



REFLEXOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO ENSINO SUPERIOR PRIVADO BRASILEIRO: CONTROVÉRSIAS E MUDANÇAS ATINENTES À PEC 45/2019

Marcos Vinícius dos Reis Almeida¹

RESUMO

Com a aprovação da PEC 45/2019, muitos segmentos econômicos são tomados de incertezas devido às mudanças propostas no ordenamento tributário, a exemplo das instituições privadas de ensino superior. Nesse prisma, questiona-se: como a Reforma Tributária impacta o setor da educação privada? Objetiva-se, assim, analisar a relação entre esses dois objetos, examinando suas nuances e a dimensão dos impactos projetados. Para tanto, utiliza-se pesquisa com abordagem qualitativa, de natureza aplicada, com objetivo descritivo e procedimento técnico bibliográfico, legislativo e documental. Conclui-se que o setor alçou tratamentos favorecidos, embora questionáveis, no texto final ainda em trâmite no Senado.

Palavras-chave: Acesso à educação. Instituições privadas de ensino superior. Reforma tributária. PEC 45/2019.

¹ Graduando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Membro do Grupo de Pesquisa do CNPq Direito das Relações de Consumo e Aluno de Iniciação Científica do Projeto de Pesquisa “Tutela Coletiva na Defesa do Consumidor”.

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem o dever de assegurar educação, como direito fundamental social previsto na Constituição Federal de 1988, sendo ela elemento transformador da realidade social e econômica de muitas famílias. Todavia, o Poder Público não consegue prover inteiramente essa garantia para a totalidade da população. Sob tal prisma, o setor privado vem complementar ostensivamente a insuficiência da rede de ensino público, tornando-se importante agente na esfera de transformação social e responsável pela formação de diversos estudantes, de modo a gerar profissionais capacitados para agregarem ao mercado de trabalho nacional no futuro.

Dessa forma, essencial fator de acesso à educação se evidencia nas instituições de ensino privadas, que acolhem grande parte da demanda dos estudantes brasileiros, de modo até mesmo a desafogar o setor educacional do ensino público. Logo, no decorrer do ano de 2023, com o retorno da Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019, à agenda política do governo, diversos setores da economia nacional começam a pleitear regimes específicos e tratamentos diferenciados na reforma, especialmente em função das peculiaridades de seus serviços prestados à sociedade, como a educação privada. Assim, questiona-se: como a aprovação da PEC 45/2019 pelo Congresso Nacional pode impactar a realidade do acesso à educação superior na rede privada?

Justifica-se este estudo, por conseguinte, em razão da relevância do segmento objeto de análise, em especial por promover o acesso à educação de um contingente expressivo estudantil, impactando na esperança de transformação social de numerosas famílias brasileiras, especialmente de classes mais vulneráveis socioeconomicamente. Torna-se, pois, fundamental o exame das mudanças legislativas e estruturais que afetem as instituições privadas de ensino, por seu impacto direto e indireto sobre substancial parcela da população brasileira: estudantes de ensino superior privado.

Objetiva-se, de maneira geral, analisar a relação entre a mudança estrutural do sistema tributário nacional e o impacto dessa modificação no segmento educacional privado. Estruturalmente, o presente trabalho tem capítulos com objetivos específicos, descritos a seguir. De início, visa-se examinar a relevância das instituições privadas de ensino na promoção do direito fundamental do acesso à educação. Em um segundo momento, intenta-se evidenciar as concepções atuais do sistema tributário brasileiro - inclusive apontando distorções -, com elucidação de conceitos doutrinários, diretrizes normativas e princípios tributários presentes no

ordenamento jurídico pátrio. Ao final, pretende-se investigar as nuances da Reforma Tributária aprovada pela Câmara dos Deputados, incluindo sua trajetória legislativa, contradições notáveis, mudanças realizadas e controvérsias persistentes no texto final no que tange ao setor educacional.

Como procedimentos metodológicos, adota-se o tipo de pesquisa exploratória, de natureza aplicada, com procedimento técnico de pesquisa bibliográfica, legislativa e documental, incluindo a Constituição Federal, a Lei de Diretrizes e Bases e a PEC 45/2019, bem como consulta a relatórios, notas técnicas do Tribunal de Contas e do Ministério da Fazenda, boletins legislativos, além de artigos científicos e acadêmicos. Utiliza-se, ainda, o método dedutivo e uma abordagem qualitativa do problema, a fim de se alçar um objetivo explicativo e um propósito de pesquisa diagnóstico.

Busca-se, como resultados, enquadrar a relevância do setor do ensino superior privado e elucidar a conjuntura do momento reformista tributário atual, com o devido dimensionamento da trajetória histórica da PEC 45/2019 e de perspectivas críticas acerca das mudanças previstas, bem como oferecer prognósticos a respeito do cenário modificativo para os setores atingidos, como a educação privada. De modo acessório, também pretende-se fornecer, a partir do que será possível se depreender do acervo documental e legislativo consultado, subsídios para pesquisas futuras sobre as temáticas do acesso à educação e da reforma do sistema tributário.

2 O DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO E O PAPEL DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS DE ENSINO SUPERIOR NA PROMOÇÃO DE SEU ACESSO

De forma inicial, faz-se necessário contextualizar a importância do direito à educação como fator da ordem social do ordenamento jurídico essencial ao cidadão, bem como de que forma a rede particular de educação, como as instituições privadas de ensino superior, se insere nessa perspectiva e na promoção desse preceito fundamental. Nesse sentido, averigua-se que a educação foi consideravelmente prestigiada pelo constituinte de 1988, de modo a reservar uma seção inteira, com mais de dez artigos, a essa temática, explicitando diversas obrigações concernentes à educação que recairiam sobre o ente estatal, com o fito de assegurar a eficácia prestacional desse direito pelo Poder Público (Mendonça; Almeida, 2011, p. 682).

Evidencia-se, pela extensão e detalhamento da temática, uma escolha deliberada do constituinte por um texto constitucional analítico, com vistas de garantir a efetividade do direito à educação (Martins, 2019, p. 226). Para além de consigná-la no rol de direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição Federal de 1988, o que evidencia o caráter de bem-estar social objetivado pelo diploma, e inclusive consubstancia como titulares todos os que necessitem de tal prestação (Dimoulis; Martins, 2014, p. 79), a educação se faz plenamente assegurada pela disposição do art. 205: “a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ainda ser promovida e incentivada com a colaboração de toda a sociedade, com vistas a atingir o pleno desenvolvimento da pessoa, além do seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Consiste, assim, na edificação intelectual proporcionada por instituições formais de ensino e no desenvolvimento da aquisição de conhecimentos aptos à construção de uma autonomia cognitiva e consciência cidadã dos próprios direitos (Canotilho et al, 2018, p. 593). Como decorrência, consoma-se o que Afonso da Silva (2022, p. 288) classifica como direito de segunda dimensão, por ser a educação uma prestação positiva que se consubstancia por um constitucional dever estatal de agir para garantir condições materiais e jurídicas mínimas ao ser humano, de modo a assegurar melhores condições de vida e redução de desigualdades, possibilitando, então, o usufruto de liberdades individuais e, principalmente, da dignidade.

Nesse campo, salienta-se como os direitos fundamentais previstos no texto constitucional produzem relevantes efeitos jurídicos ao incidirem sobre o Poder Público e sobre os particulares. Mais precisamente, essa categoria de direito, o direito fundamental de status positivo ou direito a prestações, conforme salienta Dimoulis e Martins (2014, p. 53), enseja ações fáticas sociais do Estado para com os indivíduos, especialmente os socialmente vulnerabilizados, contemplando oferecimento de bens ou serviços a pessoas que não podem por conta própria adquiri-los.

Importante realçar, como trata Robert Alexy (2017, p. 418), que essas pretensões positivas constitucionalmente previstas fazem surgir o direito a determinadas ações estatais, podendo até mesmo recorrer ao Judiciário se não estiver sendo satisfeito o seu direito na realidade material. Denota-se, portanto, a dimensão objetiva dessas garantias fundamentais, a qual se constitui de forma a prescindir provocação dos indivíduos que tiveram ameaças ou violações a seus direitos fundamentais, exigindo-se um controle da ação estatal eficiente, intencionado à integral satisfação material de tais garantias (Dimoulis; Martins, 2014, p. 117).

Quanto à expressão da educação nos dispositivos constitucionais, observa-se, por meio norma-princípio disposta no art. 206, a presença de um sistema híbrido, em que se convive a educação promovida por instituições das redes pública e particular, para além do dever de a família e o Estado também promovê-la (Martins, 2019, p. 227). Na mesma linha de raciocínio, o art. 208, I, preconiza um patamar mínimo dos níveis educacionais que impera ao Estado garantir de forma gratuita a todos os cidadãos.

Sob tal ótica, o recorte do ensino superior também se faz relevante, envolvendo o direito de acesso às universidades, faculdades e centros universitários. Acerca disso, a Constituição dedica somente os arts. 208, V e 207, sem maiores detalhamentos, inclusive condicionando, no último dispositivo referido, o acesso ao ensino superior à capacidade individual.

Nesse prisma, embora não se enquadre integralmente no quesito de prestação estatal indispensável para o mínimo existencial do indivíduo, vide ser possível o indivíduo se empregar (logo, ter vida digna) com escolaridade de nível médio, nem por isso se afasta o ensino superior de seu atributo como direito fundamental (Hachem; Kalil, 2016, p. 160). Mediante a educação formal promovida pelos cursos de graduação, para além das oportunidades de vivência acadêmica por meio de projetos de pesquisa, ensino e extensão dos mais diversos, os indivíduos estão melhor condicionados, em termos de capacitação e profissionalização, para se inserirem no mercado de trabalho, abrindo-se diversas possibilidades a partir da aquisição do diploma, inclusive para carreiras públicas que exijam tal requisito.

Torna-se, portanto, evidente o papel do ensino superior na progressão da coletividade social, em termos científicos e econômicos, bem como na mudança da realidade individual, podendo interromper ciclos geracionais de pobreza a estudantes que nele ingressam com essa condição. Por esse motivo, pode-se enquadrar o acesso à educação superior em mesma posição jurídica atinente ao direito fundamental à educação, uma vez que possui uma dimensão objetiva responsável por forçar o Estado a criar condições materiais que proporcionem a satisfação desse direito por parte de toda a coletividade (Hachem; Kalil, 2016, p. 161), não podendo o ente estatal se esquivar ou desincumbir-se do ônus de promovê-lo e certificá-lo qualitativamente à população.

Não obstante, de maneira geral, percebe-se que o nível do acesso ao ensino na conjuntura brasileira atual se faz distante de constituir o patamar mínimo de reconhecimento que um direito fundamental assume, ou deveria assumir. Em vez disso, o que se apresenta é um

sistema falho e seletivo, ainda pouco acessível. Portanto, a despeito do dever imperativo do Estado em proporcionar educação ostensiva e de qualidade para todos, a concretude fática se apresenta de maneira distinta, contemplando insuficiente quantidade de instituições de ensino público, entre as quais muitas sem infraestrutura educacional adequada, com equipamentos precários ou ausentes, prejudicando a prestação do ensino (Mânica; Azevedo, 2019, p. 208).

Diante dessa incapacidade do Estado de prover a educação de forma perante a totalidade do corpo social, expressa-se a essencialidade de o setor privado ter espaço para atuação no escopo educacional. Isso deve ocorrer em complementação à atuação prestacional do Poder Público, bem como em consonância com as diretrizes constitucionais e legais estabelecidas, como se verá a seguir.

Pois bem, a Constituição Federal, principiológica que é, abrange uma magnitude de normas-princípio considerável, dentre as quais se destaca a da liberdade de cátedra. Consistente na liberdade de ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber, ele acarreta o entendimento de que os discentes têm o direito à liberdade de aprender, enquanto os docentes têm a responsabilidade de ensinar e disseminar o conhecimento (Santos et al., 2022, p. 54).

Conjugando tal concepção com o art. 206 da norma, o qual sustenta o pluralismo de ideias e concepções de projetos político-pedagógicos, abre-se um importante espaço para instituições de ensino debaterem ideias e adotarem métodos de ensino amplos, inibindo a sistemática de modelo único educacional e possibilitando a atuação, inclusive, da esfera particular no campo da educação. Alicerçando tal ideia ao art. 209, vê-se que é uma liberdade assegurada à rede particular de ensino promovê-lo, desde que autorizada pelo Poder Público, o qual avaliará periodicamente sua qualidade e fiscalizará seu cumprimento das normas gerais da educação nacional, a exemplo notório da Lei de Diretrizes e Bases da Educação - LDB.

Por conseguinte, é conveniente esclarecer a classificação das redes de ensino para melhor clareza da temática. Assim, as instituições de ensino compreendem duas categorias administrativas: as públicas, mantidas pelo Poder Público, e as privadas, mantidas por pessoas de direito privado, conforme definido na LDB. Ademais, também pode ser observado, em seu art. 8º, a atribuição à União de coordenar a política nacional de educação, alicerçando os diferentes níveis e sistemas de ensino e exercendo funções normativa, redistributiva e supletiva em relação às demais instâncias educacionais, bem como a certificação da liberdade de organização para os demais sistemas de ensino. Logo, entende-se que as instituições privadas

de ensino devem seguir as diretrizes estabelecidas pelo Plano de Educação Nacional e serem avaliadas pelo governo quanto à qualidade do ensino oferecido (Santos et al., 2022, p. 54).

Sob tal contexto, o Estado brasileiro formulou algumas políticas educacionais, a partir dos anos 2000, seguindo características peculiares de parcerias público-privadas, com notável exemplo do Programa Universidade Para Todos (ProUni), que isenta tributariamente universidades particulares que concedam bolsas de estudos para discentes de baixa renda. Com a implementação dessas políticas, o Estado financiou ações que apoiavam tanto as instituições privadas de ensino superior quanto seus estudantes, respaldando-se no pretexto de democratizar a educação superior no país, embora fomentando transferência de recursos para as instituições privadas em detrimento das públicas (Borges; Ribeiro, 2019, p. 111).

No entanto, a despeito de certas críticas, programas como o ProUni proporcionam, de fato, uma acessibilidade maior ao setor educacional superior. E o setor privado, nesse sentido, exerce relevante papel na expansão da prestação educacional à população, complementando a responsabilidade do Estado na certificação desse direito fundamental e ampliando o público com acesso a ensino e possibilidade de finalizar graduações e ingressar no mercado de trabalho.

Como alega o setor educacional privado (Floriano Filho, 2023, p. de internet), o público atendido pela educação superior privada não é abastado em sua maioria, mas primordialmente pertencente às classes C, D e E. Isso evidencia um empenho considerável reservado à graduação, tendo em vista a necessidade de pagamento de mensalidades para cursar a graduação particular, representando o seu relevante e, decerto, reconhecido papel na transformação potencial da realidade social e econômica das famílias brasileiras. Para além de que, vale acrescentar, a absorção de tal público é, por outra via, um desafoamento da educação pública, o que alivia o ônus prestacional do Estado, e, portanto, os cofres públicos nesse âmbito.

Ademais, em perspectivas contemporâneas, consoante o INEP (2023, p. 9), em seu Censo da Educação Superior de 2022, constata-se que 88% das instituições de educação superior são privadas, em comparação a 12% de instituições públicas, o que torna cristalina a abrangência quantitativa dos estudantes que usufruem da rede privada de ensino superior e como impactos sobre o setor podem ser avassaladores a esse importante segmento populacional. Ainda, as instituições privadas são responsáveis por capacitar 75% dos estudantes de nível superior, ou seja, cerca de 6,3 milhões de universitários.

Outrossim, não se trata de grandes empresas especializadas em lucrar com a oferta de serviços educacionais em âmbito nacional. Na realidade, segundo o Mapa do Ensino Superior

no Brasil, organizado pelo Instituto Semesp (2023, p. 12) com base no INEP, as instituições de ensino superior de porte pequeno seguem sendo a maioria no país. Na rede privada, elas representam 82,5% das instituições, sendo caracterizadas, inclusive, pelo maior percentual de taxa de conclusão em cursos presenciais. Em comparação, as de porte gigante, assim classificadas as que contam com mais de 20 mil matrículas, representam apenas 3,1% da rede privada. Conforme o Mapa (2023, p. 36), 291 mil bolsas foram ofertadas em 14.346 cursos de graduação de 995 instituições privadas de ensino superior no país, até junho de 2023.

Diante dessa diversidade, concerne ao Estado, como agente provedor e fiscalizador, assegurar a existência de professores qualificados nas salas de aula, sendo responsáveis pela prestação fática do ensino, consoante o art. 206, inciso VII. No que tange à função de proteção contra os particulares, também compete ao ente estatal criar as normas que definam métricas de qualidade, para que o segmento particular não preste serviços educacionais abaixo dos níveis adequados à sociedade (Mânica; Azevedo, 2019, p. 203).

Nesta senda, o papel das instituições de ensino privadas se faz extremamente relevante e pertinente à garantia do acesso à educação, razão pela qual se justifica a importante análise acerca desses agentes na conjuntura de mudanças legislativas brasileiras, como é a situação da reforma tributária em pauta no Congresso Nacional.

3 CARACTERÍSTICAS PRINCÍPIOLÓGICAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PRÉ-REFORMA

Em prisma de pertinência à problemática ora discutida, viabilizando-se apresentar as mudanças e receios principais tangentes à reforma estrutural em pauta, torna-se importante estabelecer antes o nexos entre algumas diretrizes tributárias que, antecedentes à reforma, regem o ordenamento jurídico pátrio, devidamente apresentadas a seguir, e os subsequentes reflexos que se averiguam da legislação tributária atual sobre o segmento educacional brasileiro.

3.1 PROGRESSIVIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal, em seu art. 145, parágrafo primeiro, preconiza os princípios da progressividade e da capacidade contributiva, estabelecendo que os impostos serão, sempre que

possível, graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Nesse aspecto, Carvalho (2021, p. 372) salienta o princípio da capacidade contributiva, por seu prisma subjetivo, o qual expressa a repartição do impacto tributário sobre a massa de indivíduos que compõe o corpo social, de tal modo que seus participantes contribuam de acordo com o tamanho econômico dos eventos tributários, importando na realização do princípio constitucional da igualdade.

Não obstante, a realidade brasileira se materializa em sentido diverso desses preceitos constitucionais, principalmente ao se constatar que a carga tributária sobre o consumo de bens e serviços (tributação indireta) se faz consideravelmente mais incisiva do que a sobre renda e patrimônio (tributação direta). Nessa linha, não só a regressividade se evidencia com os impostos indiretos destacados, como também os vícios da tributação direta salientam importante óbice a seu potencial de progressividade.

Como se pode observar historicamente, o imposto de renda para pessoa física (IRPF), por exemplo, tinha alíquota máxima em cerca de 50% durante o regime militar, com onze faixas de tributação, em contraste com a atualidade, em que tem como alíquota máxima 27,5%, com somente cinco faixas de tributação. Vê-se, nessa ótica comparativa, uma dinâmica de atenuação de sua progressividade com o decorrer das últimas décadas, de modo a fortalecer a iniquidade fiscal, vide redução da alíquota máxima que incidia sobre o público com maior capacidade contributiva e a menor progressividade com a diminuição de faixas (Passos et al., 2018, p. 102).

Ademais, o sistema tributário nacional, em se tratando de arrecadação tributária, não só é marcado pela regressividade, como também é inefetivo em termos de função redistributiva, descumprindo com o importante papel de mitigar a desigualdade socioeconômica que assola de maneira latente a realidade brasileira (Passos et al., 2018, p. 94). A iniquidade tributária, portanto, é uma chaga do sistema que perdura por muito tempo e precisa ser remodelada para que se possa expectar uma justiça fiscal no horizonte.

3.2 COMPLEXIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE

No prisma da complexidade, sua presença na legislação tributária fortemente onera o contribuinte ao que se denomina custos de transação. Não apenas em termos de conformidade à legislação vigente — a qual implica árduos esforços ao seu correto cumprimento —, mas também em termos de riscos concernentes ao planejamento fiscal. Para mitigar essa situação, é

necessário maior ostensividade, clareza, certeza e segurança jurídica quanto às regras tributárias, bem como agilidade e efetivo acesso à justiça nesse âmbito (Paulsen, 2022, p. 62).

Nesse parâmetro, a complexidade do sistema tributário pode ser visualizada a partir da existência de 27 legislações distintas, visto que os entes federados possuem competência para legislar sobre a matéria e reger impostos, como o relevante Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Em conjugação a isso, a tributação indireta também contribui para a complexificação do sistema, de modo a obscurecer o impacto final dos tributos sobre os preços arcados pelos cidadãos (Passos et. al, 2018, p. 97). Logo, averigua-se que o atual modelo de tributação sobre o consumo apresenta um estado de coisas inconstitucionais patente, em razão de ser altamente complexo e conter vícios consideráveis, como os elevados custos de conformidade para as empresas (TCU, 2023, p. 96).

No tocante ao princípio da não cumulatividade, consiste em mecanismo que intenta neutralizar a tributação ao longo da cadeia econômica, na tentativa de coibir os efeitos perversos da tributação em cascata, em que incidências sucessivas sobre as mesmas bases acarretam gravame demasiado (Paulsen, 2022, p. 270). Assim, configura técnica mediante a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores. Entra em consonância, de modo precedente, à concretização de outros princípios tributários, como justiça fiscal, capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária no decorrer da cadeia produtiva (Carvalho, 2021, p. 186).

Sob tal âmbito, vale ressaltar que o Imposto Sobre Serviços (ISS), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) são alguns dos tributos inseridos no contexto de cumulatividade tributária. Isso porque estão sujeitos ao fenômeno da incidência em cascata, visto que, por terem como base o faturamento das empresas na atividade econômica, não dispõem de mecanismos de compensação no decorrer da cadeia produtiva (Oliveira, 2021, p. 34).

Entretanto, embora, nas últimas décadas, tenha se aperfeiçoado a legislação com vistas a desonerar exportações e investimentos e reduzir a cumulatividade presente no ICMS e no PIS e Cofins, o modelo tributário segue sem lidar efetivamente com tais óbices. Vê-se, no caso dos dois últimos, a convivência de um regime não cumulativo com outro cumulativo, bem como que existem controvérsias sobre quais insumos incorrem na geração de crédito. Com o exemplo do ICMS, nota-se que nem todo imposto pago sobre insumos gera crédito e a existência de créditos que não são honrados, inclusive por serem oriundos de imposto pago em outra unidade

federada (Gobetti, Orair e Monteiro, 2023, p. 3), abarcando, tais exemplos, questões de cumulatividade tributária que podem ser melhor adensadas em trabalhos futuros.

Nesse aspecto, propostas de reforma tributária abrangendo tributos uniformes, como Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), seguem lógica oposta à cumulatividade, pois ensejam a plena apropriação e compensação de créditos na cadeia produtiva, transparecendo a carga tributária que grava as mercadorias e serviços (Paulsen, 2022, p. 270). Assim, a instituição de um Imposto de Valor Agregado (IVA) seria apta a mitigar alguns entraves, visto que sua cobrança acontece durante todas as etapas do processo produtivo, sendo que para cada fase se afiança o crédito referente ao imposto debitado na etapa anterior, caracterizando-se sua neutralidade, vide sua incidência ser independente da organização do processo de produção (Passos et al, 2018, p. 99).

Dessarte, a alteração da tributação indireta no Brasil a favor de um IVA, mesmo que dual, tem potencial de solucionar determinados óbices de cumulatividade e complexidade da tributação. Vale mencionar, inclusive, que o modelo IVA é praticado por mais de 170 dos 193 países membros da Organização das Nações Unidas - ONU (BRASIL, 2023b, p. de internet).

3.3 EXTRAFISCALIDADE

Na Constituição Federal, os tributos figuram como meios para a obtenção de recursos por parte dos entes políticos, sendo efetivamente a principal receita financeira do Estado. Logo, a tributação serve para o Estado arrecadar e subsistir, mas não somente. Serve também para induzir comportamentos, como instrumento para dirigir as condutas dos agentes econômicos, no sentido de promover a realização dos mais diversos valores constitucionais.

Depreende-se, assim, que possuem usualmente caráter fiscal, devendo pautar-se essencialmente pelos princípios da segurança, da capacidade contributiva e da igualdade. Porém, por sempre onerarem as situações ou operações sobre as quais incidem, acabam por influenciar as escolhas dos agentes econômicos, gerando efeitos extrafiscais (Paulsen, 2022, p. 52). Desse modo, ao se manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, com finalidades alheias ao intuito meramente arrecadatário, apresenta-se a função da extrafiscalidade, que incorre no prestígio a certas ocasiões sociais, políticas ou econômicas, às quais o legislador dispensa tratamento menos gravoso (Carvalho, 2021, p. 257).

Na contemporaneidade, o tributo deve ser entendido, por conseguinte, não apenas como um método de arrecadar, mas também de intervir em distintas áreas, estimulando atividades e setores diversos, a exemplo da concretização do direito à educação. Dessa maneira, a arrecadação, mesmo quando primordial função do tributo, jamais deverá ser a única, de modo que o legislador, ao construir pretensões extrafiscais, precisa se pautar inteiramente dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria (Mendonça; Almeida, 2011, p. 685).

Nesse sentido, a extrafiscalidade se relaciona diretamente ao elemento da desoneração fiscal do setor educacional privado, uma vez que, como visto na parte inicial deste trabalho, a educação é um direito fundamental exigível pelos indivíduos na esfera de prestação estatal, mas também que pode ser complementada, e assim se manifesta concretamente, pelos segmentos da iniciativa privada, de modo a cooperar para o mais amplo acesso à educação possível.

Sob tal perspectiva, a extrafiscalidade se observa principalmente na manipulação dos sistemas de alíquotas pelos legisladores, que podem, respeitando certos limites em respeito ao teor não confiscatório do tributo, elevá-las ou reduzi-las, buscando realizar e assegurar o princípio da igualdade tributária. No momento em que são reduzidas integralmente, consubstancia-se a alíquota zero - uma das modalidades de isenção (Carvalho, 2021, p. 375).

Neste âmbito, os benefícios (ou isenções) fiscais são uma das formas mais comuns de efetivar a necessária parceria entre o público e o privado, corroborando a atuação de instituições de ensino particulares em conjunto com o Estado, na tentativa de mitigar os óbices e empecilhos presentes contemporaneamente na embaraçada legislação tributária ora vigente. Exemplo de destaque se faz no âmbito do ProUni, com isenção dos tributos PIS e Cofins que é de substancial incentivo para as instituições privadas de ensino superior participantes do programa.

Cabe pontuar, também, a diferença entre isenções e imunidade. Como explica Carvalho (2021, p. 206), enquanto a isenção remete à redução de abrangência dos critérios da hipótese de incidência, mediante leis infraconstitucionais, a imunidade constitui normas negativas de competência tributária que precedem à hipótese de incidência e que, por sua natureza constitucional, são garantias fundamentais, visto que estabelecidas em prol da proteção dos direitos fundamentais. A título de exemplo, a imunidade dos livros, prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, assegura a manifestação do pensamento e preserva o acesso à informação e o pluralismo, configurando importante cláusula pétrea (Paulsen, 2021, p. 184).

De todo modo, no que tange às isenções novamente, atenta-se ao grave fenômeno conhecido como guerra fiscal, sustentado pelo atual modelo de gestão do ICMS, em que parcela da arrecadação sobre as operações interestaduais permanece com o estado de origem. Baseia-se, de fato, na corrosão e desvirtuamento dos benefícios tributários como instrumento de desenvolvimento socioeconômico, concebendo-se uma competição predatória entre os estados, via concessão excessiva e pouco transparente de incentivos fiscais para atrair empreendimento econômicos ou retirar a arrecadação uns dos outros. A consequência são sérias distorções na alocação de investimentos e ineficiência logística para as empresas, para além de corrosão da base tributária do ICMS, sobrecarregando as alíquotas aplicáveis aos demais bens e serviços tributados no destino e não suscetíveis à guerra fiscal (Gobetti; Orair; Monteiro, 2023, p. 3).

Com isso, observa-se que, apesar de benéfico propósito originário da concessão de incentivos fiscais, é essencial analisar minuciosamente e com moderação os impactos da desoneração tributária diante da complexidade de efeitos que pode ocasionar. Nesse aspecto, outra vantagem de eventual adoção de um IVA consiste na suavização da guerra fiscal, dado que, com incidência da tributação na localidade onde se consome, e não mais onde se produz, incentiva-se fortemente a utilização do sistema tributário por parte dos estados para atender a outros intentos para além de benefícios fiscais (Passos et al, 2018, p. 99).

Em suma, emerge o Direito Tributário como ferramenta estatal, para além de arrecadatória, apta a guiar a realidade material, social e econômica, pelo estímulo e desestímulo a condutas mediante a função extrafiscal do tributo, em consonância com a sistemática constitucional e os direitos fundamentais. Todavia, ainda constam entraves latentes no sistema tributário nacional, os quais mobilizam movimentos de reforma estrutural que precisam ser observados atentamente a fim de se evitar pioras na conjuntura brasileira.

4 REFORMA TRIBUTÁRIA: CONTROVÉRSIAS INICIAIS, MUDANÇAS PREVISTAS E IMPACTOS SOBRE A REDE PARTICULAR DE ENSINO SUPERIOR

Em vias de analisar a problemática, propõe-se um panorama das principais enunciações da Proposta de Emenda Constitucional nº 45 (PEC 45/2019) e seus impactos primordiais no setor educacional privado nacional. Pretende-se, com isso, explicitar cronologicamente quais preocupações pautaram a agenda de representantes desse segmento e como estão postos os

interesses e receios da rede privada de ensino em face à proposta da reforma tributária e a alterações de mudança recomendadas por técnicos, assessores e consultores legislativos.

4.1 PRIMÓRDIOS DA PEC 45/2019

Como visto, a legislação tributária se caracteriza por sua regressividade patente, bem como por distribuição desigual da carga tributária, complexidade e burocracia, de modo a obstaculizar o cumprimento das obrigações fiscais e gerar custos adicionais para o setor privado (Nogueira, 2023, p. 9). É bem verdade que o Sistema Tributário Nacional permaneceu inerte por longo período, uma vez tendo sido o Código Tributário Nacional de 1966 amplamente baseado e sustentado por um vértice axiológico de teor questionável, mais precisamente engendrado em meio a uma reforma tributária autoritária, durante a vigência do regime militar (Souza, 2022, p. 15). Assim, em razão desses fatores, observa-se a não readequação devida aos ditames e diretrizes democráticos e cidadãos da presente Constituição Federal, o que fortalece a tese da necessidade de uma reforma estrutural e efetiva no sistema tributário pátrio.

Sob tal contexto, depreende-se que a importância de uma reforma estrutural ao sistema assume contornos de extenso debate histórico. Nesse sentido, tem-se, constituída a partir de uma proposta do Centro de Cidadania Fiscal, a Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019 (PEC 45/2019), a qual visava, de modo primordial, à reformulação do sistema tributário nacional, com instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e extinção de cinco tributos atualmente incidentes sobre o consumo: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS (Carrijo, 2022, p. 6).

O IBS remonta à ideia, portanto, de um imposto federal, estabelecido nos moldes do Imposto Sobre Valor Agregado (IVA), caracterizando-se pela existência de alíquota uniforme para todos os bens e serviços. Mesmo com alíquotas e legislações comuns, resguarda-se aos Estados e Municípios a sua autonomia tributária e respectiva competência de alterar, de forma restrita, as alíquotas preestabelecidas, após implementação integral do novo modelo legal (Monteiro, 2021, p. 53). Preconiza-se, inclusive, o princípio do destino, com cobrança do IVA no local em que as mercadorias são consumidas, e não mais aos moldes do ICMS, que realiza a tributação no local onde são produzidas, de modo a coibir a disputa entre estados para instalação de empresas por meio de benefícios financeiros - a já mencionada guerra fiscal.

Dessa forma, a ideia inicial da proposta baseava-se em uma uniformidade, bem como em manter a carga tributária sem aumento, haja vista a elevada tributação sobre o consumo já ser fator patente no cenário brasileiro (Ministério da Fazenda, 2023, p. 2).

A PEC 45/2019, inicialmente, também vedava a concessão de quaisquer benefícios fiscais - fator preocupante para a educação privada -, possibilitando tão-somente a instituição de um imposto seletivo, com função extrafiscal, que sirva para desestimular o consumo de bens e serviços com características peculiares, como os prejudiciais à saúde (Flores, 2021, p. 49). No âmbito da educação pública, a proposta teve pretensão inicial com forte impacto em seu financiamento, especialmente ao extinguir os impostos IPI, ICMS e ISS, os quais se vinculam às aplicações mínimas na manutenção e desenvolvimento do ensino a que se submetem os entes federados, nos termos do art. 212 da Constituição (Tanno, 2021, p. 7).

4.2 PREOCUPAÇÕES DO SEGMENTO EDUCACIONAL COM A REFORMA

O maior obstáculo, de início, para o avanço em geral da reforma tributária nos últimos tempos consistia no impasse dos entes federativos, que não desejavam se sujeitar à incerteza orçamentária, uma vez que suas receitas podem ser reduzidas significativamente com a extinção do ICMS e ISS, além da insegurança jurídica para a necessária reorganização tributária no que se refere aos setores de seguridade social, saúde e educação, especialmente durante o longo período de transição proposto, de mais de cinco décadas (Suhre, 2023, p. 18).

Inclusive, vê-se, na reforma que origina o IBS, a despeito de um escopo de leve redução geral de desigualdade no consumo entre as classes, uma diminuição mais acentuada nos preços finais de bens industriais e agropecuários, em contraste com aumento nos custos de alguns serviços, em destaque, o da educação privada (Domingues, 2023, p. 26). Pode-se inferir, pois, que esse fenômeno realça a resistência dos contribuintes quanto ao novo modelo, com o receio constante de elevação da carga tributária, ainda mais diante de uma conjuntura contemporânea de impostos elevados (Suhre, 2023, p. 18). De fato, o ônus da tributação ressaltada é suportado principalmente pelos consumidores, a quem os preços finais são repassados.

De toda maneira, com o prosseguimento das discussões a respeito de tais problemáticas, e com a materialização do Grupo de Trabalho do Sistema Tributário Nacional e o início das discussões legislativas acerca da reforma, estabelecendo-se concretamente até a proposta do

IVA dual (integrando dois tributos para funcionarem de forma espelhada), houve uma reação dos diversos segmentos da economia brasileira (Mugnatto, 2023, p. de internet).

Tal reação se deu acerca de previsões e possíveis impactos tributários correspondentes, inclusive para o setor da educação. Entre seus receios principais, destacava-se o de aumento da carga tributária, em função da extinção do ICMS, porquanto, embora tenha o propósito de inibir a guerra fiscal, gera, por outro lado, forte insegurança para o campo educacional. Nesse sentido, vê-se que a alíquota do ICMS varia nos estados, perpassando a margem de 17% a 21% (sobre o preço com tributo), sendo a alíquota do maior número de estados equivalente a 18% (Ministério da Fazenda, 2023, p. 3).

Sob tal contexto, é receio antigo do segmento a vedação total a incentivos ou isenções, que projeta alíquota única de 25% para o IBS. Nesse cenário, a mensalidade estudantil sofreria, em alguns casos, substancial aumento de imposto, ampliando a tributação às entidades e, conforme cálculo de simulação do setor, ocasionando necessidade de aumento de 11,64% na mensalidade para que a instituição possa manter o mesmo valor líquido que atualmente dispõe (Fórum, 2021, p. 26). Logo, inexistindo alíquota diferenciada para a educação privada, vide persecução de uma alíquota única ideal e sem exceções, a alíquota padrão total do novo modelo chegaria a 25,45% ou, em projeção mais conservadora, até mesmo a 27% (Ministério da Fazenda, 2023, p. 8), de modo a confirmar a alíquota especulada pelo setor educacional privado.

Percebe-se, pois, o estabelecimento de uma alíquota deveras elevada, sobretudo se comparada aos padrões internacionais. Por consequência, esse quadro conjecturado pode provocar aumento nas mensalidades de universidades particulares, com potencial de acarretar não só insustentabilidade de alguns empreendimentos no ramo, mas também a impossibilidade de estudantes continuarem tendo acesso à educação superior em razão do encarecimento gerado. Em suma, incorre-se em considerável oneração de um segmento que muito se vale de incentivos tributários para se manter no quadro atual.

Um benefício ao setor, em contrapartida, trata de concessão de créditos tributários ao longo da cadeia produtiva, de modo a assegurar, com tais benesses, algum retorno às instituições privadas de ensino no que se refere a gastos com energia, água e materiais para o ensino, como projetores, equipamentos tecnológicos, cadeiras, entre outros materiais didáticos.

Trata-se, porém, de retorno especulativo e de médio a longo prazo, não precisamente mensurável. Em verdade, mais evidente é o aumento da carga tributária a curto prazo, em razão da unificação de tributos. Além de que, mesmo em tal parâmetro de abatimento, ainda se

constatou receio de aumento no custo dos livros, haja vista que a questão acerca da manutenção das imunidades previstas no art. 150 do texto constitucional não ficou cristalina e indubitável no texto base da PEC, o que poderia impactar a situação de custo dos livros na possibilidade da imunidade tributária objetiva desses produtos deixar de ser contemplada.

Ademais, com a extinção das contribuições sociais atuais e a possível adoção da CBS, tornou-se inquietante a possível descontinuidade do ProUni, visto que consiste em uma desoneração do PIS e Cofins para universidades particulares que oferecem bolsas a estudantes mais desfavorecidos economicamente. Esta desoneração está prevista em norma infraconstitucional, a qual deixaria de vigor após a substituição desses tributos pela CBS, motivo pelo qual também se aflige o setor educacional privado, a exemplo da Associação Nacional das Universidades Particulares – ANUP (2023, p. de internet), dada a relevância que o programa assume não só em termos orçamentários para as universidades e faculdades particulares, como também no acesso a estudantes socialmente vulneráveis, de modo que o segmento alega que as mensalidades estudantis poderiam ser oneradas em até 17% sem o programa.

4.3 DO SUBSTITUTIVO À APROVAÇÃO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS

Embora o texto-base tenha sido apresentado em período anterior, é no dia 22 de junho de 2023 que se apresenta notório substitutivo preliminar à PEC 45/2019. Proposto pelo relator da reforma tributária, o deputado Aguinaldo Ribeiro, trata-se de marco substancial, especialmente por prever o texto da PEC significativamente modificado, de maneira a, já de antemão, dirimir alguns receios anteriormente mencionados, e ainda permitiriam outras modificações antes da votação final na Câmara dos Deputados.

De início, consolida-se extinção de diversos tributos sobre o consumo e criação de CBS e IBS, tributos com ampla abrangência e mecanismo de débito e crédito, que elimina a cumulatividade do sistema tributário, seguindo o modelo do IVA, mas de maneira dual, em adaptação à realidade federativa brasileira (Friedmann; Assunção, 2023, p. 2). Como novidade, os dois tributos terão não mais uma alíquota única e uniforme, mas três tratamentos distintos: o que adota uma alíquota-padrão, aplicável a todos os bens e serviços, e dois excepcionais. Um atinente a regimes específicos de tributação, e outro referente a tratamentos favorecidos

mediante adoção de alíquotas reduzidas, seja a de alíquotas reduzidas em 50% do IBS e da CBS, seja a alíquota zero - como no caso da cesta básica (Ministério da Fazenda, 2023, p. 2).

Sob tal quadro de mudanças, no que tange especificamente às que afetam instituições de ensino particulares, menciona-se o estabelecimento de alíquotas regulares para a educação no âmbito do IBS, e alíquotas reduzidas em 50% no CBS. Com o substitutivo, firmou-se, também, que o ProUni deixará de ser infraconstitucional com a aprovação da PEC. Isso porque se estabelece uma alíquota reduzida em 100% no caso do ProUni, o qual antes era regido pelas contribuições PIS e Cofins, dois impostos que representavam 60% da isenção das faculdades participantes do programa. Essa é uma modificação muito relevante, de cunho estrutural, pois transforma uma política de governo em política de Estado, tornando-a duradoura.

Em prosseguimento cronológico, tem-se, no dia 07 de julho de 2023, a aprovação da PEC 45/2019 em dois turnos na Câmara dos Deputados. Entre as mudanças consumadas, ocorridas primordialmente nas últimas semanas de deliberação acerca da proposta, foram estabelecidas novas regras para a administração conjunta do IBS pelos Estados e Municípios, bem como alterações na alíquota de regime especial, que passa a ser 40% da alíquota padrão e contemplar outros segmentos, mantendo a educação privada com tal benefício (Brasil, 2023b).

No que se refere ao setor educacional, nota-se que alguns pleitos do segmento foram contemplados nessa aprovação da PEC. A matéria de benefícios fiscais, por exemplo, foi alvo de intensas modificações no período final da tramitação da PEC na Câmara dos Deputados. A título ilustrativo, estabelece-se dispositivo que permite a criação de exceções a essa regra. Desse modo, não se trata mais de vedar a concessão de benefícios e incentivos fiscais, mas condicioná-la a uma autorização constitucional, vedando, pois, somente a concessão de benefícios e incentivos fiscais por legislação infraconstitucional (Friedmann; Assunção, 2023, p. 12).

Entre as três faixas de alíquotas aprovadas, assentou-se alíquota diferenciada para a educação: o setor privado terá desconto de 60% na alíquota padrão da CBS e do IBS. Essas alíquotas ainda serão definidas posteriormente (Friedmann; Assunção, 2023, p. 8). Outrossim, consoante o Fórum das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular, o que possibilitou essa majoração foi a reivindicação do segmento educacional privado de aumento do percentual da redução da alíquota da educação. Com a elevação em 10%, há uma aproximação maior da neutralidade tributária, isto é, a garantia de pelo menos manter a carga tributária do setor, sem elevá-la (Floriano Filho, 2023, p. de internet).

Além disso, o texto trouxe uma importante segurança jurídica ao positivar a obrigatoriedade dos regimes de tratamento diferenciado no texto da PEC, em seu art. 130, parágrafo segundo, passando a prever que “na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação sobre a arrecadação” (Brasil, 2023), em detrimento de redação anterior, que apenas estabelecia a possibilidade de consideração dos regimes.

Assegurou-se, também, a redução em 100% da alíquota da CBS incidente sobre serviços de educação de ensino superior no âmbito do ProUni, como já previsto no substitutivo na modalidade de exceção ao regime geral de apuração do IVA, de modo a garantir a manutenção dessa questão (TCU, 2023, p. 74). Isso contempla um relevante pleito do setor privado, tornando a política perene e tornando certa e segura juridicamente a situação de milhões de estudantes do ensino superior privado, cuja forma de acesso só se poderia dar pelo ProUni (Santos, 2023, p. de internet).

Por fim, também bastante pleiteado pelo setor, incorreu-se na permanência dos livros com imunidade tributária. O texto aprovado prevê a manutenção das imunidades previstas no artigo 150 da Constituição, entre as quais se incluem a já existente imunidade tributária dos livros: "Para fins do disposto no inciso II, serão observadas as imunidades previstas no artigo 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no artigo 195" (Brasil, 2023).

4.4 SITUAÇÃO NO SENADO FEDERAL

Em vias de conclusão, entidades do segmento sob o estudo, como o Fórum das Entidades do Ensino Superior Particular, sustentam a posição de que, internacionalmente, as nações costumam isentar ou, como faz o Brasil, cobrar taxas de 0 e 10% da educação privada (Floriano Filho, 2023, p. de internet). Todavia, com a eventual ida para uma alíquota única em torno de 25%, haveria incisivo aumento tributário apto a impactar mensalidades estudantis.

Assim sendo, com a possibilidade de se cobrar mais de 10% de imposto sobre o valor agregado das mensalidades, a nação brasileira elevaria sua posição a um dos 17 países que mais tributam a educação, motivo pelo qual se faz relevante, para os interesses do setor, manutenção de carga tributária neutra na educação e no ProUni. Para além disso, lembra-se que o segmento representa significativa economia anual para os cofres públicos por desafogar a demanda da educação pública que o Estado tem de prover, a qual também implica dispêndio orçamentário.

Dessarte, pode-se averiguar que uma das principais preocupações do setor particular de educação é a manutenção dos benefícios consumados no texto da proposta pela Câmara dos Deputados, inclusive o regime de tratamento diferenciado. Não obstante, existem críticas técnicas de órgãos públicos e consultores legislativos, como se verá agora. No entender da assessoria do Ministério da Fazenda (2023, p. 2), quanto mais tratamentos favorecidos existirem no novo modelo tributário, maiores terão que ser as alíquotas-padrão do IBS e da CBS, a fim de manter a carga tributária.

Por isso, entre sugestões realizadas pelo Tribunal de Contas da União (2023, p. 135), há a de tornar expresso na disposição da emenda constitucional que IBS e CBS sejam instituídos conjuntamente na mesma lei complementar, em prol da simplicidade ser assim assegurada com espelhamento dos tributos, bem como de incluir dispositivo que preconize avaliações de custo-benefício anuais entre 2026 e 2033, período transitório, relativo às exceções à alíquota-padrão previstas na reforma, possibilitando ao Congresso Nacional avaliar, em 2034, via instrumento normativo pertinente e em 2034, se é ou não vantajoso manter tais exceções.

Essa recomendação se encaminha no sentido de que, a despeito do que sustentam setores importantes para o cenário nacional, como a rede privada de ensino, constata-se quantidade considerável de ressalvas à regra geral de vedação de benefícios fiscais no texto da reforma que tramita no Senado. E, à proporção que se ampliam os bens, serviços e setores beneficiados pela alíquota reduzida, maior se faz o aumento correspondente na alíquota geral, incentivando, assim, a busca generalizada por tratamento tributário favorável, por grupos e setores influentes interessados em seus próprios benefícios.

As implicações de tal quadro incluem aumento das alíquotas para setores e bens não contemplados, mais complexidade do sistema, abundância de contestações administrativas e judiciais e agravamento das disputas de interesses na busca por inclusão de novos produtos e setores nas categorias de tratamento favorecido. Depreende-se, portanto, que um sistema com várias alíquotas não só foge à ideia inicial da reforma, mas também acarreta altos custos para o país, além de representar perda de neutralidade no sistema tributário, complexificação e menor eficiência na distribuição de recursos, o que ocasiona elevado ônus fiscal, obrigando o Estado a impor tributos mais pesados demais setores da economia (Friedmann; Assunção, 2023, p. 43).

Por fim, mesmo após aprovada no Senado, ainda existirão questões tributárias pendentes de serem normatizadas pelos parlamentares, como leis complementares regulamentando o mecanismo do cashback, o Imposto Seletivo e, em destaque no âmbito desta pesquisa, as

alíquotas do CBS e do IBS, fator diretamente relacionado com as questões e controvérsias atinentes à rede privada de ensino superior. Portanto, ainda há margem para mudanças e variáveis na problemática examinada, o que demonstra que os resultados encontrados não são estáticos, mas consistentes em recorte histórico-jurídico do objeto de estudo analisado.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Afinal, diante da educação pública em níveis ainda insatisfatórios, as famílias com condições mínimas optam, por vezes, por colocar seus filhos em instituições de ensino particulares, para garantir uma formação de qualidade e uma esperança de transformação da realidade social pelos estudos. Nesse prisma, verifica-se um perfil vulnerável desses estudantes, motivo pelo qual a presente pesquisa assume ampla relevância, além de se evidenciar que essencial fator de acesso à educação reside nas instituições de ensino privadas, acolhedoras de volumosa parcela dos estudantes brasileiros, desafogando a rede do ensino público.

Sob tal prisma, a condição econômica, especialmente das classes menos abastadas, é bem desafiadora, ainda mais quando incide alta carga tributária no aspecto do consumo, que muito afeta essa população. Assim, ensejam-se, a princípio, maiores temores diante da iminente mudança na legislação tributária, com receio do aumento das mensalidades estudantis.

No entanto, com a análise mais concreta do texto reformista e de suas controvérsias, foi possível observar que o setor educacional privado alçou consolidações notáveis no teor da PEC 45/2019 votada na Câmara, como o regime de tratamento favorecido, a manutenção estrutural do Programa Universidade Para Todos (ProUni) como política de Estado, com sua inserção no ordenamento constitucional, e a manutenção cristalina da imunidade tributária dos livros.

Porém, embora evidenciada a relevância do setor e consubstanciado o regime favorecido na Câmara dos Deputados, com conseqüente redução de 60% da alíquota-padrão, a controvérsia a respeito da problemática não se encerrou, e duas situações são percebidas. A primeira é que o segmento não se situa em conformidade unânime com o texto presente no Senado, ainda exprimindo receios de mudanças no teor da proposta.

De todo modo, não se pretende exaurir a temática com o presente trabalho, mas atestar as nuances do recorte temático arrolado, de forma a demarcar o papel e os pleitos do ator socioeconômico examinado - o segmento de ensino superior privado - em face de uma das mais

relevantes mudanças estruturais em curso no sistema tributário brasileiro, dando oportunidade para trabalhos futuros adensarem a investigação sobre a temática.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

BORGES, Gabriela Fernanda Silva; RIBEIRO, Elisa Antônia. A expansão da educação superior brasileira a partir dos anos 90: democratização ou massificação? **Revista Triângulo Uberaba**, Minas Gerais, v. 12, n. 1, 2019. p. 103-118. Disponível em: <https://seer.uftm.edu.br/revistaeletronica/index.php/revistatriangulo/article/view/3450>. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2023a. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Fazenda debate impactos das novas regras em seminário de avaliação do gasto público. **Portal Gov.br**. 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/agosto/fazenda-debate-impactos-das-novas-regras-em-seminario-de-avaliacao-do-gasto-publico>. Acesso em: 15 out. 2023.

CARRIJO, Flávia Lopes. **Reforma tributária no Brasil: impactos na vida do cidadão**. 2022. 30f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/37079>. Acesso em: 04 out. 2023

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

DOMINGUES, Edson Paulo et al. **Propostas de reforma tributária dos impostos sobre o consumo no Brasil com medidas de compensação para famílias de baixa renda**. Textos para discussão. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2023. ISSN 2318-2377. Disponível em: <https://www.cedeplar.ufmg.br/pesquisas/td/TD%20653.pdf>. Acesso em: 06 out. 2023.

FLORIANO FILHO. Especialistas dizem que reforma tributária pode prejudicar alunos mais pobres que investem no ensino privado. **Agência Senado de Notícias**, Brasília, 05 out. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/10/05/especialistas-dizem-que-reforma-tributaria-pode-prejudicar-alunos-mais-pobres-que-investem-no-ensino-privado>. Acesso em: 14 out. 2023.

FÓRUM das Entidades Representativas do Ensino Superior Particular. **Nota Técnica: Reforma Tributária e Tributação: impactos das propostas e possíveis soluções**. 2021. Disponível em: <https://forumensinosuperior.org.br/2013-08-19-04-12-30/item/nota-tecnica-forum-reforma-tributaria-cbs-e-ibs-e-o-setor-de-educacao>. Acesso em: 15 out. 2023.

FRIEDMANN, Renato; ASSUNÇÃO, Ricardo Alan Barros. **Análise preliminar da PEC nº 45, de 2019, aprovada pela Câmara dos Deputados**. Boletim Legislativo n. 105, de 2023. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas, CONLEG, Senado. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/boletins-legislativos/bol105>. Acesso em: 14 out. 2023.

GOBETTI, Sergio; ORAIR, Rodrigo Octávio; MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos (na Federação) da reforma tributária**. Nota Técnica 17, IPEA. 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/05/230531_nota_17.pdf. Acesso em: 14 out. 2023.

HACHEM, Daniel Wunder; KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu. O direito fundamental social à educação e sua maximização por meio da função extrafiscal dos tributos: o exemplo do Programa Universidade para Todos (Prouni). **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, 2016, n. 66, p. 153-177, out./dez. 2016. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/382>. Acesso em: 02 out. 2023.

INEP, Instituto Brasileiro de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior**: notas estatísticas. Brasília, DF, 2022. Disponível em: https://download.inep.gov.br/publicacoes/institucionais/estatisticas_e_indicadores/notas_e_statisticas_censo_escolar_2022.pdf. Acesso em: 14 out. 2023.

INSTITUTO SEMESP. **Mapa do Ensino Superior no Brasil 2023**. 13. ed. 2023. Disponível em: https://cev.org.br/media/biblioteca/Mapa_do_Ensino_Superior_no_Brasil_2023_-_compressed.pdf. Acesso em: 13 out. 2023.

MÂNICA, Fernando Borges; AZEVEDO, William Geraldo. Parcerias público-privadas como instrumento de desenvolvimento da infraestrutura educacional no Brasil. **A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional**. Belo Horizonte, ano 19, n. 75, p. 195-215, jan./mar. 2019. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1043>. Acesso em: 02 out. 2023.

MARTINS, Paulo de Sena. O direito à educação na Carta Cidadã. **Revista de Informação Legislativa**: RIL. Brasília, DF, v. 56, n. 221, p. 223-246, jan./mar. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p223. Acesso em: 17 out. 2023.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo; ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho. A extrafiscalidade tributária como mecanismo de concretização do direito fundamental à educação. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 16, n. 2, 2011, p.678-704. Disponível em: <https://ojs.unifor.br/rpen/article/view/2167>. Acesso em: 02 out. 2023.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Assessoria especial de comunicação social. **Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária**. 8 ago.

2023. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_-sert-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria-1.pdf. Acesso em: 14 out. 2023.

MONTEIRO, Gustavo de Jesus. **Reforma tributária no Brasil:** uma visão sobre as Propostas de Emenda à Constituição (PECS) apresentadas entre 2018 e 2020 e a compatibilidade à forma federativa de Estado. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Universidade do Extremo Sul Catarinense. Criciúma, 2021. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/handle/1/9106>. Acesso em: 17 out. 2023.

MUGNATTO, Sílvia. Setores de saúde e educação pedem alíquotas menores na reforma tributária. **Agência Câmara de Notícias**, Brasília, 12 maio 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/952471-setores-de-saude-e-educacao-pedem-aliquotas-menores-na-reforma-tributaria>. Acesso em: 14 out. 2023.

NOGUEIRA, Ingrid Baltasar Magalhães. Análise da Reforma Tributária e os impactos sobre a desigualdade social. **RECIMA21 - Revista Científica Multidisciplinar**. v. 4, n. 1. ISSN 2675-6218. Disponível em: <https://recima21.com.br/index.php/recima21/article/view/3630>. Acesso em: 17 out. 2023.

OLIVEIRA, João Maria de. et al. Tributação e produtividade: como a reforma tributária pode afetar o crescimento econômico? In: SILVA FILHO, Edison Benedito. **Eficiência Produtiva:** análise e proposições para aumentar a produtividade no Brasil (Publicação Preliminar). Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11617>. Acesso em: 21 out. 2023.

PASSOS, Luana. et al. Justiça fiscal no Brasil: que caminhos trilhar? In: FAGNANI, Eduardo. **A Reforma Tributária Necessária:** diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP, FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 93-111. ISBN: 978-85-62102-27-1. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/1330165/A_reforma_tributaria_necessaria.pdf. Acesso em: 18 out. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2022.

SANTOS, Betânia Pereira dos. et al. A educação pública segundo a Constituição Federal de 1988. **Revista Ibero-Americana De Humanidades, Ciências E Educação**. ed. 1. São Paulo. 2022. p. 10– 81. Disponível em: <https://www.periodicorease.pro.br/rease/article/view/4123>. Acesso em: 18 out. 2023.

SANTOS, Diógenes. ANUP reitera apoio à reforma tributária, mas alerta sobre mudanças no texto que podem comprometer a Educação. **Portal de Notícias**, Brasília, 2023. Disponível em: <https://anup.org.br/noticias/anup-reitera-apoio-a-reforma-tributaria-mas-alerta-sobre-mudancas-no-texto-que-podem-comprometer-a-educacao>. Acesso em: 06 out. 2023.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de. **(Im)Previsibilidade na Cobrança Tributária, Reforma e Segurança Jurídica no Brasil: Do Manicômio à Lucidez**. In: Direito Tributário Contemporâneo: Debates e reflexões. Organização: Karoline Lins Câmara Marinho de Souza e Johnny Ricardo Pinheiro. São Paulo: Editora Porta, 2022.

SUHRE, Klibiana Airam Antunes Valentim. **A (in)viabilidade da reforma tributária diante da complexidade do sistema tributário brasileiro**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Centro Universitário FAEMA, UNIFAEMA, Ariquemes, 2023. Disponível em: <https://repositorio.unifaema.edu.br/handle/123456789/3334>. Acesso em: 18 out. 2023.

TANNO, Claudio Riyudi. Câmara dos Deputados. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira. **Reforma tributária em discussão: impactos no financiamento da educação pública**. Nota Técnica n. 44/2021. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2021/nt-44-de-2021-reforma-tributaria-e-educacao>. Acesso em: 21 out. 2023.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Relatório de Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária**. 2023. Disponível em:

https://www12.senado.leg.br/noticias/arquivos/2023/09/28/relatorio-grupodetrabalho-reformatributaria_web-_1_.pdf. Acesso em: 14 out. 2023.

REFLECTIONS OF TAX REFORM IN BRAZILIAN PRIVATE HIGHER EDUCATION: CONTROVERSIES AND CHANGES CONCERNING PEC 45/2019

ABSTRACT

With the approval of Brazilian PEC 45/2019, many economic segments face uncertainty due to proposed changes in the tax system, including private higher education institutions. This research aims to analyze how the Tax Reform impacts the private education sector, examining its nuances and projected impacts. Methodologically, this is a qualitative, applied research with a descriptive objective and bibliographic, legislative, and documentary technical procedures. The conclusions indicate that the educational sector achieved favored but questionable treatments in the final text, still being processed in the federal Senate.

Keywords: Access to education. Private tertiary education institutions. Tax reform. PEC 45/2019.