco-do-segundo-dia-contabilizamais-de-1-2-milhao-de-inscricoes>. Acesso em: 19 out. 2020.

> 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 forma da 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 em cursos de graduação ou sequencial de formação específica.

A adesão ao ProUni pela instituição privada de ensino superior é voluntária, realizada através de termo de adesão que terá prazo de vigência de 10 (dez) anos, contado da data de sua assinatura, renovável por iguais períodos, observado o disposto na lei. Também 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.

O Programa se efetiva a partir do oferecimento de isenção de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) às instituições de ensino superior que a ele aderirem, nos termos do artigo 8º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.[26]

Da exposição de motivos da Medida Provisória nº 213 (Exposição Interministerial nº 061/2004/MEC/MF) constou esclarecimento de que a utilização de medidas tributárias teria como intuito, ao desonerar as instituições privadas, desonerar o próprio estudante de baixa renda e, assim, permitir-lhe o acesso ao ensino superior, do qual estaria privado não fosse a criação do Programa com tais benefícios fiscais. Destaca-se:

> 10. Nota-se, com isso, que o presente projeto de Medida Provisória visa dar à educação superior um *status* diferenciado, intenta elevá-la à categoria de bem essencial e que, destarte, não

---

[26] " Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão: (Vide Lei nº 11.128, de 2005)
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 seqüenciais 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)." Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm>. Acesso em: 19 dez. 2020.

> poderia se submeter ao regime tributário e fiscal indistintamente aplicável à atividade empresarial orientada pela mercadoria e pelo consumo. Ora, ninguém ignora que os tributos cobrados de instituições de ensino superior são repassados aos estudantes por meio da cobrança de mensalidades, conforme a racionalidade econômica empresarial.
>
> 11. Por essa razão, a política de acesso democrático ao ensino superior – para estudantes de baixa renda e também para minorias étnico-raciais, como prevê o presente Artigo 7º, inciso II, deste projeto de Medida Provisória – vem associada a medidas tributárias. O tratamento fiscal diferenciado conferido às atividades relativas ao ensino superior não visa simplesmente a desonerar as mantenedoras de instituições de ensino superior, mas sim e precisamente reduzir o custo da mensalidade de cursos de graduação e seqüenciais de formação específica, ou seja, tem como meta desonerar o bolso do estudante, em especial, do estudante de baixa renda que, de outra forma, ficaria privado de formação educacional superior.

Justificando o Programa, constou da exposição de motivos da Medida Provisória que tais incentivos não representariam aumento de aporte de recursos públicos no financiamento do setor privado e, em cumprimento com o artigo 14 da LRF, a renúncia de receita representada pelas isenções fiscais concedidas no âmbito do ProUni seria “compensada pelo projetado aumento de arrecadação por parte das instituições de ensino superior hoje qualificadas como filantrópicas”.

Isso porque, conforme constou da referida exposição de motivos, e conforme regras vigentes no ordenamento pátrio, instituições sem fins lucrativos, filantrópicas e beneficentes de assistência social, já usufruíam de diversos benefícios fiscais, não sendo correto imaginar uma arrecadação integral de tributos por parte das instituições de ensino. Cumpre lembrar que a Lei que instituiu o ProUni também regulou a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior (artigo 10), inclusive criando condições e possibilidade de alteração de regime, sendo esse setor já marcado por renúncias de receita.

Nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, proferidas em voto-vista no julgamento ADIs 3330, 3314 e 3370, o ProUni utiliza a capacidade ociosa das instituições privadas voltadas ao lucro, para promover o acesso à educação de grupos de pessoas em evidente desvantagem social, econômica e histórica, segundo critérios bem determinados. Portanto, o ProUni é um incentivo fiscal à integração das instituições educacionais de exploração privada na política de

ampliação de acesso à educação, sem reger diretamente as atividades sem fins lucrativos próprias das entidades assistenciais.

Assim sendo, do ponto de vista da renúncia fiscal, e considerando os benefícios que já alcançavam as entidades de ensino, é possível resumir e comparar a renúncia fiscal trazida pelo ProUni na tabela abaixo:

Tabela 1 - Renúncia tributos federais por categoria de instituição de ensino

TRIBUTOS	COM FINS LUCRATIVOS		SEM FINS LUCRATIVOS	
	Normal	**ProUni (proporção da ocupação efetiva das bolsas)**	**Normal**	**ProUni (proporção da ocupação efetiva das bolsas)**
IRPJ	25% lucro	-	-	-
CSLL	9% lucro	-	-	-
COFINS	7,6% receita	-	-	-
PIS	1,65% receita	-	1% folha	-

Fonte: Elaboração própria, a partir da legislação federal pertinente.

Deve ser observado que a isenção de que trata o artigo 8º da Lei do ProUni será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, não sendo correto avaliar essa renúncia como uma isenção absoluta a abranger integralmente os valores devidos a título dos tributos federais referidos na tabela acima.

As isenções previstas pelo programa são regulamentadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013 que, dentre outras previsões, dispõe expressamente que a isenção legal será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, regulando a forma de cálculo e apuração de tal índice ("POEB")[27], calculado a partir da divisão do valor total das bolsas integrais

[27] "Art. 3º A isenção de que trata o art. 2º será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas.
§ 1º No cálculo da proporção da ocupação efetiva referida no caput serão consideradas as bolsas integrais, parciais de 50% (cinquenta por cento) ou parciais de 25% (vinte e cinco por cento) do Prouni, excluídas as bolsas da própria instituição, referentes aos cursos de graduação ou sequenciais de formação específica, no período de apuração dos tributos.
§ 2º A proporção da ocupação efetiva de que trata o caput deverá ser calculada a partir da relação entre o valor total, expresso em real, das bolsas efetivamente preenchidas e o valor total, expresso em real, das bolsas devidas, de acordo com o seguinte procedimento:
I - valor total das bolsas integrais ou parciais preenchidas - apura-se o somatório dos valores, expressos em reais, das bolsas integrais, parciais de 50% (cinquenta por cento) ou parciais de 25% (vinte e cinco por cento) no âmbito do Prouni, excluídas as bolsas da própria instituição, observados os descontos concedidos, cujos estudantes bolsistas encontram-se regularmente matriculados nos cursos de graduação ou sequenciais de formação específica no período de apuração dos tributos;
II - valor total das bolsas integrais ou parciais devidas - apura-se o somatório dos valores, expressos em reais, da totalidade de bolsas de estudo integrais, parciais de 50% (cinquenta por cento) ou parciais de 25% (vinte e cinco por cento) devidas no âmbito do Prouni com base no

ou parciais preenchidas pelo valor total das bolsas integrais ou parciais devidas, conforme fórmula abaixo:

$$POEB = \frac{\text{Valor total das bolsas integrais ou parciais preenchidas (inciso I)}}{\text{Valor total das bolsas integrais ou parciais devidas (inciso II)}}$$

A POEB deve ser calculada em março, com base nos dados do 1º (primeiro) semestre do ano-calendário; e em setembro, com base nos dados do 2º (segundo) semestre do ano-calendário. Ainda, a POEB anual deve ser calculada a partir do somatório da POEB do 1º semestre do ano-calendário com a POEB do 2º semestre do ano-calendário, dividido por 2 (dois), mediante aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{POEB anual} = \Sigma\,[(\text{POEB do 1º semestre do ano-calendário}) + (\text{POEB do 2º semestre do ano-calendário})]/\,2.$$

Em atenção às regras da LRF, a Lei que instituiu o ProUni trouxe expressa previsão, em seu artigo 16 e parágrafo único[28], acerca do controle da renúncia fiscal e acompanhamento de compensação dessa renúncia.

Conforme expressa previsão legal, o processo de deferimento do termo de adesão pelo Ministério da Educação deverá será instruído com a estimativa da renúncia fiscal, no exercício de deferimento e nos 2 (dois) exercícios subsequentes, a ser usufruída pela instituição que está pleiteando a adesão ao Programa, bem

---

disposto nos arts. 1º a 7º da Lei nº 11.096, de 2005, para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, excluídas as bolsas da própria instituição, observados os descontos concedidos;
III - Proporção de Ocupação Efetiva de Bolsas (POEB) - calcula-se conforme a seguinte fórmula:

Art. 4º A POEB de que trata o inciso III do § 2º do art. 3º deverá ser calculada:
I - em março, com base nos dados do 1º (primeiro) semestre do ano-calendário; e
II - em setembro, com base nos dados do 2º (segundo) semestre do ano-calendário.
§ 1º A POEB anual deverá ser calculada da seguinte forma:
POEB anual = Σ [(POEB do 1º semestre do ano-calendário + (POEB do 2º semestre do ano-calendário)]/2.
§ 2º O estoque de bolsas relativas a anos anteriores será considerado no cálculo da proporção de ocupação efetiva de que trata este artigo.". Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=45931&visao=anotado>. Acesso em: 07 set. 2020.

[28] Lei nº 11.096/2005: "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."

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.

Ainda, a legislação prevê que a evolução da arrecadação e da renúncia fiscal das instituições privadas de ensino superior que aderirem ao ProUni será acompanhada por um grupo ministerial.

Trata-se de determinação que deve ser observada pelas autoridades responsáveis e cujas informações devem constar do processo de deferimento dos pedidos de adesão das instituições privadas ao Programa, e que busca dar cumprimento às disposições da LRF (artigo 14) que demandam, na concessão de incentivo fiscal do qual decorra renúncia de receita, que a renúncia seja acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício inicial de sua vigência, bem como estar acompanhada de medidas de compensação.

Assim sendo, na forma prevista e regulamentada pelo programa, a renúncia fiscal concedida às instituições de ensino superior, além de ficar condicionada à disponibilidade de quantidades predeterminadas de bolsas, ainda é calculada a partir de critérios que consideram a efetiva ocupação de tais bolsas, visando garantir, com isso, a concessão de bolsas e a permanência dos estudantes bolsistas nessas instituições.

3.2 Judicialização da política pública: o ProUni é constitucional?

Como visto, o ProUni, criado durante o Governo Lula como Programa cujo objetivo é ampliar o acesso à educação superior, foi instituído através da Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005.

Diante desse novo Programa, instituído inicialmente via Medida Provisória, alguns grupos da sociedade entenderam que o ProUni não seria válido de acordo com as regras vigentes no ordenamento jurídico, especialmente de acordo com previsões constitucionais, tanto do ponto de vista formal quanto do ponto de vista material.

A escolha pelo veículo normativo inicialmente utilizado, qual seja, a Medida Provisória nº 213, constou expressamente da exposição de motivos da referida MP

(Exposição Interministerial nº 061/2004/MEC/MF), justificada a urgência pelo fato de que a matéria, submetida ao Congresso Nacional pelo Projeto de Lei nº 3.582, em maio de 2004, apesar de inicialmente acompanhada de pedido de urgência constitucional, teve tal pedido retirado pelo Poder Executivo. Conforme exposição de motivos, a Medida Provisória teria sido editada ante a urgência, porém teria respeitado o trabalho realizado pelos parlamentares até então, já que "praticamente todas as emendas sugeridas foram parcial ou integralmente contempladas e incorporadas" ao texto da Medida Provisória.

Assim, a constitucionalidade do ProUni foi questionada diretamente perante o STF através do ajuizamento de três ações diretas de inconstitucionalidade, visando ver declarada a inconstitucionalidade do programa por diversos motivos, sintetizados no quadro abaixo:

Quadro 5 - ADIs contra o ProUni

continua

Processo:	ADI nº 3330
Autor:	Confederação Nacional dos Estabelecimentos de Ensino - CONFENEM
Alegações:	Apontou as seguintes violações constitucionais: ● artigos 62, §1º, III; 2º, 146, II (inconstitucionalidade formal, por não restarem atendidos os requisitos de relevância e urgência para o tema ser tratado via Medida Provisória); ● artigo 195, §7º (isenção de COFINS para entidades beneficentes de assistência social e estabelecimento de condições para gozo de imunidade não previstas na CF/88, desvirtuando o próprio conceito de entidade beneficente de assistência social); ● artigo 5.º caput e incisos I, II, LIV, XXXIX (violação à isonomia e discriminação sem correlação lógica, bem como a previsão de norma de natureza punitiva deveria estar precedida de lei definidora de todos os elementos das hipóteses sancionadas e da própria sanção – tipicidade cerrada, além do que a prioridade da distribuição dos recursos do FIES às instituições que aderirem ao ProUni fere a isonomia, viola a autonomia universitária e a livre iniciativa, além de traduzir sanção indireta às entidades que não aderirem ao programa); ● artigo 150, VI, c (violação à imunidade, ao criar condições para entidades beneficentes de assistência social e às filantrópicas, em desacordo com a CF/88); ● artigos 207, 208, V, 209 (violação à isonomia e à autonomia universitária, ao outorgar privilégio no ensino universitário a quem não estaria capacitado para acompanhá-lo); ● artigos 170, parágrafo único e 174 (violação ao princípio da livre iniciativa no ensino privado, por representar imposição de planejamento econômico obrigatório que se não adotado, implicará em sanções que retiram condições de competir com outras instituições que aderirem ao ProUni, afastando os alunos que tem interesse nelas, mas que precisam do FIES).

Quadro 5 - ADIs contra o ProUni

conclusão

Processo:	ADI nº 3314
Autor:	Partido da Frente Liberal - PFL
Alegações:	Apontou as seguintes inconstitucionalidades: ● inconstitucionalidade formal, por não restarem atendidos os requisitos de relevância e urgência para o tema ser tratado via Medida Provisória (ofensa ao artigo 62 CF/88); ● incompetência legislativa da União Federal, limitada a normas gerais, especialmente em relação às instituições particulares de ensino (ofensa ao artigo 209, I CF/88); ● necessidade de lei complementar para versar sobre contornos conceituais e pressupostos para gozo de imunidade (ofensa ao artigo 146, II e artigo 62, §1º, III CF/88); ● indevida delegação legislativa ao Ministério da Educação para tratar sobre requisitos de desempenho acadêmico, que não poderiam ser estipulados por ato infralegal, bem como representaria elemento limitador da autonomia das instituições universitárias (ofensa ao artigo 5.º, II e artigo 207 CF/88); ● possibilidade de punição por infrações não previstas em lei, mas em regulamento do Poder Executivo (ofensa ao artigo 5.º, II CF/88); ● ofensa aos princípios da isonomia e da proporcionalidade, por trazer discriminação juridicamente inaceitável (artigo 3º, IV e artigo 5.º, caput e LIV CF/88CF/88)
Processo:	ADI nº 3379
Autor:	Federação Nacional dos Auditores-Fiscais da Previdência Social - FENAFISP
Alegações:	Apontou as seguintes violações constitucionais: ● artigo 62, caput (inconstitucionalidade formal, por não restarem atendidos os requisitos de relevância e urgência, além de representar desvio de finalidade ao retirar incumbências fiscais da Secretaria de Receita Previdenciária do Ministério da previdência Social, bem como ao conceder isenção previdenciária a entidades que possuem plena capacidade contributiva deixou de considerar o interesse público) ● artigo 37, XXII (ao conferir ao Ministério da Educação atividade de fiscalização cujo exercício cabe exclusivamente aos servidores das carreiras vinculadas à administração tributária da União) ● artigos 150, §6º, 48, I e 2º, caput (ao instituir isenções por meio de Medida Provisória, viola tais dispositivos que impõem a observância de lei específica em sentido estrito e competência do Congresso Nacional para legislar acerca do sistema tributário nacional) ● artigos 1º, III, 194 parágrafo único, V, 195 caput e 3º, I (violação aos princípios da dignidade da pessoa humana, da solidariedade e da equidade na participação no custeio da seguridade social, ante as isenções de instituições educacionais detentoras de capacidade contributiva)

Fonte: Elaboração própria, a partir da análise dos autos das ADIs.

Em que pese as argumentações trazidas em cada caso, algumas coincidentes, outras exclusivas, a higidez do programa foi defendida e reafirmada nas ações pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da República, ambos se manifestando pela improcedência dos pedidos formulados em cada caso, tanto no que toca às inconstitucionalidades formais como materiais alegadas.

Especificamente sobre a alegada violação à igualdade, nos autos da ADI nº 3330 o Consultor Geral da União, Dr. Manoel Lauro Volkmer de Castilho, bem

esclareceu o descabimento, pontuando com simplicidade a realidade verificada na sociedade brasileira em relação ao acesso ao ensino superior:

> Se o ensino público superior, de regra, supera em boa medida o ensino do mesmo nível da escola privada, em se tratando de ensino médio, dá-se o contrário; A escola privada de nível médio é normalmente superior à escola média pública. Significa isso que, as limitadas vagas da escola pública superior são, de ordinário, preenchidas por estudantes provenientes da escola privada, i. é, precisamente aqueles que poderiam custear seus estudos superiores migram para a Universidade Pública, gratuita, enquanto aos estudantes oriundos da escola pública só restam as vagas das universidades privadas. Contudo, porque são pagas, essas vagas permanecem desocupadas. [...]
>
> E a medida é capaz de agradar a *gregos* e *troianos*, a estudantes e a escolas privadas superiores: a uns, porque, mediante bolsa, permite o acesso ao nível superior; a outros, porque, ocupadas as vagas ociosas, permite rendimento extra. De seu lado, ganha o Estado como um todo, porque vê sua juventude na Faculdade. [...]
>
> Vê-se daí que longe de ferir o princípio da igualdade, o Estado cumpre seu Papel quando tenta reduzir o desnível em que se encontram esses cidadãos. (Consultor Geral da União, Dr. Manoel Lauro Volkmer de Castilho, ADI nº 3330, fls. 345/346)

Analisando o tema, em 03.05.2012 o STF julgou improcedentes as ADIs nº 3330 e 3314 que questionavam o ProUni, e não conheceu da ADI nº 3379, ante a falta de legitimidade da FENAFISP para propositura da ação.

Conforme é possível se verificar dos fundamentos e razões de decidir, o STF entendeu pela constitucionalidade do ProUni, considerando-o um programa coerente e em harmonia com os objetivos fundamentais da República Federativa ("erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais", inciso III do artigo 3º), representando um importante fator de inserção social.

Enfrentando todos os questionamentos e alegados vícios de inconstitucionalidades, decidiu o STF[29] pela constitucionalidade do Programa, tendo

---

[29] "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

sido analisados pela Corte os pontos suscitados em cada uma das ADIs, conforme abaixo se destaca:

(i) as isenções previstas no ProUni são constitucionais, não invadindo campo material reservado à lei complementar;

(ii) ausência de violação à igualdade, uma vez que o tratamento desigual é autorizado quando diante de desigualdades que necessitam ser corrigidas e compensadas, como real efetivação do princípio da igualdade,

---

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 ("cicloscumulativos 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."

cabendo à Lei fazer essas diferenciações de forma juridicamente válida, o que se observou no caso do ProUni ("não há outro modo de concretizar o valor constitucional da igualdade senão pelo decidido combate aos fatores reais de desigualdade");

(iii) ausência de violação à autonomia universitária uma vez que o ProUni é um programa concebido para operar por ato de adesão ou participação absolutamente voluntária, incompatível com a ideia de vinculação forçada;

(iv) não violação à livre iniciativa, princípio que já nasce relativizado pela CF/88, sujeito aos limites impostos pela atividade normativa e reguladora do Estado que se justifique pelo objetivo maior de proteção aos valores também garantidos constitucionalmente e reconhecidos pela sociedade como relevantes para uma existência digna, conforme ditames da justiça social.

(v) não há matéria penal trazida pela lei do ProUni, mas previsão de sanções, condicionadas a processo administrativo com observância das garantias constitucionais, dentro do âmbito já delimitado por condições constitucionais impostas ao ensino pela iniciativa privada (autorização para funcionamento e avaliação de qualidade pelo Poder Público).

Destaca-se, por pertinentes, as reflexões trazidas em voto-vista no julgamento das ADIs, inserindo o ProUni dentro de um conceito mais amplo de ação afirmativa, e que foi manifestado no mesmo sentido do voto vencedor proferido pelo Ministro Relator:

> [...] Como todos sabemos, a pobreza crônica, que perpassa diversas gerações e atinge um contingente considerável de famílias do nosso país, é fruto da falta de oportunidades educacionais, o que leva, por via de consequência, a uma certa inconsistência na mobilidade social.
>
> Isto caracteriza, em essência, o que poderíamos qualificar como "ciclos cumulativos de desvantagens competitivas", elemento de bloqueio sócio-econômico que confina milhões de brasileiros a viver eternamente na pobreza.
>
> O Prouni nada mais é do que uma suave tentativa de mitigar essa cruel situação.
>
> Investir pontualmente, ainda que de forma gradativa, mas sempre com o intuito de abrir oportunidades educacionais a segmentos sociais mais amplos, que historicamente nunca as tiveram, constitui objetivo governamental constitucionalmente válido.
>
> O importante é que o mencionado ciclo de exclusão se interrompa para esses grupos sociais desavantajados.

> Assim, uma forma de proporcionar a mobilidade social é o investimento no nível de escolaridade da população, facilitando o acesso e a permanência no ensino superior. [...]
> As características do Programa demonstram, portanto, não apenas o preenchimento dos requisitos para sua validade e compatibilidade constitucional, mas, principalmente, que os frutos de sua aplicação já estão sendo colhidos pelo público-alvo.

Esse entendimento do STF transitou em julgado em 1º de abril de 2013.

Desta forma, todos os pontos entendidos como duvidosos acerca da constitucionalidade e validade do ProUni foram analisados pelo STF, em especial no que toca à questão da ausência de violação ao princípio da igualdade, bem como a correção da utilização dos incentivos fiscais na forma como previstos, através de lei ordinária.

Portanto, do ponto de vista jurídico, essa política pública foi questionada perante o STF e teve sua constitucionalidade confirmada pela Corte Suprema, traduzindo política pública constitucional, vigente e válida.

3.3 Números e dados do ProUni

Na presente dissertação, buscou-se analisar os dados oficiais divulgados pelos órgãos governamentais e órgão de pesquisa, sendo possível verificar a quantidade de bolsas concedidas e a ocupação de vagas de universidades particulares a partir da implantação do ProUni.

Iniciando a análise dos dados oficiais, foram avaliados os dados divulgados pelo INEP, a partir do Censo da Educação Superior, que consiste na coleta de dados sobre a educação superior brasileira, trazendo uma visão ampla acerca do total das instituições de ensino superior, bem como acerca das vagas oferecidas.

Conforme consta do Resumo Técnico do Censo da Educação Superior de 2018, do total de instituições de ensino superior, a maioria absoluta é privada (88,2%), seguida de instituições públicas estaduais (5,0%), federais (4,4%) e municipais (2,4%), observando-se um incremento da predominância das instituições privadas desde 2015.

Figura 4 - Número de Instituições de Educação Superior por Organização Acadêmica, segundo a Categoria Administrativa – Brasil – 2018

Número de Instituições de Educação Superior por Organização Acadêmica, segundo a Categoria Administrativa – Brasil – 2018

Categoria Administrativa	Total	Organização Acadêmica			
		Universidade	Centro Universitário	Faculdade	IF e Cefet
Total	2.537	199	230	2.068	40
Pública	**299**	107	13	139	40
Federal	**110**	63	2	5	40
Estadual	**128**	40	2	86	n.a.
Municipal	**61**	4	9	48	n.a.
Privada	**2.238**	92	217	1.929	n.a.

Fonte: Elaborada por Deed/Inep com base nos dados do Censo da Educação Superior.
Nota: n.a. corresponde a "não se aplica".

Fonte: INEP (2018).

Conforme consta da figura acima, elaborada pelo INEP, do total de 2.537 instituições de ensino superior, apenas 299 são públicas, sendo 110 federais, 128 estaduais e 61 municipais, enquanto 2.238 são instituições privadas de ensino.

Seguindo nessa análise, o INEP confirmou a divisão de vagas ofertadas, em cursos presenciais, de modo segregado por região do País, conforme abaixo:

Figura 5 - Número de Vagas Ofertadas em Cursos Presenciais de Graduação e Distribuição Regional da População de 18 a 24 anos – Brasil – 2018

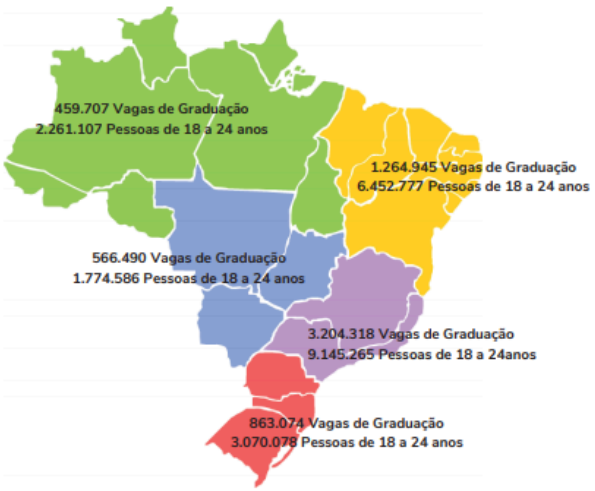


FIGURA 1

Número de Vagas Ofertadas em Cursos Presenciais de Graduação e Distribuição Regional da População de 18 a 24 anos – Brasil – 2018

Fonte: Elaborada por Deed/Inep com base nos dados do Censo da Educação Superior e de Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (Pnad Contínua).

Fonte: INEP (2018).

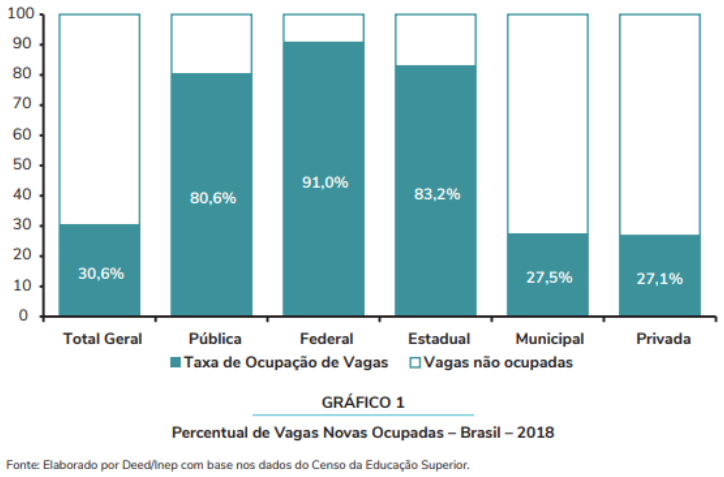
Assim, conforme levantamento daquele órgão, sintetizado na figura acima, é possível verificar a distribuição da oferta de vagas presenciais de graduação em 2018, de modo segregado por região do País, sendo também apontado na figura a distribuição da população de 18 a 24 anos em cada região.

É possível verificar, a partir de tais dados, que o Sudeste apresenta a maior parte das vagas (50,4%), sendo também a região mais populosa, com 40,3% da população de 18 a 24 anos. Na sequência, a região Nordeste apresenta 28,4% do total da população de 18 a 24 anos e 19,9% da oferta de vagas de graduação presenciais, seguido pela região Sul com 13,5% da população de 18 a 24 anos e 13,6% da oferta de vagas.

Segundo conclusões do estudo do INEP, o Nordeste é a região que possui o maior percentual de vagas públicas oferecidas na modalidade presencial, correspondendo a 15,2%.

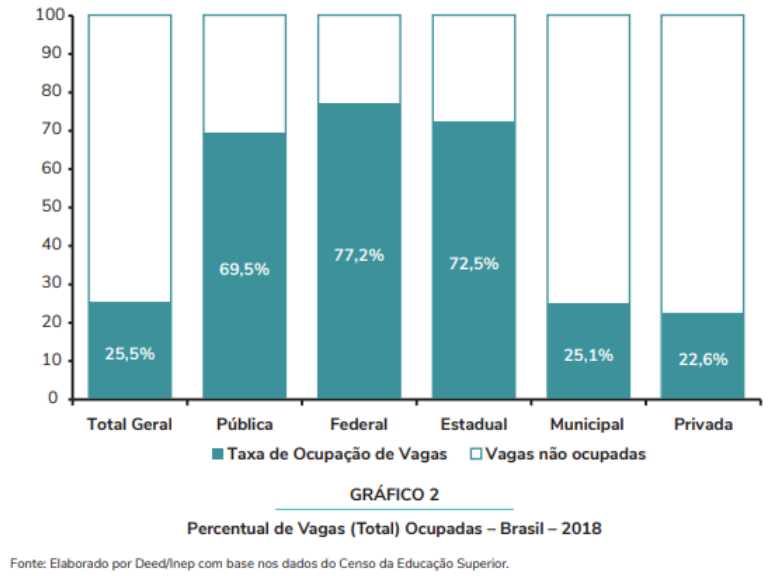
Além disso, esse estudo elaborado pelo INEP permite confirmar o incremento do ingresso de estudantes nas instituições de ensino superior. Essa síntese das informações é fornecida através das figuras abaixo reproduzidas:

Figura 6 - Percentual de Vagas Novas Ocupadas – Brasil – 2018



Fonte: INEP (2018).

Figura 7 - Percentual de Vagas (Total) Ocupadas – Brasil - 2018



Fonte: INEP (2018).

Segundo a Figura 6, é possível verificar a proporção de vagas novas (ou seja, aquelas preenchidas por alunos ingressantes) ocupadas e ociosas no ano de 2018. A partir da Figura 7, é possível fazer a mesma análise em relação ao total de vagas, não apenas em relação aos ingressantes no ano de 2018.

A partir da análise desses dados, é possível observar que a categoria pública tem um aproveitamento quase três vezes superior ao da privada, estando com muito mais vagas ocupadas. No tocante às vagas de ingressantes em 2018, o total de vagas ocupadas nas instituições de ensino superior públicas corresponderam a 80,6%, enquanto nas instituições de ensino superior privadas o percentual de ocupação foi de 27,1%.

Dentro da categoria de instituições públicas, o melhor aproveitamento, com maior taxa de ocupação, ocorre na categoria das instituições federais, seguida pelas instituições estaduais e, por fim, instituições municipais, cuja taxa de ocupação, inclusive, encontra-se em nível semelhante às instituições privadas, ou seja, com número elevado de vagas não ocupadas.

A partir desses levantamentos e estudos, elaborados pelo INEP com base em dados obtidos no Censo da Educação Superior, é possível verificar uma desproporção muito grande em relação à quantidade de instituições de ensino

superior públicas e privadas, havendo numericamente uma quantidade muito superior de instituições privadas em comparação às instituições públicas.

Ainda, é possível confirmar, a partir de tais dados que, de um modo geral, as instituições de ensino superior públicas se encontram com a ocupação de suas vagas em patamar bastante elevado, sendo a taxa de ocupação das vagas ingressantes em 2018, por exemplo, próxima a 100% (cem por cento).

De modo inverso, a ocupação das vagas das instituições de ensino superior privadas encontra-se em patamar baixo, havendo grande proporção de vagas ociosas.

Notória, portanto, a existência de inúmeras vagas ociosas nas instituições privadas, sendo razoável a conclusão de que uma das razões para essa não ocupação de vagas seja a dificuldade financeira das famílias brasileiras em arcar com o custo das mensalidades.

Diante desse cenário, conhecidos os números gerais e informações acerca do ensino superior no Brasil, também são analisados na presente dissertação os dados divulgados pelo MEC especificamente no que concerne às bolsas do ProUni.

Conforme relatório de gestão de 2018 do MEC[30], cujo objetivo é apresentar as principais atividades do Órgão e os principais resultados de sua atuação no exercício de 2018 na execução das políticas de educação e na área administrativa, o ProUni é apontado como relevante programa no acesso à educação superior, constando a informação de que, desde a sua criação até aquele ano de 2018, o programa já tinha atendido mais de 2,4 milhões de estudantes, sendo 69% (sessenta e nove por cento) com bolsas integrais.

Conforme dados abertos divulgados até 2019, consolidados nas tabelas abaixo, é possível atualizar a informação acima indicada até o ano de 2019.

Segundo levantamento de dados referentes ao detalhamento quantitativo das bolsas concedidas por ano, segmentadas por região, unidade federativa e município, instituição de educação superior, nome do curso, modalidade de ensino (presencial ou a distância – EAD), turno e tipo de bolsa, extraídos do site oficial de

---

[30] MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Relatório de gestão 2018**. Disponível em: <https://www.ines.gov.br/images/dirge/2020/RELAT%C3%93RIO%20DE%20GEST%C3%83O%202018.pdf>. Acesso em: 15 out. 2020.

dados abertos do MEC[31], é possível verificar, inicialmente, o total de bolsas concedidas por ano, sintetizado na seguinte tabela:

Tabela 2 - Bolsas ProUni por Ano

Ano	Bolsas Concedidas		
	Parcial (50%)	**Integral**	**Total por Ano**
2005	28.353	67.276	95.629
2006	22.884	86.141	109.025
2007	32.013	73.561	105.574
2008(1)	45.648	76.643	124.621
2009	47.722	113.647	161.369
2010	56.517	96.216	152.733
2011	64.250	106.516	170.766
2012	57.573	119.191	176.764
2013	42.755	134.571	177.326
2014	47.565	176.033	223.598
2015	67.564	185.086	252.650
2016	81.856	157.406	239.262
2017	81.595	155.041	236.636
2018	79.461	161.571	241.032
2019	57.748	167.807	225.555
TOTAL:	813.504 (30%)	1.876.706 (70%)	2.692.540 (100%)

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados abertos divulgados pelo MEC.
(1) No ano de 2008, verifica-se ainda a concessão de bolsas complementares de 25%, correspondendo a 2.330 bolsas do total de 124.621.

Conforme resumido na tabela acima, desde o ano de 2005 até o ano de 2019, foram concedidas dentro do âmbito do ProUni um total de 1.876.706 bolsas integrais para estudantes de baixa renda, bem como 813.504 bolsas parciais, de 50% (cinquenta por cento), totalizando 2.692.540 bolsas.

Ou seja: ao longo dos últimos 14 (quatorze) anos, a partir do ProUni, foi possível a inclusão de mais de 2,6 milhões de estudantes de baixa renda, considerando a totalidade das bolsas concedidas nesse intervalo de tempo.

A partir dos dados fornecidos pela plataforma do MEC, ainda é possível fazer um levantamento acerca da quantidade de bolsas concedidas por ano e por região do país, bem como a divisão entre bolsas integrais ou parciais em cada ano e em cada região, desde 2005 até 2019, conforme consolidado na tabela abaixo:

[31] PORTAL DE DADOS ABERTOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Prouni**. Disponível em: <http://dadosabertos.mec.gov.br/prouni?start=10>. Acesso em: 18 out. 2020.

Tabela 3 - Bolsas ProUni, por ano, tipo e região

Ano	Bolsas concedidas									
	Norte		Nordeste		Sul		Sudeste		Centro-Oeste	
	Int.	Parc.	Int.	Parc.	Int.	Parc.	Int.	Parc.	Int.	Parc.
2005	4.545		14.049		16.926		52.055		7.788	
Total: 95.629	2.847	1.698	10.548	3.501	12.188	4.738	36.498	15.557	5.029	2.759
2006	5.793		14.614		21.837		57.141		9.640	
Total: 109.025	4.913	880	11.312	3.302	16.980	4.857	45.957	11.184	6.979	2.661
2007	5.106		16.777		20.669		54.799		8.223	
Total: 105.574	3.395	1.711	11.697	5.080	12.763	7.906	40.174	14.625	5.532	2.691
2008[1]	7.238		20.942		22.426		64.167		9.848	
Total: 124.621	4.718	2.520	12.906	8.036	12.772	9.654	40.348	23.819	5.899	3.949
2009	8.230		24.897		28.056		85.441		14.745	
Total: 161.369	5.359	2.871	17.547	7.350	18.993	9.063	62.417	23.024	9.331	5.414
2010	8.159		24.877		27.803		76.415		15.479	
Total: 152.733	4.847	3.312	15.578	9.299	15.540	12.263	50.936	25.479	9.315	6.164
2011	10.580		26.043		32.777		84.260		17.105	
Total: 170.766	6.286	4.294	15.891	10.152	21.908	10.869	53.063	31.197	9.367	7.738
2012	10.932		29.722		31.501		85.715		18.888	
Total: 176.764	6.925	4.007	19.875	9.847	19.917	11.584	60.950	24.765	11.520	7.368
2013	11.516		29.327		31.836		87.339		17.215	
Total: 177.326	8.870	2.646	22.246	7.081	24.365	7.471	65.115	22.224	13.908	3.307
2014	14.662		39.535		41.579		106.137		21.664	
Total: 223.598	12.082	2.580	32.061	7.474	32.719	8.860	82.548	23.589	16.605	5.059
2015	18.502		45.947		49.627		115.711		22.848	
Total: 252.650	14.891	3.611	32.924	13.023	37.851	11.776	84.852	30.859	14.558	8.290
2016	17.682		49.168		43.427		106.928		22.057	
Total: 239.262	12.497	5.185	27.473	21.695	31.707	11.720	74.238	32.690	11.491	10.566
2017	16.774		49.213		45.250		105.105		20.294	
Total: 236.636	11.296	5.478	27.388	21.825	30.558	14.692	73.988	31.117	11.811	8.483
2018	18.341		53.163		43.458		104.006		22.064	
Total: 241.032	11.923	6.418	29.921	23.242	31.121	12.337	75.289	28.717	13.317	8.747
2019	19.289		48.545		34.388		104.102		19.231	
Total: 225.555	14.301	4.988	31.517	17.028	24.312	10.076	84.445	19.657	13.232	5.999

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados abertos divulgados pelo MEC.

(1) Novamente, relembre-se que, no ano de 2008, houve a concessão de bolsas complementares de 25%, correspondendo a 2.330 bolsas do total de 124.621 (Parc. = 50% +25%).

Analisando-se esses resultados em conjunto com os dados disponibilizados pelo INEP, é possível entender a desproporção regional acerca das bolsas oferecidas em razão do número de instituições de ensino superior privadas, bem como em razão da população de cada região, sendo proporcional o número de bolsas de acordo com a maior concentração de instituições e mais quantidade da população de 18 a 24 anos.

Exemplificando: em relação ao ano de 2019, a região que mais ofertou bolsas no ProUni foi a região Sudeste (104.102), seguida pela região Nordeste (48.545), em terceiro lugar a região Sul (34.388), e após regiões Norte e Centro-Oeste. E segundo os dados do Censo do Ensino Superior, divulgados pelo INEP, exatamente nessa ordem se localizam as regiões com maior concentração de instituições de ensino superior privadas, bem como população de 18 a 24 anos.

Ressalta-se que essa realidade, como dados acima, é observada em todos os anos a partir de 2016, havendo pequenas diferenças entre as bolsas das regiões Norte e Centro-Oeste. Antes de 2016, observava-se uma maior oferta de bolsas na região Sul, em comparação com a região Nordeste.

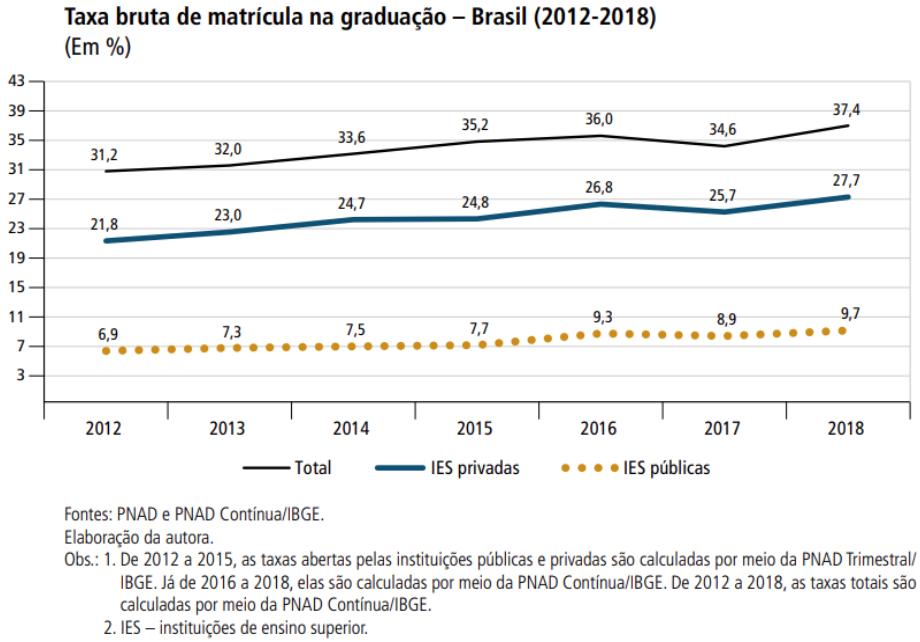
Adicionalmente, a partir de levantamento realizado pelo IPEA em estudo denominado "Políticas Sociais: acompanhamento e análise do ano de 2019", no que concerne à educação superior, é possível verificar um crescimento quase contínuo de aumento das taxas de matrículas dentre os anos de 2012 e 2018.

Destaca-se, para plena compreensão dos dados, os conceitos de taxa bruta de matrícula e taxa líquida de escolarização utilizados no levantamento do IPEA (2019):

> Taxa bruta de matrícula – graduação: refere-se ao número total de matriculados (independentemente da idade) como proporção do número de indivíduos entre 18 e 24 anos de idade, que por definição estão na idade de referência para cursar a graduação. Em alguma medida, a taxa mensura a capacidade de atendimento, pelas instituições de ensino superior, da população apta a cursar a graduação.
>
> Taxa líquida de escolarização – graduação: é uma derivação da taxa líquida de matrícula e refere-se ao número total de matriculados de 19 a 24 anos de idade, bem como ao número total de indivíduos nessa faixa etária que já concluiu a graduação, como proporção do número de indivíduos entre 18 e 24 anos de idade.

Conforme constou daquele estudo, segue figura que ilustra a evolução da taxa bruta de matrícula na graduação entre os anos de 2012 e 2018:

Figura 8 - Taxa bruta de matrícula na graduação (2012-2018)



Fontes: PNAD e PNAD Contínua/IBGE.
Elaboração da autora.
Obs.: 1. De 2012 a 2015, as taxas abertas pelas instituições públicas e privadas são calculadas por meio da PNAD Trimestral/IBGE. Já de 2016 a 2018, elas são calculadas por meio da PNAD Contínua/IBGE. De 2012 a 2018, as taxas totais são calculadas por meio da PNAD Contínua/IBGE.
2. IES – instituições de ensino superior.

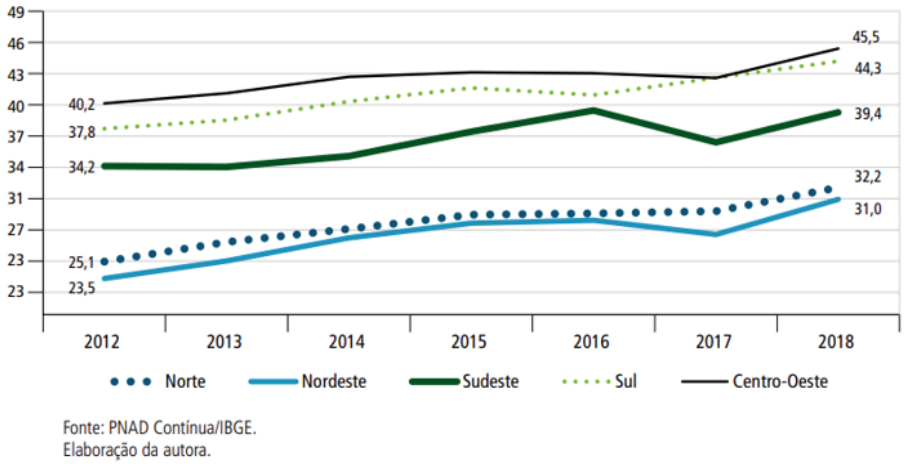
Fonte: IPEA (2019).

Conforme Figura 8 acima, a taxa bruta de matrícula na graduação, seja em instituições públicas ou privadas, apresentou um crescimento quase contínuo, exceto em um ano: esta taxa correspondia a 31,2%, em 2012, e chegou a 37,4%, em 2018.

Analisando essas taxas a partir da divisão de instituições de ensino públicas ou privadas, as instituições privadas alcançaram taxa bruta de matrícula de 27,7%, em 2018 (em 2012, era de 21,8%), enquanto nas instituições públicas essa taxa chegou apenas a 9,7% (em 2012, era de 6,9%).

A partir do mesmo estudo do IPEA, é possível observar a taxa bruta de matrícula por regiões geográficas, conforme figura a seguir:

Figura 9 - Taxa bruta de matrícula na graduação – regiões geográficas (2012-2018) (em %)



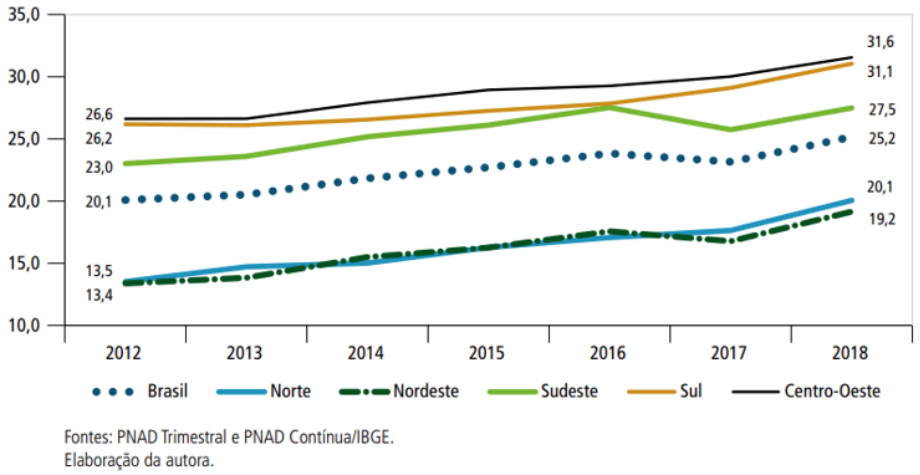
Fonte: IPEA (2019).

Analisando especificamente o ano de 2018, percebe-se que a taxa de matrícula foi mais elevada no Centro-Oeste (45,5%), seguida pelo Sul (44,3%) e Sudeste (39,4%). Contudo, sendo considerado o período de 2012 a 2018, todas as regiões do País tiveram crescimento na taxa bruta de matrícula, tendo sido o crescimento maior no Nordeste (em 2012, era 23,5% e em 2018 chegou a 31%) e no Norte (em 2012, era 25,1% e em 2018 chegou a 32,2%).

Assim, e conforme conclusão do próprio estudo, em termos de taxa bruta de matrícula, as regiões brasileiras vêm se tornando menos iníquas no decorrer do tempo.

Seguindo na análise, o mesmo se verifica em relação às taxas líquidas de escolarização:

Figura 10 - Taxa líquida de escolarização na graduação – Brasil e regiões geográficas (2012-2018) (em %)



Fonte: IPEA (2019).

Conforme se infere a partir da análise da Figura 10, a taxa líquida de escolarização na graduação apresentou um crescimento praticamente contínuo entre 2012 e 2018. Em termos gerais, para o País, a taxa passou de 20,1%, em 2012, para 25,2%, em 2018.

Analisando esses dados por regiões, nota-se que todas as regiões apresentaram aumento na taxa líquida de escolarização na graduação, sendo este aumento mais significativo no Norte (13,5% em 2012, chegando a 20,1% em 2018) e no Nordeste (13,4% em 2012, chegando a 19,2% em 2018).

Portanto, novamente a conclusão apontada no próprio estudo do IPEA foi de que as regiões brasileiras se tornaram menos desiguais no decorrer do tempo, ainda que o Centro-Oeste (31,6%), o Sul (31,1%) e o Sudeste (27,5%) continuem com as maiores taxas líquidas de escolarização na graduação.

Cumpre destacar que, conforme constou daquele estudo, além de estabelecer parâmetros para as taxas bruta/líquida de matrícula e escolarização, a meta 12 do PNE ainda define que instituições públicas devem responder por pelo menos 40% das novas matrículas da graduação no período de vigência do PNE (2014-2024), percentual esse que não foi alcançado, segundo levantamento do Censo da Educação Superior já que a maior quantidade de matrículas teria ocorrido na rede privada.

Conforme tal levantamento, no período de 2012 a 2017, as instituições públicas responderam por 11,8% das novas matrículas registradas (147.980 matrículas), contra 88,2% das instituições privadas (1.100.995 matrículas). Em que pese não ter sido a meta 12 atendida no que concerne ao critério de 40% de matrículas em instituições públicas, o aumento nas taxas de matrícula e

escolarização no ensino superior foi significativo. Dentre as diversas iniciativas utilizadas para o aumento ao longo dos anos nas matrículas no ensino superior referidas naquele estudo, consideradas algumas medidas que envolveram o setor privado, é referido expressamente o ProUni, traduzindo programa que tem influenciado no incremento de matrículas no ensino superior através da concessão das bolsas para estudantes de baixa renda.

Levantamento pertinente e diretamente relacionado com o ProUni constou do estudo elaborado pelo IPEA no ano de 2014, no qual se apurou a distribuição de pessoas que frequentavam curso de graduação por estratos de renda, nos anos de 2005 e 2012, conforme figura abaixo reproduzida:

Figura 11 - Distribuição de pessoas que frequentam cursos de graduação por estratos de renda – Brasil (2005 e 2012)

Renda domiciliar *per capita*	2005	2012	Variação (%)
Até meio SM	2,8	6,0	111,3
Mais de meio até 1 SM	11,1	18,9	70,7
Mais de 1 até 2 SMs	28,4	36,6	29,0
Mais de 2 até 3 SMs	19,7	17,6	-10,6
Mais de 3 SMs	38,0	20,9	-45,1

Fonte: PNAD/IBGE.
Elaboração: Disoc/Ipea.

Fonte: IPEA (2014).

A partir desse levantamento, é possível observar que houve crescimento da participação dos estratos inferiores, com renda *per capita* domiciliar baixa, no total de matrículas nos cursos de graduação.

Adicionalmente, o estudo mostra que, quando esses números são analisados juntamente com as informações sobre rede pública ou privada de ensino, é possível observar que o maior crescimento nos cursos de graduação ocorreu nas instituições da rede privada, muito provavelmente em razão do aumento do número de bolsas ofertadas pelo ProUni, bem como outros mecanismos, como financiamento do FIES.

Figura 12 - Distribuição de pessoas que frequentam cursos de graduação nas redes públicas e privada, por estratos de renda – Brasil (2005 e 2012)

Faixas de renda	2005		2012		Variação (%)	
	Públicas	Privada	Públicas	Privada	Públicas	Privada
Até meio SM	5,3	2,0	10,0	4,7	88,0	134,0
Mais de meio até 1 SM	16,3	9,3	23,1	17,5	42,0	87,9
Mais de 1 até 2 SMs	30,5	27,7	33,6	37,6	9,9	35,8
Mais de 2 até 3 SMs	17,6	20,4	14,8	18,5	-15,7	-9,3
Mais de 3 SMs	30,3	40,5	18,5	21,6	-39,0	-46,6

Fonte: PNAD/IBGE.
Elaboração: Disoc/Ipea.

Fonte: IPEA (2014).

A partir da Figura 12 acima, é possível verificar um aumento significativo de pessoas que frequentavam cursos de graduação em instituições privadas nas faixas de renda de até 2 salários mínimos, sendo esse aumento de graduação nas instituições privadas, entre os anos de 2005 e 2012, de 134%, para pessoas na faixa de renda de até ½ salário-mínimo; 87,9% para pessoas na faixa de renda de ½ a 1 salário-mínimo; e 35,8% para pessoas na faixa de renda de 1 a 2 salários-mínimos.

Diante de todos os dados anteriormente colacionados, é possível a confirmação de que o ProUni tem auxiliado no acesso de jovens de baixa renda ao ensino superior, havendo crescente oferta de bolsas, integrais e parciais, bem como crescente ocupação de vagas até então ociosas em instituições de ensino superior particulares, o que inclusive tem contribuído para diminuição das desigualdades regionais no que concerne ao acesso ao ensino superior.

Segundo pesquisa do Ibope, de março de 2009, 56% (cinquenta e seis por cento) dos alunos inseridos no ProUni já trabalhavam quando iniciaram seu curso superior, mas seu nível de emprego aumentou para 80% (oitenta por cento) após esse patrocínio, o que contribuiu para melhorar a renda de suas famílias (CAMBI; ZANINELLI, 2014, p. 9-10).

Essa pesquisa confirmou que o ProUni foi muito bem avaliado pelos estudantes: 86% (oitenta e seis por cento) dos entrevistados o consideram ótimo e 99% (noventa e nove por cento) o indicariam a familiares e pessoas de maior proximidade e convívio, sendo essa avaliação positiva maior na região Sul do país e no Estado do Paraná. Foram entrevistados 1.200 (mil e duzentos) bolsistas integrais

do ProUni que concluíram os cursos de graduação ou sequenciais de formação específica e que possuíam telefone fixo.[32]

A ideia para instituição dessa política pública, na busca pela solução do problema público de ampliar e democratizar o acesso ao ensino superior, pareceu simples: havendo vagas existentes e ociosas em universidades particulares, bem como havendo necessidade de mais inclusão e maior acesso aos estudantes ao ensino superior, cabendo ao Governo providenciar esse acesso e financiá-lo com recursos públicos, nos termos definidos na CF/88 e especificados no PNE, em curto espaço de tempo uma solução possível, e ao que parece eficiente, para o problema seria que essas vagas ociosas passassem a ser ocupadas por aqueles estudantes aos quais o acesso ao nível superior precisava ser possibilitado.

Como já referido e sustentado pelo consultor da AGU nos autos da ADI nº 3330, o ProUni traduz medida capaz de agradar a gregos e troianos: "a uns, porque, mediante bolsa, permite o acesso ao nível superior; a outros, porque, ocupadas as vagas ociosas, permite rendimento extra. De seu lado, ganha o Estado como um todo, porque vê sua juventude na Faculdade.".

E o modo de possibilitar e implementar essa política se deu exatamente através de incentivos fiscais.

Assim, o incentivo fiscal correspondente às isenções de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) às instituições privadas de ensino superior se mostrou como mecanismo passível de permitir essa inclusão: àquelas instituições que observarem as regras do Programa, oferecendo determinado número de bolsas integrais e parciais, é concedida isenção desses tributos federais.

A isenção não é integral e é calculada proporcionalmente à ocupação efetiva das bolsas, ajuste necessário que foi introduzido na legislação que rege o ProUni em 2011. De fato, nos termos da legislação que regulamenta o ProUni, e conforme já referido anteriormente, a isenção é calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas, de modo que não se deve avaliar a renúncia fiscal no ProUni como uma isenção absoluta abrangendo integralmente os valores devidos a título dos tributos federais.

---

[32] IBOPE INTELIGÊNCIA. **Prouni é considerado ótimo por 86% dos bolsistas**. Disponível em: <https://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/prouni-e-considerado-otimo-por-86-dos-bolsistas/>. Acesso em: 20 out. 2020.

Ademais, conforme já verificado na Tabela 1, mesmo antes do ProUni parcela significativa das instituições de ensino superior já eram beneficiadas com isenções ou imunidades, representando o ProUni um impacto arrecadatório apenas em relação àquelas instituições privadas com fins lucrativos até então não alcançadas por nenhum desses benefícios, mas que, por outro lado, também possuíam grande volume de vagas ociosas e, portanto, incapazes de a partir de tais vagas produzir receitas ou lucros, bases da tributação federal.

Conforme notícia divulgada pelo MEC[33], antes do ProUni, 85% (oitenta e cinto por cento) do sistema privado já tinha isenção total ou parcial de tributos, de

[33] MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **ProUni converte isenção de impostos em vagas nas universidades**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/setec-secretaria-de-educacao-profissional-e-tecnologica/40-perguntas-frequentes-911936531/prouni-1484253965/3552-sp-1327306896>. Acesso em: 29 ago. 2020.

modo que somente as instituições com fins lucrativos (15% do sistema) pagavam os impostos de sua competência. Nas palavras do coordenador-geral do Programa, Antônio Leonel Cunha, "Pela primeira vez há um controle social da filantropia. Com o ProUni, as universidades são obrigadas a oferecer, em contrapartida à isenção tributária, bolsas de estudos para alunos de baixa renda".

Na busca de dados e informações específicas sobre os valores envolvidos na renúncia fiscal pela utilização do ProUni ao longo dos anos de sua implementação, em contato direto com o Ministério da Economia foi possível obter algumas informações individualizadas sobre o ProUni.

Os relatórios "Demonstrativos dos Gastos Tributários Bases Efetivas", publicados pelo Ministério da Economia[34] e elaborados pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, apresentam a estimativa de renúncia decorrente das medidas de desoneração vigentes que se enquadram no conceito de gasto tributário, sendo calculada com base em dados efetivos e contemplando períodos anteriores (série de 5 anos). A partir da análise desses demonstrativos é possível se verificar os valores totais, ao longo dos anos, correspondentes às estimadas renúncias fiscais na área da educação e, inclusive, identificar a renúncia fiscal correspondente especificamente às isenções concedidas no âmbito do ProUni.

Nesses demonstrativos, a RFB considera como gastos tributários os gastos indiretos, realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais, reduzindo a arrecadação potencial. Explicando a metodologia utilizada, esses relatórios esclarecem que, diferentemente da arrecadação, os valores dos tributos que deixam de ser arrecadados, em decorrência dos gastos tributários, não podem ser observados diretamente, motivo pelo qual as mensurações apresentadas no demonstrativo têm natureza de estimativas, projeções ou previsões. Ainda, a RFB utiliza, para mensuração desse tipo de renúncia fiscal, o método de "perda de arrecadação"[35], que é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE.

---

[34] MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos tributários. Bases efetivas – 2017**: Série 2015 a 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2017-serie-2015-a-2020-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

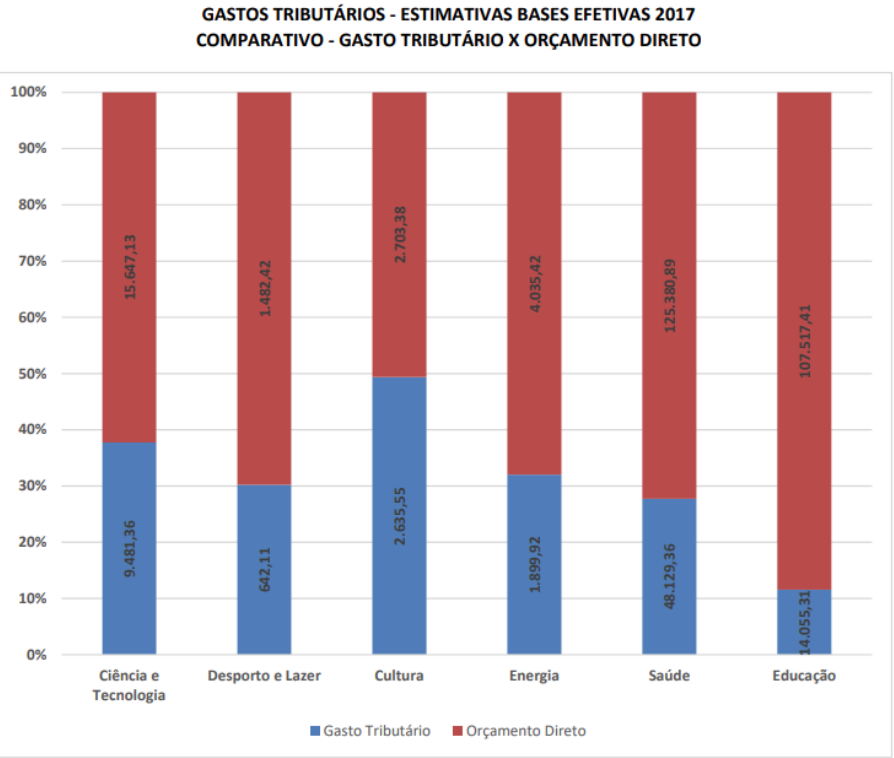
[35] "Método que, resumidamente, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes."

Assim sendo, a partir do relatório de "Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020"[36], relatório mais atualizado disponibilizado pelo Ministério da Economia em março de 2020, é possível confirmar que o ProUni foi considerado no levantamento dos dados como gasto tributário, conforme consta no anexo do referido documento, bem como pode-se extrair as seguintes informações:

a) o gasto tributário geral para o ano de 2017 foi estimado em aproximadamente R$ 287,94 bilhões (R$ 287.936.182.013,00), representando 4,37% do PIB e 22,64% das receitas administradas pela RFB, representando uma elevação nominal de 7,27% em relação ao ano anterior;
b) sob a ótica orçamentária, no exercício de 2017 a previsão dos gastos tributários apontou uma concentração de 78,36% do valor dos gastos em 5 funções orçamentárias de governo, não estando dentre estas a função orçamentária da educação, quais sejam: Comércio e Serviço (25,42%); Saúde (16,72%); Trabalho (15,52%); Indústria (11,10%); e Agricultura (9,60%);
c) especificamente a função orçamentária da educação teve um gasto tributário de R$ 14.055.308.496,00, representando 4,88% do total dos maiores gastos por função orçamentária e 13,7% do orçamento ministerial (R$107.517,41 milhões); e
d) mais especificamente no que concerne ao ProUni, o gasto tributário referente a este Programa correspondeu a apenas 0,82% do total de 4,88% da educação, representando uma renúncia fiscal de R$ 2.358.667.988,00, conforme ilustrado nas figuras abaixo:

[36] MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos tributários. Bases efetivas – 2017**: Série 2015 a 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2017-serie-2015-a-2020-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

Figura 13 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017
Comparativo – Gasto Tributário x Orçamento Direto

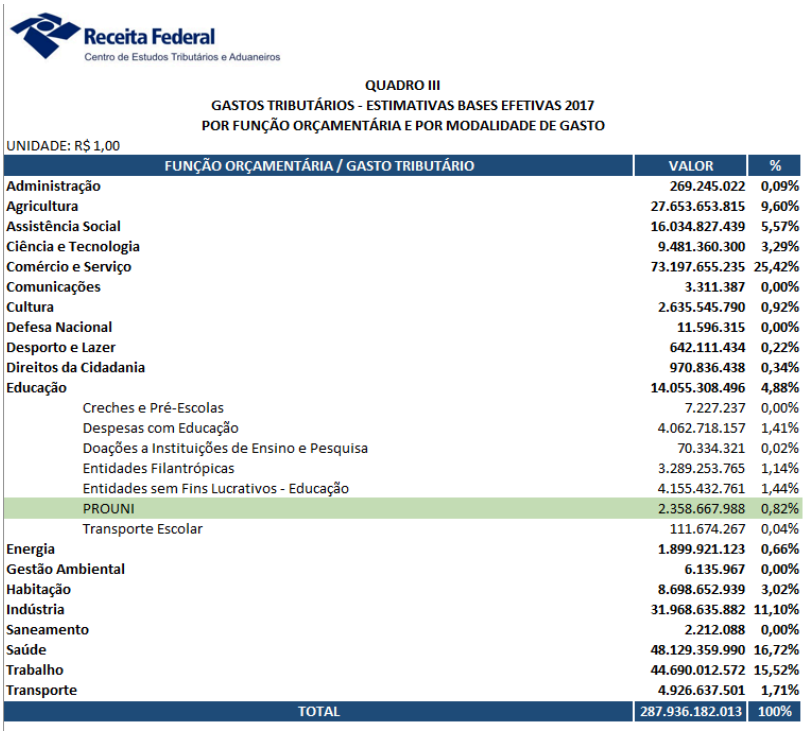


UNIDADE: R$ Milhões

Função Orçamentária	Gasto Tributário	Orçamento Ministerial*	% GT/Orçamento Ministerial
Ciência e Tecnologia	9.481,36	15.647,13	60,59%
Desporto e Lazer	642,11	1.482,42	43,32%
Cultura	2.635,55	2.703,38	97,49%
Energia	1.899,92	4.035,42	47,08%
Saúde	48.129,36	125.380,89	38,39%
Educação	14.055,31	107.517,41	13,07%

Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020 (março/2020).

Figura 14 - Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas 2017 Tributários por Função Orçamentária e por Modalidade de Gasto



Receita Federal
Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros

QUADRO III
GASTOS TRIBUTÁRIOS - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2017
POR FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA E POR MODALIDADE DE GASTO

UNIDADE: R$ 1,00

FUNÇÃO ORÇAMENTÁRIA / GASTO TRIBUTÁRIO	VALOR	%
Administração	**269.245.022**	**0,09%**
Agricultura	**27.653.653.815**	**9,60%**
Assistência Social	**16.034.827.439**	**5,57%**
Ciência e Tecnologia	**9.481.360.300**	**3,29%**
Comércio e Serviço	**73.197.655.235**	**25,42%**
Comunicações	**3.311.387**	**0,00%**
Cultura	**2.635.545.790**	**0,92%**
Defesa Nacional	**11.596.315**	**0,00%**
Desporto e Lazer	**642.111.434**	**0,22%**
Direitos da Cidadania	**970.836.438**	**0,34%**
Educação	**14.055.308.496**	**4,88%**
Creches e Pré-Escolas	7.227.237	0,00%
Despesas com Educação	4.062.718.157	1,41%
Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	70.334.321	0,02%
Entidades Filantrópicas	3.289.253.765	1,14%
Entidades sem Fins Lucrativos - Educação	4.155.432.761	1,44%
PROUNI	2.358.667.988	0,82%
Transporte Escolar	111.674.267	0,04%
Energia	**1.899.921.123**	**0,66%**
Gestão Ambiental	**6.135.967**	**0,00%**
Habitação	**8.698.652.939**	**3,02%**
Indústria	**31.968.635.882**	**11,10%**
Saneamento	**2.212.088**	**0,00%**
Saúde	**48.129.359.990**	**16,72%**
Trabalho	**44.690.012.572**	**15,52%**
Transporte	**4.926.637.501**	**1,71%**
TOTAL	287.936.182.013	100%

Fonte: Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020 (março/2020).

Como é possível inferir a partir da Figura 14 acima, dentre esses gastos tributários com educação, além do ProUni, outros são os benefícios considerados, tais como deduções de despesas com educação no imposto de renda, isenções e imunidades para entidades educacionais sem fins lucrativos e entidades filantrópicas, dentre outros.

Assim, especificamente sobre o ProUni e a renúncia fiscal relativa apenas a esse Programa, a partir do "Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017 Série 2015 a 2020" é possível verificar que o gasto tributário com esse Programa representa percentual pequeno (0,82%) dentre as renúncias fiscais observadas dentro da área da educação, sendo inclusive inferior a isenções e imunidades a entidades filantrópicas (1,14%) e sem fins lucrativos (1,44%), bem como inferior ainda aos gastos correspondentes às deduções do imposto de renda das despesas com educação (1,41%). E essa realidade é observada em todos os demais anos, de 2012 a 2016, conforme figura abaixo em que constam os valores e percentuais correspondentes à renúncia fiscal na área da educação, segregada por tipo, a partir das bases efetivas dos anos de 2012 a 2017:

Figura 15 - Renúncia Fiscal/Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas de 2012 a 2017, Função Orçamentária: Educação

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2012 (Série 2010-2014)	**Educação**	**7.105.357.616**	**3,90%**
	Despesas com Educação	3.256.510.297	1,79%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	12.362.116	0,01%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educação	2.606.636.629	1,43%
	Livros	310.221.216	0,17%
	Livros, Jornais e Periódicos	40.089.937	0,02%
	PROUCA-REICOMP	17.075.206	0,01%
	PROUNI	758.423.247	0,42%
	Transporte Escolar	104.038.968	0,06%

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2013 (Série 2011-2016)	**Educação**	**10.847.789.798**	**4,86%**
	Creches e Pré-Escolas	0	0,00%
	Despesas com Educação	3.387.380.153	1,52%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesc	8.012.144	0,00%
	Entidades Filantrópicas	3.183.955.440	1,43%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educaç	2.880.234.557	1,29%
	Livros	250.221.133	0,11%
	Livros, Jornais e Periódicos	38.219.615	0,02%
	PROUCA - REICOMP	77.015	0,00%
	PROUNI	1.057.371.640	0,47%
	Transporte Escolar	42.318.100	0,02%

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2014 (Série 2012-2017)	**Educação**	**11.950.989.495**	**4,65%**
	Creches e Pré-Escolas	6.016.150	0,00%
	Despesas com Educação	3.595.185.944	1,40%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesc	8.562.181	0,00%
	Entidades Filantrópicas	3.807.674.105	1,48%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educaç	3.077.963.733	1,20%
	Livros	267.398.907	0,10%
	Livros, Jornais e Periódicos	34.781.253	0,01%
	PROUCA - REICOMP	64.433	0,00%
	PROUNI	1.129.960.598	0,44%
	Transporte Escolar	23.382.192	0,01%

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2015 (Série 2013-2018)	**Educação**	**12.541.966.921**	**4,64%**
	Creches e Pré-Escolas	19.351.418	0,01%
	Despesas com Educação	3.765.591.685	1,39%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesc	7.947.488	0,00%
	Entidades Filantrópicas	2.982.879.935	1,10%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educaç	3.361.702.603	1,24%
	Livros	640.399.776	0,24%
	Livros, Jornais e Periódicos	28.179.251	0,01%
	PROUCA - REICOMP	41.088	0,00%
	PROUNI	1.730.302.280	0,64%
	Transporte Escolar	5.571.396	0,00%

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2016 (Série 2014-2019)	**Educação**	**14.446.384.936**	**5,38%**
	Creches e Pré-Escolas	7.659.545	0,00%
	Despesas com Educação	3.903.081.831	1,45%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesc	36.496.341	0,01%
	Entidades Filantrópicas	3.218.970.290	1,20%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educaç	4.018.549.184	1,50%
	Livros	880.363.597	0,33%
	Livros, Jornais e Periódicos	29.629.023	0,01%
	PROUNI	2.170.885.947	0,81%
	Transporte Escolar	180.749.177	0,07%

		TOTAL	%
RENÚNCIA FISCAL / GASTO TRIBUTÁRIO - ESTIMATIVAS BASES EFETIVAS 2017 (Série 2015-2020)	**Educação**	**14.055.308.496**	**4,88%**
	Creches e Pré-Escolas	7.227.237	0,00%
	Despesas com Educação	4.062.718.157	1,41%
	Doações a Instituições de Ensino e Pesc	70.334.321	0,02%
	Entidades Filantrópicas	3.289.253.765	1,14%
	Entidades sem Fins Lucrativos - Educaç	4.155.432.761	1,44%
	PROUNI	2.358.667.988	0,82%
	Transporte Escolar	111.674.267	0,04%

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados contidos nos Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas de 2012 a 2017.

Como é possível confirmar pelos dados consolidados na figura acima, o gasto tributário com o ProUni representou, ano a ano, percentual pequeno do total das renúncias fiscais correspondentes à área da educação dos anos de 2012 a 2017 (em 2017, 0,82% do total de 4,88%; em 2016, 0,81% do total de 5,38%; em 2015, 0,64% do total de 4,64%; em 2014, 0,44% do total de 4,65%; em 2013, 0,47% do total de 4,86%; e em 2012, 0,42% do total de 3,90%), sendo inclusive inferior, em todos esses anos, às renúncias correspondentes a isenções e imunidades a entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, bem como inferior também aos gastos correspondentes às deduções do imposto de renda das despesas com educação.

Adicionalmente, o Ministério da Economia também publica relatórios de "Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA"[37], os quais apresentam as previsões de renúncia fiscal realizadas para subsidiar a elaboração do orçamento para o exercício subsequente, contendo assim o impacto previsto das medidas de desoneração classificadas como gastos tributários.

A partir de tais relatórios, é possível observar a expectativa da RFB de que a renúncia fiscal com o ProUni para os anos de 2019, 2020 e 2021 seja a seguinte: em 2019, represente 0,71% do total de 5,22% de renúncia fiscal para educação; em 2020, represente 0,81% do total de 4,91% de renúncia fiscal para educação; e, em 2021, represente 0,87% do total de 4,35% de renúncia fiscal para educação.

Observa-se, portanto, que a partir dos dados das autoridades fiscais competentes, no acompanhamento dos valores de renúncias fiscais e estimativas de gastos tributários, o ProUni representa, dentro dos gastos tributários com educação, um percentual relativamente baixo, sendo valor menor do que outras renúncias como deduções de despesas com educação no imposto de renda, isenções e imunidades para entidades educacionais sem fins lucrativos e entidades filantrópicas, sendo que os valores do ProUni representam ingresso e ocupação direta de pessoas de baixa renda nas instituições de ensino superior, ou seja:

---

[37] MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Gastos tributários**: previsões PLOA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em: 20 jan. 2021.

traduzem gasto tributário que se reverte, diretamente, no acesso à educação superior por camada da sociedade até então privada dessa possibilidade.

Na pesquisa que embasou o presente trabalho, ainda foi possível identificar e analisar dados extraídos de apresentação elaborada pelo Coordenador-Geral de Relações Acadêmicas para a Graduação Secretaria de Educação Superior (SESU/MEC), Sr. Samuel Martins Feliciano, em novembro de 2014, utilizada em workshop internacional sobre gastos tributários, com dados do Programa referente ao custo do bolsista do ProUni e a renúncia fiscal dos anos de 2005 a 2012[38].

Segundo tal estudo, foi feito levantamento do custo do aluno bolsista do ProUni por ano e por mês, de modo que o custo do aluno bolsista ProUni, considerando os valores de renúncia fiscal a que teve acesso o MEC, foi de R$ 1.933,50 no ano de 2005, de R$ 1.202.83 em 2006, de R$ 1.383,92 em 2007, de R$ 1.328,37 em 2008, de R$ 1.340,44 em 2009, de R$ 1.332,97 em 2010, de R$ 1.016,93 em 2011 e de 1.027,78 em 2012, último ano do levantamento.

A partir de tais dados, verifica-se que o custo mensal, nos primeiros anos do ProUni (em que o custo era maior), não chegou a R$ 170,00 por mês, sendo de R$ 85,65 no ano de 2012.

Visando ter acesso a tais levantamentos e documentos, foram realizadas diversas tentativas de contato com o MEC, bem como foi solicitado acesso aos documentos referidos na apresentação analisada. Todavia, até a conclusão do presente trabalho, o MEC não havia disponibilizado o acesso a tais informações, indicando não as possuir e que informações sobre a renúncia fiscal deveriam ser verificadas diretamente perante a RFB.

Assim, considerando o valor correspondente à renúncia fiscal, e diante do número de bolsas oferecidas no Programa, o resultado final corresponde a um valor de custo mensal baixo suportado pelo poder público por bolsista do ProUni, sendo possível ampliar o acesso ao ensino superior com menos recursos públicos, portanto de forma mais eficiente.

Sobre esse ponto, fazendo essa correlação entre o valor da renúncia fiscal e os benefícios oferecidos pelo ProUni, com a quantidade de bolsas ofertadas e

---

[38] FELICIANO, Samuel Martins. **Workshop Internacional sobre Gastos Tributários - Apresentação "Programa Universidade Para Todos"**, 2014. Disponível em: <https://slideplayer.com.br/ slide/3183305/>. Acesso em: 20 ago. 2020.

inclusão no ensino superior, destaca-se conclusão extraída do estudo do IPEA, "Políticas Sociais: acompanhamento e análise" (2015, p. 224):

> A despeito das críticas endereçadas, sobretudo ao ProUni, sob o argumento de que este programa estaria financiando instituições privadas que ofertam cursos de qualidade duvidosa, deve-se reconhecer, em primeiro lugar, que a capacidade do setor público de ampliar a oferta não seria suficiente para dar conta da demanda existente. Além disso, não seria possível ampliar a oferta na mesma proporção que esta é realizada por meio do ProUni, mediante a utilização de recursos financeiros equivalentes à renúncia tributária a ele vinculada. A título de ilustração, o montante de R$ 680 milhões, que deixou de ser recolhido em 2012, representou um gasto por bolsista inferior a R$ 1,4 mil. Portanto, valor per capita bastante aquém do que é investido na educação superior pública, assim como do que é despendido pelos estudantes pagantes nas IES privadas.

Ou seja, conforme constou desse estudo do IPEA, o setor público não teria capacidade de ampliar a oferta de vagas de modo a absorver a demanda existente e hoje atendida pelo ProUni. Além disso, considerando os números de 2012 referentes à renúncia fiscal e às vagas oferecidas, o valor de gasto por bolsista representou valor bem abaixo daquele investido na educação superior pública.

Nesse ponto, cumpre atentar para o fato de que, uma melhor relação custo/vaga verificada no âmbito do ProUni diz respeito exatamente à existência de vagas ociosas e a possibilidade de serem preenchidas, sem necessidade de novos gastos públicos para criação de novas vagas, mas renúncia fiscal através de isenções às instituições com fins lucrativos. Por outro lado, ao se pensar na criação de novas vagas públicas, precisa ser considerado nessa conta os custos laterais para criação de tais vagas diretas pelas instituições públicas de ensino superior, como por exemplo gastos com pessoal, que sabidamente absorvem grande parte dos recursos públicos.

Conforme dados extraídos de relatório de auditoria operacional do TCU no processo TC 004.379/2009-9 (Acórdão 2043/2010 do Plenário do TCU), é possível exemplificar a alocação dos gastos com educação: do total de 12,4 bilhões de reais da "Função Ensino Superior", em 2008, R$ 8,35 bilhões de reais foram para pagamento de pessoal e encargos (aproximadamente 68,33%), e apenas 7% para investimentos.

Em outras palavras: enquanto os recursos do ProUni são destinados diretamente para a oferta de vagas, nas universidades públicas, os gastos com pessoal e encargos absorvem mais da metade (na verdade, pelo exemplo acima, quase 70%) de todo o volume de recursos públicos destinados à educação. Desta forma, faz sentido, do ponto de vista financeiro, a utilização da renúncia fiscal no âmbito do ProUni pois, ao final, acaba representando um gasto de recursos públicos inferior, sendo financeiramente interessante.

Adicionalmente, atente-se para o fato de que, a partir de 2011, com a alteração legislativa promovida pela Lei nº 12.431/2011, a isenção dos tributos passou a considerar a proporção da ocupação efetiva das bolsas, o que certamente afetou o valor da renúncia e a efetividade do Programa.

Visando obter maiores informações e dados mais recentes e específicos sobre a renúncia fiscal específica do ProUni, além de, especialmente, obter acesso ao cálculo oficial do custo do aluno bolsista, foi realizada pesquisa junto aos órgãos responsáveis, especialmente contato direto com o MEC e com o setor responsável pelo ProUni, inclusive com o responsável pelo levantamento e apresentação acima referidos, através de contato telefônico e correio eletrônico, bem como foram solicitadas informações através de portal próprio de acesso à informação desenvolvido pelo governo federal.[39]

Assim, foram solicitados dados e levantamentos mais atuais e específicos acerca da renúncia fiscal do ProUni, bem como a avaliação oficial dessa política pública pelo MEC, órgão gestor da política pública nos termos do Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019.[40] Porém, até o fechamento da presente dissertação, a

---

[39] Portal gov.br, plataforma integrada de ouvidoria e acesso à informação - Fala.BR, da Controladoria-Geral da União.

[40] "Art. 1º Fica instituído o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas, de natureza consultiva, com a finalidade de:
I - avaliar as políticas públicas selecionadas, que são financiadas por gastos diretos ou subsídios da União; e
II - monitorar a implementação das propostas de alteração das políticas públicas resultantes da avaliação, em consonância com as boas práticas de governança. [...]
§ 1º Para fins do disposto neste Decreto, consideram-se: (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020)
I - políticas públicas financiadas por gastos diretos - aquelas financiadas por meio de dotações consignadas no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União ou por recursos dos fundos geridos pela União; e (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020)
II - subsídios da União - o conjunto de benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia de que trata o § 6º do art. 165 da Constituição. (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020)
§ 2º A avaliação de que trata o inciso I do § 1º contempla análise ex ante e ex post. (Incluído pelo Decreto nº 10.321, de 2020) ANEXO I: ÓRGÃOS GESTORES E CORRESPONSÁVEIS PELAS POLÍTICAS PÚBLICAS FINANCIADAS POR BENEFÍCIOS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

informação fornecida pelo MEC foi no sentido de que "está em andamento uma consultoria especializada que realizará um estudo sobre a avaliação de impacto do ProUni, bem como quanto ao custo do aluno bolsista do ProUni", de modo que não tivemos acesso a uma avaliação oficial acerca da política, bem como informação oficial acerca do custo do aluno bolsista ProUni.

Assim, não houve resposta satisfatória, de modo que dados mais atuais, mais especificamente informações oficiais sobre a avaliação dessa política pública pelo órgão responsável e o custo do aluno bolsista ProUni não foram obtidos.

Em um exercício genérico, a partir dos dados obtidos junto ao MEC, quanto à quantidade de bolsas do ProUni, e junto à RFB, quanto aos valores de renúncia fiscal, poder-se-ia estimar que o custo do aluno bolsista ProUni seria, em 2017 (último ano em relação ao qual foi divulgado relatório "Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas-2017"), equivalente à aproximadamente R$ 830,00 mensais, correspondente à divisão do total da renúncia fiscal referente ao ProUni (R$ 2.358.667.988,00) pela quantidade total de bolsas (236.636 bolsas), chegando-se ao valor anual de R$ 9.967,49, dividido pelos 12 (doze) meses do ano. Destaca-se, novamente, que o valor oficial, reconhecido pelos órgãos governamentais como sendo o valor atual do custo do aluno bolsista ProUni, não foi fornecido pelas autoridades, de modo que a simulação acima traduz mero exercício matemático realizado a partir dos dados divulgados pelo MEC e pela RFB.

Além das questões sobre a renúncia fiscal e eficiência do Programa, na presente pesquisa, foi possível identificar também estudo acerca da qualidade e performance acadêmica dos alunos bolsistas do ProUni.

De fato, conforme estudo elaborado pelo IPEA, intitulado "Avaliação de Impacto do ProUni sobre a Performance Acadêmica dos Estudantes" (2019), confirmou-se que o impacto do Programa foi positivo, especialmente para os alunos que possuíam bolsa integral, confirmando que o auxílio a alunos de baixa renda, através de Programa de inclusão, é capaz de conjugar inclusão e ensino de qualidade na graduação.

Programa Universidade para Todos - Prouni - órgão gestor: Ministério da Educação." Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9834.htm>. Acesso em: 27 nov. 2020

Adicionalmente, destaca-se a auditoria operacional realizada pelo TCU[41] no âmbito do Projeto Pitágoras (Acórdão 2043/2010 do Plenário do TCU, Processo 004.379/2009-9), no ano de 2009, em continuidade a uma auditoria operacional anterior de 2008, indicando o impacto positivo que o ProUni tem tido no acesso e permanência no ensino superior, além do desempenho dos estudantes bolsistas.

Como se observa do respectivo relatório, o principal objetivo dessa auditoria foi avaliar, por meio da matriz de indicadores do ProUni e de análises estatísticas das bases de dados do MEC: (a) as oportunidades de aperfeiçoamento do sistema de acompanhamento e controle de resultados do ProUni; (b) o impacto do ProUni em relação ao incremento do acesso e da permanência de estudantes no ensino superior, bem como o incentivo ao bom desempenho acadêmico dos beneficiários do Programa.

A auditoria não se concentrou na implantação do Programa, mas em seu sistema de monitoramento e avaliação e em sua efetividade, avaliando a relevância do ProUni no contexto da educação superior do Brasil e as implicações de seu desenho no volume de recursos. Especialmente no tocante à análise do custo e eficiência do Programa, a auditoria visou averiguar a razoabilidade do dispêndio envolvido na renúncia fiscal gerada pelo ProUni.

Sintetizando as conclusões verificadas em tal auditoria, pode-se resumir, a partir das considerações contidas no Voto do Relator do processo: a relevância do Programa para garantir o acesso ao ensino superior dos beneficiários, considerados em conjunto os 3 (três) critérios básicos para definir os beneficiários potenciais: a renda, a origem do estudante (estudante da rede pública), e nota mínima no Enem; bem como, examinado sob a ótica do custo potencial de inclusão dos alunos no ensino superior, o ProUni traduz opção vantajosa de política pública sob o aspecto financeiro.

Especificamente sobre esse ponto, do custo e vantagem do ProUni, segundo consta de tal processo, o TCU estimou na auditoria operacional anterior (2008) que o custo médio mensal por aluno do ProUni era de R$ 608,00, valor

---

[41] Segundo o Manual de Auditoria Operacional do TCU “Auditoria operacional (ANOp) é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública”. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/3E/36/43/A1/5435671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_3_edicao.pdf . Acesso em: 20 nov. 2020.

apurado com base na renúncia de receitas calculada pela Coordenação-Geral de Previsão e Análise da Receita Federal do Brasil (Copan/RFB), constando, ainda, do processo informação de que a Secretaria de Educação Superior do MEC discorda da metodologia utilizada e entende o custo médio por aluno seria ainda inferior aos R$608,00 apurados pelo TCU. De fato, conforme estudo do MEC analisado linhas acima, os valores indicados pelo MEC divergem daquele apontado pelo TCU.

Um ponto relevante, apontado nessa auditoria, e que veio a ser posteriormente ajustado no Programa diz respeito exatamente ao preenchimento das vagas e a isenção dos tributos.

Conforme constou desse processo do TCU, uma limitação do ProUni apontada pela auditoria foi referente ao fato de que a renúncia fiscal independia do preenchimento das vagas ofertadas pelas instituições de ensino superior, não havendo uma relação direta entre o preenchimento de vagas e a isenção de tributos federais.

Esse ponto, de absoluta relevância para a melhora da eficiência do Programa, bem identificado pelo TCU e objeto de recomendação, acabou sendo aprimorado no ProUni, com a alteração legislativa anteriormente já referida, ocorrida em 2011, que inseriu previsão expressa de cálculo da isenção na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas.

Além das questões de ordem financeira, relevantes para o presente estudo, a auditoria ainda forneceu orientações no que concerne ao sistema de monitoramento e avaliação do ProUni. E um último ponto bastante relevante apurado em tal auditoria, diretamente relacionado com a efetividade do ProUni, diz respeito à análise que procurou responder ao seguinte questionamento: *"o que teria acontecido como o indivíduo tratado (no caso, o estudante bolsista) caso ele não tivesse recebido o tratamento (a bolsa)?"*

Nessa parte da análise realizada pelo TCU, houve contribuição de um consultor, Sr. Guilherme Hirata, que se utilizou de ferramentas estatísticas[42], concluindo em sua análise que pelo menos 30% (trinta por cento) das pessoas beneficiadas pelo ProUni não teriam tido acesso ao ensino superior se o Programa não existisse, sendo de 30% (trinta por cento) o impacto positivo mínimo encontrado.

---

[42] Conforme consta do Voto do Relator, para efetuar essa análise foram adotados os métodos de "pareamento por escore de propensão" (*propensity score matching*) e regressão descontínua.

Analisando o ProUni exatamente sob o aspecto de política pública, inclusive com considerações específicas desse ramo de estudo, a auditoria do TCU se preocupou em avaliar os resultados obtidos, de modo a confirmar a efetividade dessa política. Nesse ponto, constou da referida análise 3 (três) *outcomes* dessa política pública que foram analisados e mensurados, quais sejam, o acesso ao ensino superior, a permanência do bolsista no ensino superior e o seu desempenho.

Em síntese, concluiu o TCU, após aprofundada auditoria dessa política pública do ProUni, que sua avaliação de impacto revelou um efeito positivo do Programa nos indicadores acessibilidade, permanência/evasão e desempenho, tendo também o Acórdão nº 2043/2010 do Plenário do TCU estabelecido diversas recomendações à Secretaria de Educação Superior do Ministério de Educação e ao Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, bem como determinado à Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo o monitoramento quanto ao cumprimento de tal deliberação, visando sanar os pontos do ProUni identificados como frágeis e carentes de aprimoramento. Nesse ponto, destaca-se a questão dos controles e realização de avaliações de impacto, as quais permitiriam, inclusive, uma melhor avaliação e acompanhamento do Programa.

Ressalta-se que, nos termos do Acórdão 2873/2013 do TCU, encerrou-se o ciclo de monitoriamento dessa auditoria, bem como da auditoria anterior (2008) do ProUni, considerando a implementação de quase todas as recomendações do Plenário do TCU em ambas as auditorias[43].

Assim sendo, em que pese as fragilidades do Programa e necessidade de aprimoramentos em relação a controles, monitoramento e definição de metas objetivas, os quais vêm sendo implementados ao longo dos anos, verifica-se que o

---

[43] 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."

ProUni traduz uma política pública relevante, bem como tem se mostrado eficaz em seu intuito de promover maior inclusão e ampliar o acesso ao ensino superior, mostrando-se eficiente também do ponto de vista financeiro.

Como constou do relatório da auditoria operacional do TCU, a análise acerca do desenho do ProUni demonstrou que tal Programa foi bem concebido no sentido de atacar problemas de relevância social e alcançar as parcelas mais vulneráveis da sociedade relacionadas ao problema público. Ou seja, o ProUni foi avaliado como relevante e bem focalizado, além de eficiente em gerar novas vagas comparado com outros gastos públicos.

Assim, pode-se concluir que, não obstante as características positivas do ProUni, alguns pontos necessitaram, e ainda necessitam, de ajustes e adaptações, bem como algumas distorções foram verificadas ao longo de seu caminho.

Além de falhas na fiscalização das bolsas, algumas concedidas a estudantes que delas não deveriam, em princípio, se beneficiar, ainda algumas questões referentes à renúncia fiscal também foram identificadas e, ao que parece, foram sendo corrigidas ao longo dos anos.

Sobre esse ponto, a partir de própria auditoria inicial do TCU que avaliou a implementação do ProUni, deficiências nos controles foram apontadas, as quais poderiam levar a erros de inclusão no Programa. A partir disso, irregularidades foram identificadas, sendo possível o encerramento pelo MEC de bolsas concedidas sem a observância das regras do ProUni.

De fato, como é possível se extrair do relatório de auditoria do TCU (Acórdão 2043/2010), a equipe de Supervisão do MEC detectou uma série de irregularidades que levaram ao encerramento de 1.766 bolsas em 2009 e, segundo monitoramento do próprio TCU (Acórdão 2873/2013), com a posterior implantação de ferramenta de controle, foi possível ao MEC excluir, de 2009 a 2012, 21.578 bolsistas que não possuíam os critérios exigidos para permanência no Programa. Com isso, estimou-se uma economia aos cofres públicos de R$ 25,3 milhões para o exercício de 2013.

Por fim, em nossa análise ainda foram identificados trabalhos acadêmicos e autores que manifestam críticas ao Programa, por vezes sob o viés político e considerando que poderia se tratar de forma de atender aos interesses privados,

representando repasse de valores públicos para o setor privado.[44] Tais críticas não são desconhecidas, contudo não se mostram pertinentes do ponto de vista do presente estudo.

Diante de todos os dados técnicos, levantamentos de órgãos públicos e informações oficiais sobre o Programa, pode-se concluir que o ProUni representa política de inclusão social no ensino superior que tem se mostrado eficiente, até o momento, traduzindo importante política pública na área da educação, viabilizada a partir da concessão de isenção de tributos federais para aquelas instituições de ensino que regularmente cumpram com os requisitos do Programa.

Em razão do apresentado neste capítulo, o ProUni teve sua constitucionalidade confirmada pelo STF, sendo reconhecido como um Programa legítimo na promoção da democratização e ampliação de acesso ao ensino superior para pessoas de baixa renda.

A partir de todos os dados analisados, foi possível verificar que, com o ProUni, houve a inclusão no ensino superior de mais de 2,6 milhões de estudantes, considerando a totalidade das bolsas concedidas no período de 2005 a 2019, sendo 70% (setenta por cento) dessas bolsas correspondente a bolsas integrais, conforme Tabelas 2 e 3.

Observou-se, também, a partir da Figura 10, que a taxa líquida de escolarização na graduação no Brasil apresentou um crescimento praticamente contínuo entre 2012 e 2018, com todas as regiões apresentando crescimento, o qual foi mais significativo nas regiões Norte e Nordeste. Assim, nesse ponto as regiões estariam se tornando menos desiguais.

Ainda, conforme Figuras 11 e 12, foi possível confirmar que o aumento da participação dos estratos inferiores, com renda *per capita* domiciliar baixa, no total de matrículas nos cursos de graduação, sendo o maior crescimento nos cursos de graduação da rede privada, o que se deve em parte ao aumento do número de bolsas ofertadas pelo ProUni.

Sob a ótica da renúncia fiscal, foi possível verificar que, do total das renúncias fiscais observadas na área da educação, o gasto tributário com o ProUni representa percentual pequeno sendo, inclusive, inferior a isenções e imunidades a entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, bem como inferior ainda aos gastos

---

[44] Nesse sentido: CARVALHO (2006); ALMEIDA (2006).

correspondentes às deduções do imposto de renda das despesas com educação, em todos os anos no período de 2012 a 2017, conforme Figura 15.

Cabe relembrar que os valores de renúncia fiscal referentes ao ProUni se revertem, diretamente, no acesso à educação superior por camada da sociedade até então privada dessa possibilidade, uma vez que as isenções são calculadas com base na ocupação efetivas das bolsas no âmbito do Programa.

Apesar das inúmeras tentativas, não foi possível o acesso a dados oficiais acerca do custo do aluno bolsista ProUni, tendo o MEC, em última resposta, informado que ainda não haveria uma avaliação formal da política, de modo que não seria possível fornecer essa informação no momento.

CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou analisar a utilização de incentivos fiscais como forma de realização direta de políticas públicas, e verificar sua eficácia.

A pesquisa foi realizada com o objetivo de evidenciar que a utilização dos incentivos fiscais, com origem na extrafiscalidade da tributação, seria um mecanismo eficaz à implementação de políticas públicas.

Para tanto, inicialmente, procurou-se estudar tecnicamente o que se entende por política pública. Foi visto que o estudo sistemático das políticas públicas traduz uma subdisciplina da ciência política, tendo sido didaticamente dividido em fases de um ciclo visando facilitar todo o processo de criação, implementação e avaliação das políticas públicas. Foram estudados, também, os tipos e classificações das políticas públicas, assim como os modelos normalmente utilizados no âmbito da ciência política para fins de análise.

A partir das fases do ciclo de políticas públicas, os incentivos fiscais estariam na fase de formulação de alternativas, de forma genérica (ex.: redução da carga tributária), e mais especialmente na fase de implementação da política pública (ex.: instituição de uma isenção), ressaltando-se que tais fases não são independentes e muitas vezes se misturam.

Assim, apesar de questões tributárias estarem inseridas dentro de uma política econômica e fiscal, parece-nos igualmente possível afirmar, com fulcro no estudo técnico de políticas públicas, que os incentivos fiscais não seriam uma política propriamente dita, mas um instrumento hábil de ser utilizado para elaboração de uma política maior, inserido no "plano de ação" de determinada política pública.

Fechando o primeiro capítulo foi feito um estudo correlacionando direito e políticas públicas, de modo que foi possível identificar um diálogo cada vez maior entre políticas públicas e o Direito, traduzindo-se hoje o estudo das políticas públicas como um verdadeiro estudo multidisciplinar, que encampa e necessita considerar diversas áreas de conhecimento (político, social, econômico-comportamental, jurídico, dentre outros), não se limitando o aspecto jurídico tão somente à parte de normatização e controle das políticas, mas em verdade inserido desde o nascimento das políticas públicas.

Assim, nessa parte do trabalho, pode-se concluir que o estudo das políticas públicas é uma questão multidisciplinar, que abrange cumulativamente diversas áreas do saber, sendo o Direito uma delas, com grande relevância desde o nascimento das políticas públicas. E para o Direito, as políticas públicas são questão de direito público.

Conclui-se também que, dentre os instrumentos utilizados na implementação de políticas públicas, os incentivos fiscais são apontados pela doutrina como mecanismo relevante, especialmente em políticas públicas classificadas como distributivas a partir de seu impacto na sociedade, passíveis, portanto, de serem utilizados para realização da ação estatal necessária para a solução do problema público.

Em seguida, no Capítulo 2 foi destinado espaço ao estudo dos incentivos fiscais.

Nessa etapa, foi feito um levantamento de doutrina especializada acerca dos tipos de incentivos (isenções, redução de base de cálculo, crédito, diferimento, etc.) e de exemplos de aplicação, bem como foi estudado seu assento constitucional e ponderações acerca de sua legitimidade dentro do sistema tributário nacional, de acordo com os princípios constitucionais-tributários. Ainda, foi estudada a questão da extrafiscalidade do tributo, âmbito em que se inserem os incentivos fiscais, também com levantamento doutrinário indicando, inclusive, a efetividade dessa utilização dos incentivos como mecanismo para incentivar ou desestimular condutas e promover ações relevantes.

A partir desses estudos, conclui-se que os incentivos fiscais traduzem instituto legítimo dentro do ordenamento jurídico brasileiro e encontram amparo para sua concessão na busca pela realizaçao de objetivos maiores que justifiquem excepcionar a regra geral de tributação. Nessas hipóteses, o uso dos incentivos fiscais não representaria violação ao princípio da isonomia, mas o oposto: estaria justamente procurando reduzir desigualdades.

Os incentivos fiscais estão inseridos no âmbito da extrafiscalidade, sendo a "não arrecadação" ou uma arrecadação reduzida a forma pela qual ações podem ser promovidas e condutas podem ser estimuladas ou desestimuladas, mostrando-se eficientes nessa missão, conforme doutrina especializada.

Além desses pontos, foi estudada a importância do controle na concessão de incentivos, já que excepcionam a regra de tributação, e com isso a importância das previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal, tendo sido feito estudo detalhado de tais previsões.

Nesse ponto foi possível concluir que a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu a partir da necessidade de um controle mais rigoroso dos gastos públicos, especialmente diante de usos indevidos e distorções nas concessões de incentivos fiscais, traduzindo uma evolução na tentativa de superar uma cultura de inconsequência fiscal com a previsão de maiores controles e medidas compensatórias diante de renúncias fiscais.

Finalizando esse Capítulo com um exemplo real, já consolidado e ainda vigente no ordenamento brasileiro, o qual traduz uma política pública em que os incentivos fiscais foram e ainda são utilizados como instrumento para implementação, tratou-se de estudar a Zona Franca de Manaus, trazendo um pouco da sua história, uma síntese dos incentivos fiscais vigentes, bem como uma análise acerca de seus números atuais e avaliações recentes.

Nessa parte da pesquisa foi possível confirmar que a política pública da Zona Franca de Manaus permitiu o desenvolvimento da Amazônia Ocidental, de modo que, sem ela, a renda *per capita* do município de Manaus seria em média duas vezes menor do que a observada, contribuindo, portanto, para a redução da desigualdade regional, bem como auxiliando em outras questões, como por exemplo a desaceleração do desmatamento na região.

Diante de todos os conceitos e pontos estudados nos capítulos anteriores, o capítulo final da presente dissertação foi destinado a estudar uma política pública da atualidade na qual os incentivos fiscais tenham sido utilizados como instrumento de implementação, de modo a verificar sua validade, bem como avaliar sua efetividade, confirmando-se ou não a hipótese de estudo.

Nesse ponto, foi escolhida uma política pública no âmbito da educação, visando ampliar o acesso e permanência de pessoas de baixa renda no ensino superior, qual seja, o ProUni.

Na pesquisa realizada, foi inicialmente analisada a validade do Programa, tendo sido identificada sua origem através de Medida Provisória, posteriormente

convertida em Lei, bem como foram identificados e analisados os questionamentos formulados, perante o STF, acerca da constitucionalidade do Programa.

Foram estudadas as três ADIs ajuizadas perante o STF nas quais a constitucionalidade do ProUni foi questionada diante das mais diversas fundamentações jurídicas, restando a conclusão, transitada em julgado da Corte Maior, no sentido de que o ProUni não só traduz uma política pública constitucional, inclusive considerando sua implementação via incentivos fiscais, como também representa uma política necessária e desejável do ponto de vista social.

Ainda, foi realizada uma pesquisa profunda acerca dos números e dados do ProUni para confirmar se, mesmo sendo uma política desejável e constitucional, seria uma política pública eficiente, diante da renúncia fiscal que os incentivos fiscais concedidos em seu âmbito representam.

A partir das pesquisas realizadas, foi possível verificar uma desproporção muito grande entre a quantidade de instituições de ensino superior públicas e privadas, havendo numericamente uma quantidade muito superior de instituições privadas em comparação com as instituições públicas. Foi ainda possível confirmar que, de um modo geral, as instituições de ensino superior públicas se encontram com a sua ocupação em patamar bastante elevado, próxima a 100% (cem por cento) enquanto, de modo inverso, a ocupação das vagas das instituições de ensino superior privadas se encontra em patamar baixo, havendo grande proporção de vagas ociosas.

A ideia para instituição dessa política pública do ProUni, na busca por uma solução do problema público de ampliar e democratizar o acesso ao ensino superior, pareceu simples: havendo vagas já existentes e ociosas em universidades particulares, bem como havendo necessidade de mais inclusão e maior acesso aos estudantes ao ensino superior, cabendo ao Governo providenciar esse acesso e financiá-lo com recursos públicos, nos termos definidos na CF/88 e especificados no PNE, em curto espaço de tempo uma solução possível para o problema seria que essas vagas ociosas passassem a ser ocupadas por aqueles estudantes aos quais o acesso ao nível superior precisava ser possibilitado.

Diante de todos os dados colacionados e estudos identificados, divulgados pelo MEC, INEP e IPEA, e buscando alinhar as conclusões à hipótese e aos objetivos apresentados inicialmente, foi possível a confirmação de que o ProUni tem

auxiliado no acesso de jovens de baixa renda ao ensino superior, havendo crescente oferta de bolsas, integrais e parciais, bem como crescente ocupação de vagas até então ociosas em instituições de ensino superior privadas, o que inclusive tem contribuído para diminuição das desigualdades regionais no que concerne ao acesso ao ensino superior.

E o modo de possibilitar e implementar essa política se deu exatamente através de incentivos fiscais, correspondente às isenções de tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) às instituições privadas de ensino superior.

A isenção dos tributos no âmbito do ProUni não é integral e é calculada proporcionalmente à ocupação efetiva das bolsas, ajuste necessário que foi introduzido em 2011 na legislação que rege o ProUni.

Especificamente em relação à renúncia fiscal, foi possível observar, a partir dos dados divulgados pelas autoridades fiscais competentes, que o ProUni representa, dentro dos gastos tributários com educação, um percentual relativamente baixo, traduzindo montante inferior a outras renúncias, tais como deduções de despesas com educação no imposto de renda. E diversamente do que ocorre com relação a outras renúncias, os valores do ProUni traduzem gasto tributário que se reverte diretamente no acesso à educação superior por camada da sociedade até então privada dessa possibilidade.

O bom aproveitamento no âmbito do ProUni diz respeito exatamente à existência de vagas ociosas e a possibilidade de serem preenchidas, sem necessidade de novos gastos públicos para criação de novas vagas, mas a partir de renúncia fiscal através de isenções às instituições com fins lucrativos.

Comparando-se o gasto tributário correspondente à renúncia fiscal do ProUni com os gastos diretos em educação, considerando-se que gastos com pessoal e encargos absorvem mais da metade dos recursos (na verdade, quase 70% conforme auditoria do TCU), faz sentido, do ponto de vista financeiro, a utilização da renúncia fiscal no âmbito do ProUni, representando, ao fim, uma economia de recursos públicos.

Destaca-se que, apesar de diversas tentativas de contato direto com MEC e RFB, visando obter especificamente a informação oficial acerca do custo do aluno bolsista ProUni considerado pelas autoridades no âmbito desta política pública, não obtivemos retorno satisfatório até a conclusão do presente estudo.

Inclusive, foi solicitada a avaliação oficial dessa política pública pelo MEC, órgão gestor da política pública nos termos do Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019. Todavia, até a conclusão da presente dissertação, a informação fornecida pelo MEC foi no sentido de que "está em andamento uma consultoria especializada que realizará um estudo sobre a avaliação de impacto do Prouni, bem como quanto ao custo do aluno bolsista do PROUNI", de modo que não tivemos acesso a uma avaliação oficial do MEC acerca da política, bem como informação oficial acerca do custo do aluno bolsista ProUni.

Além das questões sobre a renúncia fiscal e eficiência financeira do programa, na presente pesquisa foi possível identificar questões atinentes à qualidade e à performance acadêmica dos alunos bolsistas do ProUni.

A partir do material analisado, confirmou-se que o impacto do programa foi positivo, especialmente para os alunos que possuíam bolsa integral, confirmando que o auxílio a alunos de baixa renda, através de programa de inclusão, é capaz de conjugar inclusão e ensino de qualidade na graduação.

Destaca-se que o ProUni foi objeto de auditorias operacionais realizadas pelo TCU, em especial auditoria realizada no ano de 2009, ao final da qual se concluiu que o Programa se revela como uma opção vantajosa de política pública sob o aspecto financeiro. Ainda, concluiu o TCU pelo efeito positivo do ProUni nos indicadores acessibilidade, permanência/evasão e desempenho, tendo por outro lado estabelecido diversas recomendações para aprimoramento do Programa, as quais vem sendo observadas e implementadas conforme monitoramento do próprio TCU.

Apesar das fragilidades do Programa, como indicado pelo TCU, e necessidade de aprimoramento em relação a controles e monitoramento, pode-se concluir que o ProUni, além de representar política pública constitucional, implementada via incentivos fiscais (isenções), ainda traduz um Programa eficiente, do ponto de vista financeiro e do bom aproveitamento de recursos públicos, bem como eficaz, impactando no aumento do acesso ao ensino superior pela camada da população enquadrada na faixa de renda mais baixa.

Portanto, através da pesquisa desenvolvida, foi possível confirmar a hipótese de estudo quanto à utilização de incentivos fiscais como forma de implementação direta de políticas públicas, sendo positivas as respostas às duas

primeiras indagações apresentadas na introduçao, com a confirmação de que é possível a realização de políticas públicas através da concessão de incentivos fiscais, bem como a confirmação de que a renúncia de receitas e/ou gastos públicos via incentivos pode resultar na realização de determinadas políticas públicas, traduzindo inclusive forma eficiente de resolver diretamente problemas públicos.

Por outro lado, em relação ao último questionamento indicado na introdução, o presente trabalho demonstrou que não se confirma a premissa de que incentivos fiscais somente prejudicariam a arrecadação e, com isso, a efetivação de políticas públicas.

De acordo com o objetivo da presente pesquisa, o estudo de caso atual de política pública implementada via concessão de incentivos fiscais, o ProUni, confirmou a hipótese de pesquisa, traduzindo exemplo atual, vigente e constitucional, e, diante dos dados divulgados até o momento, eficaz, de concessão de incentivos fiscais para a promoção direta de política pública legítima na área da educação.

Antes de finalizar o presente estudo, cabe apenas uma reflexão: a política do ProUni, todavia, poderia ser considerada como solução para o problema do ensino superior no Brasil? Em que pese não ser esse o foco da presente pesquisa, mas tendo em vista todo o estudo desenvolvido sobre o problema público do acesso ao ensino superior, sentimos que esse ponto merece ser ao menos refletido nas presentes conclusões.

O ProUni se apresenta como uma boa política pública para, momentaneamente e de forma eficiente, diante de um cenário de vagas ociosas e necessidade latente de inclusão, melhorar o cenário brasileiro de acesso ao ensino superior, na tentativa de, em um primeiro momento, ampliar esse acesso e diminuir desigualdades.

Contudo, e considerando as próprias diretrizes do PNE, parece-nos claro que há ainda a necessidade de elaboração de uma política pública mais determinante e definitiva no que concerne ao ensino superior no Brasil, direcionada às Universidades Públicas que se destinam, além de tudo, à pesquisa, à produção acadêmica e à evolução científica.

É necessário não apenas a criação de mais vagas e ampliação de acesso, mas a melhora das condições e melhor investimento, mais eficiente, nas instituições

públicas, tão relevantes à sociedade e tão carentes de recursos. A política pública do ProUni, no nosso entender, ajuda a diminuir um problema atual, democratizando o acesso ao ensino superior, mas não afasta a necessidade de uma política mais ampla e definitiva para a questão do ensino superior no Brasil.

Por fim, conclui-se do presente estudo que, embora em um cenário de escassez de recursos possa parecer paradoxal, é possível se pensar em implementar políticas públicas através de renúncias de receitas através de incentivos fiscais, de modo que estes, diretamente, sirvam como mecanismo para a promoção de políticas públicas, sendo capazes de, inclusive, representar ao final um melhor aproveitamento dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Lei de responsabilidade fiscal comentada**. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. A renúncia de receita como fonte alternativa de recursos orçamentários. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 32, n. 88, p. 54-65, abr./jun. 2001.

ALMEIDA, Sergio Campos de. **O avanço da privatização na educação superior brasileira**: o ProUni como uma nova estratégia para a transferência de recursos públicos para o setor privado. 2006. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal Fluminense (UFF), Niterói, 2006.

ANDERSON, James E. **Public Policymaking**. Stamford: Cengage, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BECKER, Kalinca Léia; MENDONÇA, Mario Jorge Cardoso de. **Avaliação de Impacto do Prouni sobre a performance acadêmica dos estudantes**. Brasília: IPEA, out. 2019. (Texto para discussão 2512). Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/9439>. Acesso em: 15 out. 2020.

BEKKERS, Victor; FENGER, Menno; SCHOLTEN, Peter. **Public Policy in Action**. Cheltenham: Elgar, 2017.

BIRKLAND, Thomas A. **An Introduction to the Police Process**. New York: Routledge, 2011.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Breves reflexões acerca do controle sobre os incentivos tributários no Brasil. In: PIRES, Adilson Rodrigues et al. **Políticas públicas e tributação**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018. p. 65-90.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. rev. e atual. 3.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Altera as disposições da Lei número 3.173 de 6 de junho de 1957 e regula a Zona Franca de Manaus. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm>. Acesso em: 10 dez. 2020.

BRASIL. Decreto nº 5.493, de 18 de julho de 2005. Regulamenta o disposto na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5493.htm>. Acesso em: 7 jun. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9834.htm>. Acesso em: 27 nov. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 83, de 5 de agosto de 2014. Acrescenta o art. 92-A ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc83.htm>. Acesso em: 4 dez. 2020.

BRASIL. Exposição Interministerial nº 061/2004/MEC/MF. Brasília, 10 de setembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EMI-061-MEC-MF-04.htm>. Acesso em: 14 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 3.173, de 6 de junho de 1957. Cria uma zona franca na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L3173.htm#:~:text=LEI%20No%203.173%2C%20DE%206%20DE%20JUNHO%20DE%201957.&text=Cria%20uma%20zona%20franca%20na,Art>. Acesso em: 4 dez. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 10 jan. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 5 jan. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 15 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9532.htm>. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 22 jan. 2020.

BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%2011.096%2C%20DE%2013%20DE%20JANEIRO%20DE%202005.&text=Institui%20o%20Programa%20Universidade%20para,2004%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 13 fev. 2020.

BRASIL. Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica; altera as Leis nºs 11.478, de 29 de maio de 2007, 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 9.430, de 27 de dezembro de 1996 [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/L12431.htm>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm>. Acesso em: 19 set. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm#:~:text=MEDIDA%20PROVIS%C3%93RIA%20No%202.158,24%20DE%20AGOSTO%20DE%202001.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20das%20Contribui%C3%A7%C3%B5es,Renda%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAncias>. Acesso em: 19 nov. 2020.

BRASIL. Medida Provisória nº 213, de 10 de setembro de 2004. Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/mpv/213.htm>. Acesso em: 21 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3330 DF. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento: 03/05/2012. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Acórdão Eletrônico DJe-055 DIVULG 21/03/2013 PUBLIC 22/03/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3314 DF. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento: 03/05/2012. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Acórdão Eletrônico DJe-055 DIVULG 21/03/2013 PUBLIC 22/03/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3379 DF. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento: 03/05/2012. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: Acórdão Eletrônico DJe-055 DIVULG 21/03/2013 PUBLIC 22/03/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.238/DF. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento: 09/08/2007. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. PUBLIC 12/09/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.238/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento: 24/06/2020. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. PUBLIC 15/09/2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 013.493/2008-4, Acórdão 816/2009. Relator: Ministro José Jorge. Julgamento: 22/04/2009. Órgão Julgador: Plenário do TCU.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 004.379/2009-9, Acórdão 2043/2010. Relator: Ministro Benjamin Zymler. Julgamento: 18/08/2010. Órgão Julgador: Plenário do TCU.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 028.140/2011-7, Acórdão 637/2012. Relator: Ministro José Jorge. Sessão: 21/03/2012. Órgão Julgador: Plenário do TCU.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. TC 000.997/2013-7, Acórdão 2873/2013. Relator: Ministro José Jorge. Sessão: 23/10/2013. Órgão Julgador: Plenário do TCU.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. 3. ed. Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/3E/36/43/A1/5435671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_3_edicao.pdf. Acesso em: 20 nov. 2020.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Políticas públicas e direito administrativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 34, n. 133, p. 89-98, jan./mar. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/198>. Acesso em: 02 set. 2020.

_____. 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. 1-48.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Constituição. ADCT de 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 4 dez. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PL 3582/2004. Dispõe sobre a instituição do Programa Universidade para Todos - PROUNI, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=253965>. Acesso em: 21 maio 2020.

CAMBI, Eduardo; ZANINELLI, Giovana. Direito fundamental à educação, exclusão social e cidadania. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v. 59, p. 29-54, jul./set. 2014.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito financeiro e orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. rev., ampl. e atual. até a EC nº 72/2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Cristina Helena Almeida de. O PROUNI no Governo Lula e o jogo político em torno do acesso ao ensino superior. **Educação & Sociedade**, Campinas/SP, v. 27, n. 96 Especial, p. 979-1000, out. 2006. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/es/v27n96/a16v2796.pdf>. Acesso em: 21 nov. 2020.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renova, 2004.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Histórico**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 29 fev. 2020.

COUTINHO, Diogo R. O direito nas políticas públicas. In: MARQUES, Eduardo e FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (Orgs.). **A política pública como campo multidisciplinar**. São Paulo: Editora Fio-Cruz e Editora Unesp, 2013. p. 181-200.

DYE, Thomas R. Mapeamento dos Modelos de Análise de Políticas Públicas. In: HEIDEMANN, G. Francisco; SALM, José Francisco. **Políticas públicas e desenvolvimento**: bases epistemológicas e modelos de análises. 3. Ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2014. p. 99-129.

_____. **Understanding Public Policy**. Boston: Pearson, 2017.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. **Responsabilidade social e incentivos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FELICIANO, Samuel Martins. **Workshop Internacional sobre Gastos Tributários - Apresentação "Programa Universidade Para Todos"**, 2014. Disponível em: <https://slideplayer.com.br/slide/3183305/>. Acesso em: 20 ago. 2020.

FONTE, Felipe de Melo. **Poliìticas puìblicas e direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV); ESCOLA DE ECONOMIA DE SÃO PAULO (EESP). **Zona Franca de Manaus**: impactos, efetividade e oportunidades. Disponível em: <https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2021.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS (FGV); ESCOLA DE ECONOMIA DE SÃO PAULO (EESP). **Zona Franca de Manaus**: impactos, efetividade e oportunidades. Apresentação. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes/ppt_zfm_impactos_efetividade_oportunidades_v22022019.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2021.

GOMES, Julio Cesar Vieira. Políticas públicas por intermédio de manipulação da tributação: a harmonização de objetivos não arrecadatórios com a atividade fiscal do Estado. In: PIRES, Adilson Rodrigues et al. **Políticas públicas e tributação**. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2018. p. 159-174.

GOMES, Maria Tereza Uille. **Direito humano à educação e políticas públicas**. Curitiba: Juruá, 2009.

GOVERNO DO ESTADO DO AMAZONAS. **Investidores contam agora com Guia de Incentivos Fiscais atualizado**. Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Ciência, Tecnologia e Inovação, 06 out. 2020. Disponível em: <http://www.sedecti.am.gov.br/sedecti-atualiza-guia-de-incentivos-fiscais-da-zona-franca-de-manaus/>. Acesso em: 20 jan. 2021.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.

_____. ICMS - Operações com destino à Zona Franca de Manaus - interpretação do art. 40 do ADCT - caráter conservativo e caráter dinâmico. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, v. 4, p. 805-828, fev. 2011. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/maf/app/search/run>. Acesso em: 04 dez. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

HOWLETT, Michael; RAMESH, M.; PERL, Anthony. **Política pública**: seus ciclos e subsistemas (uma abordagem integradora). 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

IBOPE INTELIGÊNCIA. **Prouni é considerado ótimo por 86% dos bolsistas**. Disponível em: <https://www.ibopeinteligencia.com/noticias-e-pesquisas/prouni-e-considerado-otimo-por-86-dos-bolsistas/>. Acesso em: 20 out. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Políticas sociais**: acompanhamento e análise. Brasília: Ipea, 2014. v. 22. Disponível em: <https://ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=23602&Itemid=9>. Acesso em: 15 out. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Políticas sociais**: acompanhamento e análise. Brasília: Ipea, 2015. v. 23. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=25812&Itemid=9>. Acesso em: 15 out. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Políticas sociais**: acompanhamento e análise, Brasília: Ipea, 2019. v. 26.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Avaliação de políticas públicas**: guia prático de análise ex post. Brasília: Casa Civil da Presidência da República, 2018. v. 2. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=34504>. Acesso em: 30 ago. 2020.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). **Resumo técnico do censo da educação superior 2018**. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/resumos-tecnicos1>. Acesso em: 10 out. 2020.

IOCKEN, Sabrina Nunes. **Controle compartilhado de políticas públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, p. 639-659, 2018. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/ RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 25 ago. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos tributários. Bases efetivas – 2017**: Série 2015 a 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2017-serie-2015-a-2020-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Demonstrativo dos gastos tributários. Bases efetivas**. Disponível em: https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/dgt-bases-efetivas. Acesso em: 20 jan. 2021.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal. **Gastos tributários**: previsões PLOA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>. Acesso em: 20 jan. 2021.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Prouni – Programa Universidade para Todos**. Disponível em: <http://Prouniportal.mec.gov.br/index.php>. Acesso em: 10 out. 2020.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Prouni – Programa Universidade para Todos. **Balanço do segundo dia contabiliza mais de 1,2 milhão de inscrições**. 1º fev. 2019. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/component/content/229-noticias/1524145942/73081-balanco-do-segundo-dia-contabilizamais-de-1-2-milhao-de-inscricoes>. Acesso em: 19 out. 2020.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **ProUni converte isenção de impostos em vagas nas universidades**. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/setec-secretaria-de-educacao-profissional-e-tecnologica/40-perguntas-frequentes-911936531/prouni-1484253965/3552-sp-1327306896>. Acesso em: 29 ago. 2020.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Relatório de gestão 2018**. Disponível em: <https://www.ines.gov.br/images/dirge/2020/RELAT%C3%93RIO%20DE%20GEST%C3%83O%202018.pdf>. Acesso em: 15 out. 2020.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=45931&visao=original>. Acesso em: 7 set. 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus princípios jurídicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 221, p. 71-93, jul./set. 2000.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Gustavo Goiabeira de; PÉRILLIE, Eduardo Barros Miranda. A extrafiscalidade como instrumento de controle ambiental. In: ORLANDO, Breno Ladeira Ingma et. al. (Coord.). **Direito tributário ambiental**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 103-122.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 131, p. 45-59, ago. 2006.

_____. **Direito tributário e meio ambiente**. 3. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2007.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Contradições no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PORTAL BRASILEIRO DE DADOS ABERTOS. Disponível em: <https://dados.gov.br/dataset/mec-prouni>. Acesso em: 20 out. 2020.

PORTAL DE DADOS ABERTOS DO MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Prouni**. Disponível em: <http://dadosabertos.mec.gov.br/prouni?start=10>. Acesso em: 18 out. 2020.

QUEIROZ, Diego. Zona Franca de Manaus está oficialmente prorrogada até 2073. **Suframa**, 05 ago. 2014. Disponível em: <http://www.suframa.gov.br/suf_pub_noticias.cfm?id=16055#:~:text=SUFRAMA%20%2D%20Superintend%C3%AAncia%20da%20Zona%20Franca%20de%20Manaus&text=Em%20sess%C3%A3o%20solene%20nesta%20ter%C3%A7a,at%C3%A9%20o%20ano%20de%202073>. Acesso em: 24 jan. 2021.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Zona Franca de Manaus e sua proteção constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 107, p. 261-284, nov./dez. 2012. Disponível em: <https://revistadostribunais.com.br/ maf/app/search/run>. Acesso em: 10 jan. 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Demonstrativo dos gastos tributários**: bases efetivas. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/bases-efetivas-new/?_authenticator=a3e9f0d2f3a0bc4174e72d9f 00657ca38c2f7066>. Acesso em: 12 dez. 2020.

RIVAS, Alexandre Almir Ferreira Rivas; MOTA, José Aroudo; MACHADO, José Alberto da Costa Machado (Orgs.). **Instrumentos econômicos para a proteção da Amazônia: a experiência do Pólo Industrial de Manaus**. Curitiba: CRV, 2009. Co-Editora: PIATAM. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/publicacoes>. Acesso em: 20 dez. 2020

SARAIVA, Luiz Alex Silva; NUNES, Adriana de Souza. A efetividade de programas sociais de acesso à educação superior: o caso do Prouni. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 4, p. 941-964, ago. 2011.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Motta; revisão técnica Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SOUZA, Celina. **Estado da arte da pesquisa em políticas públicas**. In: HOCHMAN, Gilberto et tal. (Orgs.). **Políticas públicas no Brasil**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2007. p. 65-85.

_____, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, v. 8, n. 16, p. 20-45, jul./dez. 2006.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS (SUFRAMA). **Histórico**. Disponível em: <https://www.gov.br/suframa/pt-br/zfm/o-que-e-o-projeto-zfm>. Acesso em: 24 jan. 2021.

SUNDFELD, Carlos Ari; ROSILHO, André (Org.). **Direito da regulação e políticas públicas**. São Paulo: Malheiros, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. atual. até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional nº 53/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: o orçamento na Constituição. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2.