



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO – UFRSA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO

**REGULAÇÃO POR INCENTIVOS E EDUCAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO
PROGRAMA DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO NORTE**

THALLYS EMANOELL PIMENTA DE FREITAS

MOSSORÓ-RN

2023

THALLYS EMANOELL PIMENTA DE FREITAS

**REGULAÇÃO POR INCENTIVOS E EDUCAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO
PROGRAMA DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO NORTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Constituição, Desenvolvimento e as Transformações na Ordem Econômica e Social.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

MOSSORÓ-RN

2023

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

F866r Freitas, Thallys Emanoell Pimenta de.
Regulação por incentivos e educação fiscal: uma
análise do Programa de Educação e Cidadania Fiscal
do Estado do Rio Grande do Norte / Thallys
Emanoell Pimenta de Freitas. - 2023.
102 f. : il.

Orientador: Luiz Felipe Monteiro Seixas.
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Programa de Pós-graduação em
Direito, 2023.

1. Educação Fiscal. 2. Cidadania. 3. Regulação
por incentivos. 4. Programa de Educação e
Cidadania Fiscal. 5. Campanha Nota Potiguar. I.
Monteiro Seixas, Luiz Felipe, orient. II. Título.

Ficha catalográfica elaborada por sistema gerador automático em conformidade
com AACR2 e os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Biblioteca Campus Mossoró / Setor de Informação e Referência
Bibliotecária: Keina Cristina Santos Sousa e Silva
CRB: 15/120

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

THALLYS EMANOELL PIMENTA DE FREITAS

**REGULAÇÃO POR INCENTIVOS E EDUCAÇÃO FISCAL: UMA ANÁLISE DO
PROGRAMA DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO ESTADO DO RIO
GRANDE DO NORTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Constituição, Desenvolvimento e as Transformações na Ordem Econômica e Social.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

Defendida em: ____ / ____ / ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof. Dr. Marcelo Casseb Continentino (UFERSA e UPE)
Membro Examinador

Prof. Dr. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva (IDP)
Membro Examinador

*Aos meus filhos, Gabriel e Clara, por serem as
razões da minha vida.*

*À Fernanda, por acreditar tanto em mim, por
ser minha luz diária.*

*Aos meus pais, Tarciso e Aparecida, por tanto
amor e cuidado.*

AGRADECIMENTOS

Após uma longa e emocionante jornada só me resta a agradecer por todo o apoio recebido nesses últimos anos.

Primeiramente, minha gratidão a Deus por todas as oportunidades e por tanto amor, compaixão e misericórdia com este ser tão imperfeito.

Agradeço a minha querida e amada esposa, Fernanda Lucena, por me aguentar todos os dias, principalmente nesse processo desafiador chamado “mestrado acadêmico”. Sem ela não teria chegado até aqui. Obrigado por acreditar tanto em mim e por ser luz em minha vida. Obrigado por todo amor.

Aos meus queridos filhos, Gabriel e Clara, por tanto amor, cuidado, paciência e pela compreensão dos inúmeros momentos de ausência. Saibam que todo o esforço é por vocês.

Aos meus pais, Tarciso e Aparecida, agradeço por tudo que fizeram e continuam fazendo por mim e por nossa família. Reconheço o esforço para me proporcionar uma educação de qualidade e condições para eu seguir minha carreira profissional. Obrigado por toda dedicação e por tanto amor e cuidado.

A minha vó Lilia, por ser minha segunda mãe e por tantas e tantas orações diárias. A minha irmã Camilla e meu cunhado Hudson por todo o apoio e pela torcida de sempre.

Aos meus sogros, Fernando e Jesane, por tudo que fizeram e fazem por nossa família.

Ao professor e orientador, e porque não dizer, ao meu querido amigo/irmão Luiz Felipe Monteiro Seixas por tantos ensinamentos dentro e fora da sala de aula. Pela atenção, simplicidade, objetividade, profissionalismo e sensibilidade na condução e nas orientações deste trabalho. Certamente eu não conseguiria concluí-lo sem a sua valorosa dedicação.

Aos demais professores do mestrado acadêmico em direito, Rafael Lamera, Raphael Peixoto, Ulisses Reis, Ramon Rebouças e Gustavo Cabral, por tantas contribuições a minha formação, pela compreensão no período pandêmico e por terem sido um alento em meio aos caos instalado pelo anterior governo federal autoritário, antidemocrático e desumano.

Aos membros da minha banca de qualificação, que se repetiram na defesa, os professores Jules Queiroz e Marcelo Casseb, pela disponibilidade, atenção e pelas contribuições valiosas a minha dissertação.

A todos os colegas do mestrado, em especial, Vinícius, Rommel, Thalia e Mariana, pela troca de experiências e por dividir os momentos de dúvidas, angústias, inseguranças e também de muita descontração e alegria, tornando mais leve a caminhada.

Aos colegas de trabalho do CAPS e dos projetos da FUNCITERN pela compreensão e por todo o apoio e cuidado na reta final da dissertação.

Ao amigo, vizinho e parceiro da advocacia, Danilo Lima, pela amizade de todas as horas e por tanto me incentivar e me apoiar na vida pessoal e profissional.

Aos queridos amigos encarnados e desencarnados da Casa do Caminho, pelo cuidado, carinho, incentivos, preces, vibrações positivas e todo o suporte emocional e espiritual que tanto preciso. Obrigado pela amizade sincera.

Por fim, e não menos importantes, a todos os amigos e vizinhos especiais que estão presentes em minha vida. Muito obrigado pela torcida de sempre, pelas boas vibrações e por compreender, mais uma vez, minhas ausências.

A todos que, ainda que indiretamente, contribuíram ou vibraram para que eu chegasse até aqui, realizando esse sonhado projeto profissional e pessoal.

RESUMO

Para compreender a sociedade em que vivemos, buscar a garantia e a efetivação dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente e fortalecer a democracia é imprescindível que sejam formados cidadãos conscientes, éticos, probos e instruídos quanto aos elementos que compõem o Estado, seus deveres, direitos e sua relação com os particulares. Apesar da complexidade do sistema tributário nacional, é preciso compreender que a receita do Estado para custear serviços públicos como saúde, educação, segurança, entre outros, é oriunda, de forma majoritária, do pagamento de tributos. Assim, manobras fraudulentas para diminuir ou omitir o pagamento de algum tributo interferem diretamente na receita estatal e, consequentemente, na qualidade dos serviços públicos. Acredita-se que é possível desenvolver a consciência fiscal e a moralidade tributária nos cidadãos por meio da educação fiscal, que consiste em um conjunto de ações educativas de caráter permanente visando à conscientização do cidadão sobre a importância e a função socioeconômica dos tributos, bem como, sobre fiscalização e o acompanhamento da aplicação dos recursos públicos. Diante do papel regulador do Estado ao intervir sobre a economia, a pesquisa propõe-se analisar o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte na perspectiva da regulação por incentivos. O objetivo é compreender se as ações estão sendo adotadas de maneira pontual, com fins meramente arrecadatários, ou se a estratégia seguida tem o caráter educativo, objetivando a conscientização da população sobre a importância dos tributos e sua função socioeconômica. Utilizou-se como método de pesquisa a revisão bibliográfica e documental, analisando a literatura especializada sobre o tema, abrangendo não somente conteúdos da área jurídica, mas também discussões e estudos sobre educação fiscal, cidadania, economia comportamental e gestão pública. No decorrer da pesquisa foi explorada a legislação pertinente ao tema, assim como, foram analisados dados do Programa. Dividido em três capítulos nucleares, o estudo iniciou-se abordando os aspectos da intervenção do estado sobre a economia, educação fiscal e regulação por incentivos; em seguida, o segundo capítulo tratou-se do Programa Nacional de Educação Fiscal como instrumento de promoção da cidadania tributária; e no capítulo terceiro analisou-se o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do RN sob o viés da regulação por incentivos. Ao final, verificou-se que o Programa se resume a sua única campanha denominada “Nota Potiguar”, que tem como foco principal o aumento da emissão de nota fiscal na expectativa de um incremento na arrecadação. Concluiu-se que o Estado do RN, através da Nota Potiguar, utiliza a “Regulação Baseada em Incentivos” visando uma mudança de comportamento do cidadão (hábito de pedir a nota fiscal no ato da compra de bens e mercadorias) mediante incentivos tributários, financeiros e não financeiros. Constatou-se ainda que as ações educativas do Programa de Educação Fiscal são tímidas e pontuais, sem campanha permanente, reforçando a finalidade arrecadatória do Programa. Por fim, sem pretender esgotar o debate e outras contribuições, foram sugeridas medidas propositivas para o aperfeiçoamento do Programa de Educação Fiscal e da campanha Nota Potiguar.

Palavras-chave: Educação Fiscal. Cidadania. Regulação por incentivos. Programa de Educação e Cidadania Fiscal. Campanha Nota Potiguar.

ABSTRACT

In order to understand the society in which we live, to seek the guarantee and effectiveness of the fundamental rights provided for in the Constitution and to strengthen democracy, it is essential that conscientious, ethical, honest and educated citizens be formed regarding the elements that make up the State, its duties, rights and its relationship with individuals. Despite the complexity of the national tax system, it is necessary to understand that the State's revenue to fund public services such as health, education, security, among others, comes mostly from the payment of taxes. Thus, fraudulent maneuvers to reduce or omit the payment of a tax directly interfere with state revenue and, consequently, the quality of public services. It is believed that it is possible to develop tax awareness and tax morality in citizens through tax education, which consists of a set of permanent educational actions aimed at raising citizen awareness about the importance and socioeconomic function of taxes, as well as, on supervision and monitoring of the application of public resources. Faced with the regulatory role of the State in intervening in the economy, the research proposes to analyze the State Program of Education and Fiscal Citizenship of Rio Grande do Norte from the perspective of regulation by incentives. The objective is to understand if the actions are being adopted in a timely manner, with merely collection purposes, or if the strategy followed has an educational character, aiming at raising awareness of the population about the importance of taxes and their socioeconomic function. A bibliographical and documentary review was used as a research method, analyzing the specialized literature on the subject, covering not only content from the legal area, but also discussions and studies on tax education, citizenship, behavioral economics and public management. During the research, legislation relevant to the topic was explored, as well as data from the Program. Divided into three core chapters, the study began by addressing aspects of state intervention in the economy, fiscal education and incentive regulation; then, the second chapter dealt with the National Tax Education Program as an instrument to promote tax citizenship; and in the third chapter, the State Program of Education and Fiscal Citizenship of RN was analyzed under the bias of regulation by incentives. In the end, it was verified that the Program boils down to its only campaign called "Potiguar Note", which has as its main focus the increase in the issuance of invoices in the expectation of an increase in collection. It was concluded that the State of RN, through the Nota Potiguar, uses the "Regulation Based on Incentives" aiming at a change in the citizen's behavior (habit of asking for the invoice when buying goods and merchandise) through tax, financial incentives and non-financial. It was also found that the educational actions of the Fiscal Education Program are timid and punctual, without a permanent campaign, reinforcing the Program's collection purpose. Finally, without intending to exhaust the debate and other contributions, propositional measures were suggested for the improvement of the Fiscal Education Program and the Nota Potiguar campaign.

Keywords: Fiscal Education. Citizenship. Regulation by incentives. Educational and Fiscal Citizenship Program. Campaign of "Nota Potiguar".

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA, EDUCAÇÃO FISCAL E REGULAÇÃO POR INCENTIVOS	14
1.1 INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA.....	14
1.2 TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO ECONÔMICA.....	14
1.3 REGULAÇÃO POR INCENTIVOS.....	23
1.4 A POLÍTICA DE REGULAÇÃO POR INCENTIVOS NO ÂMBITO DA EDUCAÇÃO FISCAL.....	27
2. O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA CIDADANIA TRIBUTÁRIA	33
2.1 CIDADANIA NO BRASIL: UM PROCESSO EDUCACIONAL.....	34
2.2 MORALIDADE TRIBUTÁRIA.....	38
2.3 UMA INTRODUÇÃO À TEORIA DA EDUCAÇÃO FISCAL.....	46
2.4. O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF.....	51
3 O PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RIO GRANDE DO NORTE E A REGULAÇÃO POR INCENTIVOS	59
3.1 PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RN.....	64
3.2 A CAMPANHA NOTA POTIGUAR.....	68
3.3 ANÁLISE DA CAMPANHA NOTA POTIGUAR SOB O VIÉS DA REGULAÇÃO POR INCENTIVOS.....	74
3.4 PROPOSIÇÕES PARA O PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RIO GRANDE DO NORTE.....	78
CONCLUSÕES.....	87
REFERÊNCIAS	93

INTRODUÇÃO

Educação e cidadania são temas que estão constantemente em debate na sociedade brasileira devido a sua grande relevância social. Para compreender a sociedade em que vivemos, para que os direitos fundamentais previstos pela Constituição Federal de 1988 sejam efetivados e para que a democracia seja fortalecida é necessário que sejam formados cidadãos conscientes, éticos, probos e instruídos quanto aos elementos que compõem o Estado, seus deveres, direitos e sua relação com os particulares.

E quem é o Estado? Quais as funções dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário? Quem são os agentes públicos? De onde vem o dinheiro público e como ele é gasto? Porque somos obrigados a pagar tributos e porque não dispomos, na maior parte dos casos, de serviços públicos de qualidade? O que tudo isso tem a ver com democracia? E porque a participação e o controle social são determinantes para que sejam alcançados valores como liberdade, igualdade e justiça social?

Essas e muitas outras indagações precisam ser compreendidas, respondidas e difundidas para toda a sociedade por meio de ações educativas que fortaleçam a importância do exercício da cidadania.

Um dos caminhos para que tudo isso seja possível pode ser percorrido por meio da educação fiscal, que consiste em um conjunto de ações educativas de caráter permanente visando à conscientização do cidadão sobre a importância de compreender a função social dos tributos, de fiscalizar e de acompanhar a aplicação dos recursos públicos.

No Brasil, as primeiras ações educativas voltadas à área da Administração Fiscal da União surgiram no final dos anos 1960. Porém, somente em 1996 o Conselho de Política Fazendária (CONFAZ)¹ registrou a importância de um programa de consciência tributária com o intuito de despertar a prática da cidadania².

Tanto as ações como os estudos sobre o tema foram evoluindo, ao ponto do CONFAZ observar que o intuito desse programa não se tratava apenas dos tributos, mas de outras questões referentes à alocação e gestão dos recursos públicos. Com isso, reunido

¹ CONFAZ – Conselho de Política Fazendária. Reúne Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF): documento base**. Grupo de Educação Fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2015. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf) Acesso em: 16 dez 2021.

no estado da Paraíba, em 1999, o Conselho de Política Fazendária alterou a denominação de Programa de Educação Tributária para Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)³.

Consolidado em 2002 por meio da Portaria Interministerial 413 – MF/MEC, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) tem como missão “compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre a origem, a aplicação e o controle dos recursos públicos, favorecendo a participação social”⁴.

Assim, acompanhando a evolução dos estudos sobre a temática, em 2004, o governo do Estado do Rio Grande do Norte (RN) criou a Coordenadoria de Educação Fiscal⁵ com o objetivo de efetivar o seu Programa de Educação Tributária⁶, instituído desde 1997.

Em 2004, o Estado criou a primeira campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada “Cidadão Nota 10”⁷, com o objetivo inicial de conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função social, combater a sonegação e a evasão fiscais, criar na população o hábito de exigir a nota ou cupom fiscal por ocasião da aquisição de mercadorias ou da tomada de serviços, estimular a emissão voluntária de nota ou cupom fiscal por parte do contribuinte do ICMS, entre outros.

Após mudanças na campanha e o surgimento de outros programas na política de educação fiscal no Rio Grande do Norte, a Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017, instituiu o atual Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal⁸, a ser executado conforme com as diretrizes estabelecidas pelo Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**: documento base. Grupo de Educação Fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2015. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf) Acesso em: 16 dez 2021.

⁴ Ibid.

⁵ BRASIL. (Estado). Lei Complementar nº 267, de 11 de fevereiro de 2004. Cria cargos de provimento em comissão de Coordenador nos Quadros de Pessoal das Secretarias de Estado da Segurança Pública e da Defesa Social (SESED) e da Tributação (SET), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2019/07/12/c77a7daa799a8dc14142c1df04e1d3d7.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

⁶ _____. (Estado). Decreto nº 13.621 de 5 de novembro de 1997. Institui o Programa de Educação Tributária a ser implantado na rede oficial de ensino. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/decretos/cidadao_nota_10/decreto%2013621-1997_institui%20prog_educ_tributaria.pdf. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

⁷ _____. (Estado). Lei nº 8486, de 26 de fevereiro de 2004. *Institui a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10", integrante do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte, e dá outras providências*. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152827> Acesso em: 10 de janeiro 2022.

⁸ _____. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Disponível em:

Essa lei estadual somente foi regulamentada em 2019 por meio do Decreto nº 28.841, que dispôs sobre a nova campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada “Nota Potiguar”⁹.

Mais uma campanha que incentiva os cidadãos a exigirem nota fiscal no ato da compra de uma mercadoria, tentando despertar também no fornecedor a emissão voluntária da nota. Com isso, o Estado busca conscientizar o cidadão sobre seus direitos e deveres no exercício da cidadania, contribuindo de alguma forma para o combate à sonegação fiscal, além de promover aumento na arrecadação.

Partindo dessa visão preliminar sobre as estratégias do poder público na área fiscal, pretende-se analisar o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte¹⁰ na perspectiva da regulação por incentivos, tendo em vista que a intervenção do Estado sobre a ordem econômica, política e social pode ocorrer por meio não só de normas tributárias indutoras, mas também através de incentivos financeiros e não financeiros que possam modificar positivamente o comportamento das pessoas na sociedade.

Desse modo, é necessário compreender se as ações do Programa de Educação e Cidadania Fiscal do RN estão sendo adotadas de maneira pontual, com fins meramente arrecadatórios, ou se a estratégia seguida tem o caráter educativo, objetivando a conscientização da população sobre a importância dos tributos e sua função socioeconômica.

Com base nos estudos de Luís Eduardo Schoueri, Gilson Bonfim, Luiz Felipe Monteiro Seixas, Richard H. Thaler e Cass R. Sunstein, Feitosa e Cruz, Hugo de Brito Machado Segundo, entre outras pesquisas sobre tributação, moralidade tributária, regulação por incentivos, economia comportamental e educação fiscal espera-se detectar os mecanismos utilizados pelo Estado para alcançar os objetivos pretendidos com o seu Programa de Educação Fiscal.

<http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2019/05/14/632d62bbf001c69c60d38d5577f88905.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

⁹ BRASIL. (Estado). Decreto nº 28.841, de 10 de maio de 2019. Regulamenta a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, dispõe sobre a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada Nota Potiguar e dá outras providências. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/downloads/legislacao/DECRETO-28841-2019.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

¹⁰ _____. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2019/05/14/632d62bbf001c69c60d38d5577f88905.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

Apesar de ser um tema ainda pouco estudado pela literatura jurídica, a educação fiscal vem sendo discutida no ambiente acadêmico em diversas outras áreas, como por exemplo, Ciências Contábeis, Economia, Administração, Gestão e Políticas Públicas, Educação, entre outras. O caráter interdisciplinar presente na temática a ser pesquisada revela sua importância nas discussões acadêmicas, ofertando também grande contribuição à sociedade, uma vez que proporciona maior aproximação entre a teoria e a prática social.

Para desenvolver esse trabalho será utilizado como método de pesquisa a revisão bibliográfica e documental, analisando a literatura especializada sobre o tema, abrangendo não somente conteúdos da área jurídica como Direito Constitucional, Tributário, Administrativo, Financeiro, mas também discussões e estudos sobre educação fiscal, cidadania, economia comportamental e gestão pública. No decorrer da pesquisa será explorada a legislação pertinente ao tema nas esferas federal e estadual, assim como, serão analisados dados do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte.

A presente dissertação está dividida em três capítulos nucleares, além da “Introdução” e das “Conclusões”. No capítulo 1, “Intervenção do Estado sobre a economia, educação fiscal e regulação por incentivos”, serão debatidos temas como intervenção econômica do Estado; tributação e regulação econômica, destacando as funções fiscal e extrafiscal dos tributos; bem como, a regulação por incentivos na área fiscal.

No segundo capítulo, “O Programa Nacional de Educação Fiscal como instrumento de promoção da cidadania tributária”, trata da importância da educação e sua relação direta com a cidadania e com a moralidade tributária; das definições mais relevantes para se compreender a educação fiscal, tanto como política pública, quanto como proposta de intervenção educativa; e ao final, será feita a análise sobre o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

Em seguida, no capítulo 3, “O Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte e a regulação por incentivos”, serão apresentadas as ações e os objetivos do Programa de Educação do RN, analisando-o sob o viés da regulação por incentivos, em especial, a campanha Nota Potiguar. Ao final serão realizadas proposições para a política de educação fiscal estadual com o intuito de reforçar a relevância da temática no desenvolvimento do Estado.

1. INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE A ECONOMIA, EDUCAÇÃO FISCAL E REGULAÇÃO POR INCENTIVOS

Antes de relacionar a educação fiscal com as políticas de regulação por incentivos, é importante ressaltar o papel do Estado na intervenção sobre a economia, destacar alguns conceitos sobre fiscalidade e extrafiscalidade, tributação e regulação econômica, bem como, tratar sobre a regulação por incentivos no âmbito da educação fiscal.

1.1 INTERVENÇÃO DO ESTADO *SOBRE A ECONOMIA*

O constitucionalismo brasileiro foi influenciado por diversas políticas com diferentes abordagens econômicas, ora com posições mais liberais, ora com pensamentos de caráter intervencionista. Com exceção da Constituição de 1937, Eros Roberto Grau aponta que as demais constituições brasileiras dispuseram sobre a ordem econômica e social, no entanto, foi na Constituição de 1988 que a ordem econômica foi tratada especificamente¹¹.

A atual Constituição Federal Brasileira contém um título particular denominado “Da Ordem Econômica e Financeira”, contudo, por todo o texto constitucional é possível observar a presença de aspectos econômicos e financeiros espalhados, o que demonstra a importância da temática no sistema constitucional.

De acordo com o pensamento de Eros Grau, Ordem Econômica é, institucionalmente, um conjunto de normas que define um certo modo de produção econômica¹². O autor salienta que esse conceito se aproxima bastante da concepção de Constituição Econômica, uma vez que esta corresponde ao “conjunto de princípios e regras ordenadoras da economia que opere a consagração de um determinado sistema econômico”¹³.

¹¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 67.

¹² Ibid, p. 68.

¹³ Ibid, p. 77.

De acordo com o previsto no livro dedicado à Ordem Econômica Constitucional, o Estado brasileiro assume o papel de regulador da economia, buscando a garantia do regular funcionamento do mercado e dos princípios que orientam a vida econômica¹⁴.

Assim, como agente normativo e regulador da atividade econômica, na forma da lei, o Estado passa a exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento do setor econômico, sendo este determinante para a esfera pública e indicativo para a esfera privada, como prevê o artigo 174 da Constituição Federal de 1988.

Assumindo a postura ativa com intervenção econômica, o Estado tem suas formas e estratégias para intervir *no* e *sobre* o domínio econômico, de acordo com Eros Grau¹⁵. Segundo o autor, entende-se por “domínio econômico” o campo da atividade econômica em sentido estrito, de titularidade do setor privado. Ele explica que o vocábulo “intervenção” significa “atuação em área de outrem”, ou seja, nesse caso o Estado atua na esfera privada¹⁶.

O artigo 149 da Constituição Federal de 1988 utiliza essa expressão ao definir que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico”.

Embora a classificação apresentada por Luís Moncada¹⁷ sobre os modos de intervenção econômica do Estado seja popularmente mais conhecida, neste estudo será enfatizada a classificação proposta por Eros Grau.

Em relação à intervenção estatal *na* e *sobre* a economia, Eros Graus explica que o Estado atua *na* economia (atividade econômica em sentido estrito) quando o ente desenvolve ação como agente econômico (por exemplo, exercendo atividade econômica por meio de uma empresa estatal); já quando o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, desenvolve ação como regulador da atividade econômica¹⁸.

¹⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 140-141

¹⁶ Ibid, p. 140.

¹⁷ O Estado, ao atuar como agente econômico, explora diretamente alguma atividade econômica, seja por intermédio de empresas estatais, com ou sem participações de empresas privadas, ou até mesmo através de um regime de monopólio, há uma intervenção estatal direta. O modo indireto de intervenção econômica ocorre quando o Estado regula a economia por meio da fiscalização, fomento e incentivos que possam estimular ou desestimular comportamentos (MONCADA, Luís S Cabral de. *Direito Econômico*. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 45-47).

¹⁸ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.141

No presente estudo, destaca-se o modo de intervenção estatal *sobre* a economia. Esta modalidade pode ocorrer por “direção” (quando o ente, compulsoriamente, estabelece normas de comportamento ou mecanismos que pressionam o setor econômico) ou pode ocorrer por “indução” (quando o Estado, seguindo o ordenamento jurídico, manipula os instrumentos de intervenção)¹⁹.

Na intervenção por direção há comandos imperativos e impositivos de alguns comportamentos a serem cumpridos pelos agentes, como por exemplo, uma norma que instrumentaliza o controle dos preços dos produtos, congelando-os ou tabelando-os²⁰. Neste caso, não há alternativas para o agente econômico.

As normas de intervenção por indução, como o próprio nome sugere, induzem os comportamentos dos agentes, estimulando-os ou desestimulando-os a tomarem a decisão proposta pelo legislador. São normas dispositivas, nas quais oportunizam aos agentes econômicos escolherem uma opção entre as alternativas disponibilizadas, assegurando a possibilidade de comportamento diverso sem cometer ilícito, caso os estímulos/desestímulos não sejam suficientes para a tomada de decisão²¹.

Na presente dissertação será explorada a intervenção do Estado *sobre* a economia por indução, uma vez que a regulação por incentivos no âmbito da educação fiscal é o objeto a ser estudado.

Para discutir a temática da educação fiscal é necessário compreender porque o Estado contemporâneo é considerado um Estado predominantemente fiscal. Luiz Felipe Monteiro Seixas explica que a expressão “Fiscal” faz referência a um Estado que tem como principal fonte de receitas públicas a arrecadação dos tributos²².

O Brasil é um dos países que adota esse modelo de financiamento público. Além da obtenção dos recursos patrimoniais, o Estado precisa geri-los da melhor forma possível para atender as necessidades públicas, como saúde, educação, habitação, saneamento, segurança, justiça e outras.

Em síntese, Roberto Albuquerque Melo Jr. aponta que essa atividade financeira se desenvolve a partir da “receita (obtenção de recursos patrimoniais), gestão

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p.141.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 43.

²¹ Ibid, p. 43-44.

²² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 22.

(administração e conservação do patrimônio público) e despesa (emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins públicos)”²³.

Inseridas na atividade financeira do Estado estão a tributação e a regulação econômica como meios financeiros necessários para alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil expressos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, entre os quais se encontram a construção de uma sociedade justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Com o recorte desta pesquisa, evidencia-se a discussão acerca da tributação indutora e da regulação por incentivos, sejam tributários ou não tributários, como será explanada nos tópicos seguintes deste capítulo.

1.2 TRIBUTAÇÃO E REGULAÇÃO ECONÔMICA

Como meio de financiamento do Estado, a tributação também é um instrumento de organização da atividade econômica estatal. Por meio de uma tributação mais onerosa ou mais branda, o Estado pode regular o funcionamento da economia, induzindo e incentivando setores e condutas, acumulando e redistribuindo renda, com o pretexto de financiar suas atividades e políticas públicas essenciais²⁴.

Orientados pela Constituição Federal de 1988 (Título IV – Da Tributação e Do Orçamento), os entes federativos têm o poder de tributar, respeitando suas competências e as limitações constitucionais. Esse “poder” tributário concedido ao ente federativo pode ser compreendido como um “poder-dever ou função em que seu exercício se encontra condicionado a um fim”²⁵. Elísio Bastos ressalta que a atividade tributária possui uma finalidade específica que trata da obtenção de recursos materiais que servem, apenas, para alcançar os objetivos fundamentais elencados no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

²³ MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010, p. 30.

²⁴ RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação**: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 20. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Parcial.pdf. Acesso em: 25 mai. 2022.

²⁵ BASTOS, Elísio Augusto Velloso. **A função tributária**: por uma efetiva função social do tributo. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan/mar. 2006, p. 145-146. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/43/169/ril_v43_n169_p143.pdf. Acesso em: 30 mai. 2022.

Acontece que a finalidade do tributo não se resume a arrecadação financeira para custear as despesas do Estado e para garantir as políticas públicas essenciais à sociedade. No Sistema Tributário Brasileiro, a literatura jurídica apresenta uma classificação que define a utilização do tributo por meio de duas funções específicas: a fiscal e a extrafiscal.

A função fiscal possui finalidade meramente arrecadatória, visando a obtenção de recursos patrimoniais para o atendimento dos fins do Estado. A função extrafiscal tem o intuito de modificar o comportamento dos contribuintes por meio de estímulos e desestímulos que possam refletir na intervenção do Estado *na e sobre* a economia²⁶.

A extrafiscalidade se caracteriza quando o Estado utiliza normas tributárias para obter efeitos econômicos e sociais, sem a imediata finalidade arrecadatória. Alberto Deodato salienta que a extrafiscalidade representa a função social, econômica e política dos tributos²⁷. Dessa forma, a extrafiscalidade permite que a tributação seja compreendida como um instrumento que possibilita ao Estado a obtenção de efeitos socioeconômicos, de modo a atingir suas finalidades delineadas pela Constituição Federal²⁸.

Apesar de existirem várias conceituações a respeito da extrafiscalidade, Luiz Felipe M. Seixas destaca dois pontos convergentes em todas elas, quais sejam: a ausência da finalidade meramente arrecadatória e o objetivo de regular e intervir no contexto socioeconômico por meio de estímulos e desestímulos que provoquem mudanças do comportamento dos indivíduos²⁹.

Luís Eduardo Schoueri nota que o termo “extrafiscalidade” pode se referir a um gênero e a uma espécie. O autor explica que o gênero diz respeito “a todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem a simplificação do sistema tributário”³⁰.

Em relação ao sentido estrito, Schoueri observa que a expressão “extrafiscalidade” é empregada nas situações em que o objetivo da tributação vai além da

²⁶ ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários**: um contexto de crise econômico-financeira no município de Mossoró/RN. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 22-23.

²⁷ DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do imposto**. Tese (Concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças). Faculdade de Direito, Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte: 1949, p. 66.

²⁸ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários**: conceituação, limites e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 30.

²⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 26.

³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 32.

arrecadação de recursos pecuniários, buscando, em primeiro plano, a mudança no comportamento do indivíduo.

Fernanda Lucena complementa explicando que, no sentido estrito do termo, define-se a extrafiscalidade por sua função primordial de “regular e de induzir comportamentos individuais, seja num contexto social, econômico ou político”³¹.

Para evitar qualquer confusão terminológica quanto ao emprego do termo em sentido amplo ou estrito, Schoueri prefere utilizar o termo “normas tributárias indutoras”³² para fazer referência a esse último aspecto. Seguindo essa linha de raciocínio, o presente trabalho adotará a terminologia sugerida pelo autor quando fizer referência às normas tributárias de caráter extrafiscal.

Enquanto instrumento de intervenção *sobre* a economia, as normas tributárias indutoras são sujeitas aos princípios e regras do direito tributário³³. Embora tenham o objetivo principal de regular e intervir na economia, é possível vislumbrar a presença do escopo fiscal intrínseco nas normas tributárias indutoras, como por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre o fumo e sobre as bebidas alcóolicas³⁴.

A adoção de alíquotas elevadas sobre o fumo e sobre a bebida alcóolica visa a diminuição do consumo por parte da população, tendo em vista que os malefícios ocasionados à saúde dos consumidores interferem diretamente nos gastos com a saúde pública. A imposição fiscal é plenamente justificada para desestimular o consumo desses produtos, caracterizando a função extrafiscal do IPI.

Contudo, no que se refere à função fiscal, de acordo com os dados da Receita Federal do Brasil, no ano de 2021, a arrecadação do IPI incidente sobre fumo e bebidas foi de aproximadamente R\$ 8 bilhões de reais³⁵. Assim, é possível que um mesmo tributo tenha finalidades fiscais e extrafiscais ao mesmo tempo.

³¹ ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários**: um contexto de crise econômico-financeira no município de Mossoró/RN. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 24.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 34.

³³ Ibid, p. 34.

³⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 29.

³⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais** – Dezembro de 2021, p. 44. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2022.

Entretanto, para caracterizar norma tributária como aquela que tem o caráter fiscal ou extrafiscal deve-se observar qual a sua função preponderante, se é de arrecadar ou de regular condutas/comportamentos³⁶. Schoueri entende que a função indutora é que qualifica uma norma tributária como tal, em detrimento de outras funções que essa mesma norma pode possuir³⁷.

As normas tributárias com fins ambientais, por exemplo, possuem o escopo extrafiscal, uma vez que o principal objetivo é regular o comportamento dos contribuintes com a finalidade de proteção do meio ambiente. A produção dos efeitos na defesa ambiental é o que deve qualificar a norma tributária e não simplesmente o fato gerador do tributo, ou sua terminologia, ou sua finalidade no momento que fora instituído³⁸.

Nesse sentido, por meio de normas tributárias indutoras diversos tributos poderão contribuir na relevante questão de proteção ao meio ambiente, como por exemplo a concessão, por meio de lei, de 5% de desconto no IPTU aos condomínios residenciais de Fortaleza/CE que reciclarem seu lixo³⁹; a isenção do IPVA para veículos movidos a motor elétrico, autorizada mediante lei pelo Estado Rio Grande do Norte⁴⁰.

Apesar da função fiscal originária do IPTU e do IPVA, as normas tributárias exemplificadas têm o intuito de induzir comportamentos adequados à preservação do meio ambiente, promovendo o desenvolvimento sustentável, o que impacta diretamente no aspecto socioeconômico.

Na condição de agente normativo e regulador, o Estado pode reduzir sua participação ou afastar-se do seu exercício na atividade econômica, transferindo-o para a esfera privada, porém, mantendo as funções regulatória e fiscalizatória dos diferentes setores econômicos⁴¹.

³⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 30.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense: 2005. p. 30.

³⁸ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental**. 2012, p. 95-208. In: Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro. Cadernos IDEFF Internacional, n. 2, Coimbra: Almedina, 2012, p. 99.

³⁹ BRASIL. **(Município)**. Lei Complementar nº 0073, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Lei nº 8.703, de 30 de abril de 2003, e suas alterações, que dispõem acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=174745>. Acesso em: 30 mai. 2022.

⁴⁰ _____. **(Estado)**. Lei Nº 6967 de 30 de dezembro de 1996 que dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=152475>. Acesso em: 13 de janeiro 2022.

⁴¹ TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011, p. 302.

É necessário entender que tanto o verbo *regular* como o substantivo *regulação* denotam a “noção de instaurar normas, de fixar disciplinas”, de modo que o objetivo de quem regula é “estabelecer os parâmetros pelos quais fatos, condutas ou situações deverão ser consideradas regulares”, ou seja, legítimos e/ou válidos⁴².

Nesse sentido, o Estado exerce o papel regulador quando, ao fixar suas regras, tem o intuito de mudar o comportamento natural do sujeito regulado, de forma que a conduta futura seja de acordo com suas pautas. Ao conjunto de ações jurídicas que objetivam estabelecer parâmetros de conduta econômica em determinado espaço e tempo, é denominado de direito da regulação econômica⁴³.

É importante tecer alguns comentários sobre a regulação econômica para compreender melhor os procedimentos que o Estado poderá adotar ao regular o domínio econômico. Na função regulatória, o Estado se utiliza dos tributos regulatórios ou incentivos tributários. Essas normas tributárias indutoras passaram a ser utilizadas desde o século XVI, por meio dos tributos aduaneiros, de caráter protecionista, durante o mercantilismo, ou através de isenções tributárias que buscavam fomentar a produção de bens importantes para as economias nacionais⁴⁴.

Contudo, o desenvolvimento da teoria da regulação econômica somente veio a ocorrer na primeira metade do século XX, de modo a justificar a intervenção do Estado na economia, principalmente para corrigir as falhas de mercado, bem como para “influenciar na própria função da tributação enquanto instrumento regulatório”⁴⁵.

A partir da evolução do sistema capitalista durante o século XX, Ha-Joon Chang propõe uma análise da regulação econômica especialmente enquanto medida de caráter político. No artigo *The economics and politics of regulation*⁴⁶, o autor divide a evolução da teoria da regulação em três períodos distintos, iniciando a partir de 1945.

O primeiro período denominado por Chang foi o da “era da regulação” (de 1945 à 1970). O autor observou um aumento e uma maior difusão das práticas regulatórias, as

⁴² MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. In: **Revista de Direito Público da Economia**, vol. 44, p. 87-118, 2013, p. 91.

⁴³ Ibid.

⁴⁴ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 65.

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ CHANG, Ha-Joon. **The economics and politics of regulation**. In: Cambridge Journal of Economics, vol. 21, nº 6, 1997, p. 705.

quais se embasavam nas teorias desenvolvidas da Economia do Bem-Estar (teoria dos bens públicos, das externalidades e dos monopólios naturais)⁴⁷.

Ha-Joon Chang aponta que, enquanto nos Estados Unidos se enfatizava a regulação dos monopólios naturais e o reforço da regulação antitruste, nos países em desenvolvimento a regulação tinha um viés desenvolvimentista, com fomento às indústrias nacionais, regulação do comércio exterior e incentivos ao desenvolvimento tecnológico⁴⁸. O autor destaca um aumento significativo no crescimento econômico seguido de prosperidade material⁴⁹.

De 1970 a 1980, Ha-Joon Chang chamou de “período de transição”. Devido às crises econômicas existentes à época, surgiram abordagens críticas ao modelo de regulação anterior, denominadas “falhas de governo”, dentre as quais estariam inseridas as abordagens da teoria da captura e teoria do *rente-seeking*. A crítica era voltada ao papel intervencionista do governo, especialmente em relação ao atendimento do “interesse público” e a eficácia do modelo regulatório enquanto instrumento corretivo das falhas de mercado⁵⁰.

O último período foi denominado por Chang como “era de desregulamentação” ou da “liberalização” (de 1980 até os dias atuais). Marcado pelas consequências dos períodos anteriores, com a diminuição do papel do governo enquanto interventor, as políticas regulatórias foram amplamente modificadas, como por exemplo, as privatizações de empresas, a redução do gasto público e a desregulação da economia⁵¹.

Luiz Felipe M. Seixas discorre sobre a importância da análise de Ha-Joon Chang sobre a evolução da teoria econômica, em especial sobre as críticas sofridas durante o século XX, no entanto, nota que o principal questionamento sobre o papel do Estado na economia permanece inalterado desde o liberalismo clássico⁵².

⁴⁷ CHANG, Ha-Joon. **The economics and politics of regulation**. In: Cambridge Journal of Economics, vol. 21, nº 6, 1997, p. 705-707.

⁴⁸ Ibid, p. 706-707.

⁴⁹ Ibid, p. 707.

⁵⁰ Ibid, p. 709-710.

⁵¹ CHANG, Ha-Joon. **The economics and politics of regulation**. In: Cambridge Journal of Economics, vol. 21, nº 6, 1997, p. 711-715.

⁵² SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito: uma investigação crítica**. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 75.

O autor esclarece que a principal finalidade da intervenção econômica é a implementação de objetivos positivos do Estado, os quais são norteados e limitados pelos princípios e fundamentos da Ordem Econômica previstos constitucionalmente⁵³.

Reitere-se que para alcançar seus objetivos, o Estado se utiliza de normas tributárias indutoras com o intuito de regular a economia mediante estímulos e desestímulos que possam modificar o comportamento dos indivíduos, contudo, também é possível que o ente federativo estabeleça incentivos não tributários – como um sistema de recompensas ou penalidades – para que os agentes econômicos possam ser estimulados ou desestimulados a tomarem a decisão que o governo deseja.

1.3 REGULAÇÃO POR INCENTIVOS

Ajustar a conduta dos agentes econômicos em consonância com a conjuntura do setor regulado, de forma que aquele setor funcione adequadamente, atendendo aos interesses públicos correlatos e tornando possível a fruição dos direitos fundamentais da população é o principal objetivo da regulação. Para tanto, é necessário identificar as teorias, escolher as estratégias de atuação, os mecanismos disponíveis e os modos de se fazer cumprir a regulação.

Bronwen Morgan e Karen Yeung classificam as teorias da regulação em três grandes categorias: as teorias de interesse público (ênfaticam os objetivos, funções e valores que justificam a regulação), as teorias de interesse privado (preocupadas em explicar o surgimento das regulações e as formas que assumem) e as teorias institucionalistas (com foco no processo de funcionamento das instituições reguladoras, observando os interesses públicos ou privados que influenciam a regulação)⁵⁴.

Para o desenvolvimento da temática desta pesquisa é necessário identificar os instrumentos, as técnicas e as estratégias disponíveis para o Estado cumprir sua função regulatória. Morgan e Yeung classificam os instrumentos regulatórios em cinco classes, de acordo com a modalidade subjacente por meio de qual comportamento se pretende controlar: comando, competição, consenso, comunicação e código (ou arquitetura)⁵⁵.

⁵³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 193.

⁵⁴ MORGAN, Bronwen; YEUNG, Karen. **An Introduction to Law and Regulation**: Text and Materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 75.

⁵⁵ Ibid, p. 80.

O *comando* é o mecanismo utilizado pelo Estado para proibir uma conduta específica por meio da promulgação de regras legais. Caso essas regras sejam descumpridas, acarretam uma sanção legal coercitiva (cível ou criminal)⁵⁶.

O mecanismo de *competição* é aquele utilizado para estimular um comportamento desejado pelo regulador sem que haja a coação da norma legal. Há diversas ferramentas disponíveis, sendo referidas muitas vezes como instrumentos econômicos (encargos, impostos, subsídios e outros incentivos), tendo em vista o caráter econômico-financeiro⁵⁷.

Os instrumentos de *consenso* são os que regulam o comportamento do regulado por meios de cooperação e de consenso entre os atores estatais e particulares, de modo a impactar na regulação do comportamento social.⁵⁸

Com o intuito de persuadir e educar os membros da comunidade regulada ou todos aqueles afetados pela atividade regulatória, o Estado utiliza o instrumento da *comunicação* para facilitar o cumprimento dos seus objetivos. Enriquecendo as informações disponíveis para o público-alvo, maior será a possibilidade do regulado escolher agir de modo que facilita o cumprimento dos objetivos regulatórios⁵⁹.

E por último, são os mecanismos de *código* que são utilizados para eliminar ou reduzir comportamentos indesejáveis, com a possibilidade de modificar o espaço físico (arquitetura) para moldar o comportamento social⁶⁰.

De acordo com Morgan e Yeung, ao traçar sua melhor estratégia para exercer a função regulatória em determinado setor, o Estado poderá se utilizar de um ou mais mecanismos/instrumentos dentre os supracitados⁶¹.

Embora a estratégia regulatória conhecida como “Comando e Controle” seja a mais tradicional, tendo em vista sua imposição coercitiva por meio de um mandamento legal, possibilitando uma atuação mais rápida, Baldwin, Cave e Lodge⁶² apontam alguns problemas dessa estratégia na prática de uma gestão pública moderna. Os autores alertam que além do excessivo legalismo por parte do regulador, os custos de fiscalização do

⁵⁶ MORGAN, Bronwen; YEUNG, Karen. **An Introduction to Law and Regulation**: Text and Materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 75.

⁵⁷ Ibid, p. 85-86.

⁵⁸ Ibid, p. 92.

⁵⁹ Ibid, p. 96.

⁶⁰ MORGAN, Bronwen; YEUNG, Karen. **An Introduction to Law and Regulation**: Text and Materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 102-104.

⁶¹ Ibid, p. 105.

⁶² BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding Regulation**. 2ª Edição. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 106.

cumprimento das regras são elevados, acarretando um fator impeditivo para sua aplicação.

De acordo com Baldwin, Cave e Lodge, há outras estratégias regulatórias⁶³ sendo utilizadas pela administração pública moderna, destacando entre elas a “Regulação Baseada em Incentivos”, na qual o Estado regulador institui taxas ou desenvolve um sistema de subsídios financiados pelos cofres públicos de forma que o agente regulado, potencial causador do comportamento adverso ao desejado pelo regulador, seja induzido a se comportar de modo mais aderente ao interesse público⁶⁴.

Os autores observaram que, geralmente, são sistemas complexos que interagem com atos normativos gerais – como por exemplo, o sistema tributário – e que o resultado não ocorre de forma imediata, haja vista que os agentes regulados precisam de um certo tempo para adequarem seus comportamentos ao interesse do regulador⁶⁵.

Na regulação por incentivos, utiliza-se um sistema de recompensas e penalidades para induzir o comportamento dos regulados e atingir os objetivos desejáveis pelo regulador, de forma que o agente regulado tem algum poder discricionário para atingir as metas⁶⁶.

Há três elementos importantes a serem observados nesse conceito: a utilização de recompensas e penalidades fornece incentivos para motivar o agente regulado; as metas não são definidas unilateralmente pelo regulador; e o agente regulado decide como atingir os objetivos propostos⁶⁷.

Glenn Blackmon acredita que o uso de incentivos como estratégia regulatória, em detrimento do Comando e Controle, mostra-se mais vantajoso quando o regulador encontra dificuldades para acompanhar diretamente as ações do agente regulado e

⁶³ Baldwin, Cave e Lodge apontam outras estratégias como a de Controles de Direcionamento do Mercado que utilizam leis de competição e antitruste para manter níveis adequados de competição; Atuação Direta do Estado para regular o mercado; Abertura de Informações, quando o regulador proíbe o fornecimento e a divulgação de informações falsas ou confusas aos cidadãos. (BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding Regulation**. 2ª Edição. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012, p. 114-120.)

⁶⁴ Ibid, p. 112.

⁶⁵ Ibid, p. 112.

⁶⁶ LEWIS, Tracy; GARMON, Chris. **Fundamentals of Incentive Regulation**. PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy. Gainesville, 1997. Disponível em: <https://warrington.ufl.edu/public-utility-research-center/training-courses-and-development/on-campus-programs/purcworld-bank-international-training-program/>. Acesso em 2 jun. 2022.

⁶⁷ BERG, Sanford V. **Introduction to the Fundamentals of Incentive Regulation**, 12th PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy, Gainesville, 2002, p.2. Disponível em: https://bear.warrington.ufl.edu/centers/purc/docs/papers/9825_berg_introduction_to_the.pdf Acesso em: 25 mai. 2022.

discernir o melhor caminho a ser seguido por este, quando sua capacidade de controlar as ações do regulado se restringe pelo processo legal⁶⁸.

Como observado, na estratégia de Comando e Controle o regulador tem um custo alto para monitorar/fiscalizar o comportamento dos regulados diante das metas a serem alcançadas de forma impositiva, o que não acontece na Regulação por Incentivos. Sanford V. Berg adverte que é preciso tornar a intervenção produtiva, promovendo a consecução de objetivos econômicos a um custo mínimo⁶⁹.

Através da Regulação por Incentivos, a intervenção econômica do Estado sobre o setor a ser regulado ocorre por indução, uma vez que, mediante estímulos e desestímulos, o objetivo principal é provocar uma mudança no comportamento dos agentes econômicos a serem regulados, de maneira que tal comportamento seja condizente com os interesses do ente regulador.

Dentro dessa intervenção econômica por indução no setor fiscal destacam-se os incentivos e benefícios tributários que são modalidades de desoneração tributária, consideradas verdadeiras exceções à regra geral de incidência do tributo, podendo ser denominadas “prestações passivas”, não se confundindo com benefícios fiscais⁷⁰, cuja nomenclatura abrange também “benefícios financeiros” ou “benefícios creditícios”⁷¹.

Gilson Bonfim propõe definição no sentido de que os incentivos tributários instituem desonerações tributárias como forma de estimular os contribuintes a adotarem determinadas condutas de interesse do Estado, enquanto benefícios tributários, também espécie de desoneração, visam aliviar a carga tributária ou mitigar situações difíceis enfrentadas por determinados contribuintes. Estes, também são conhecidos como alívios tributários ou *tax relief*. Enquanto os benefícios são direcionados a situações já ocorridas, os incentivos buscam fomentar ou influenciar situações futuras⁷².

⁶⁸ BLACKMON, Glenn. **Incentive Regulation and The Regulation of Incentives**. Topics in Regulatory Economics and Policy Series 17. 1ª Ed. Springer Science +Business Media New York. 1994, p. 5, 6

⁶⁹ BERG, Sanford V. **Introduction to the Fundamentals of Incentive Regulation**, 12th PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy, Gainesville, 2002, p.1. Disponível em: https://bear.warrington.ufl.edu/centers/purc/docs/papers/9825_berg_introduction_to_the.pdf Acesso em: 25 mai. 2022.

⁷⁰ A palavra fiscal, em economia, envolve tanto questões ligadas à receita como despesa. [BOMFIM, Gilson. Op. cit. p. 62, citando ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem Estruturada da Renúncia da Receita Pública Federal. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000, p. 28].

⁷¹ BOMFIM, Gilson. Op. cit. p. 63.

⁷² BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 63-64.

São normas que desempenham um papel de estímulo/incentivo à conduta desejável pelo agente regulador, as quais devem convergir com o interesse público. Isso significa que nem sempre as normas jurídicas devem ser voltadas apenas para repressão e controle de condutas, como “sanções negativas”. Àquelas normas que visam o incentivo à comportamentos socialmente desejáveis, Norberto Bobbio denomina de “sanções positivas”, que representam hipóteses do exercício da “função promocional” do Direito⁷³.

Bobbio avalia que a sanção positiva é “uma vantagem oferecida a quem observe a norma, ao passo que para a inobservância da mesma norma não há qualquer consequência jurídica”, como ocorre com as normas reforçadas pela sanção negativa⁷⁴.

Todavia, nem sempre a vantagem oferecida pelo Estado regulador no setor fiscal se traduz em desonerações tributárias. Além dos incentivos e benefícios tributários é possível encontrar outras estratégias regulatórias utilizadas para buscar o comportamento desejado dos contribuintes através da concessão de prêmios, por exemplo.

Outra forma de estimular o comportamento adequado dos contribuintes é por meio da disseminação do conhecimento sobre diversos aspectos que norteiam o objetivo a ser alcançado pelo Estado regulador, a exemplo da política de educação fiscal nos diferentes níveis de governo.

1.4 A POLÍTICA DE REGULAÇÃO POR INCENTIVOS NO ÂMBITO DA EDUCAÇÃO FISCAL

De acordo com a política de educação fiscal brasileira consolidada pelo Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), as ações de educação fiscal e cidadania serão desenvolvidas nas três esferas de governo por meio de projetos, programas, campanhas educativas e arrecadatórias voltadas à sociedade em geral.

Cada ente federativo tem autonomia para planejar, executar, acompanhar e avaliar as ações necessárias à implantação do Programa de Educação Fiscal no seu território, propondo medidas que garantam a sustentabilidade do PNEF em seu âmbito de atuação⁷⁵.

⁷³ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura a função**: novos estudos de teoria do direito. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. XII.

⁷⁴ Ibid, p. 101.

⁷⁵ BRASIL. **Portaria Interministerial MF/MEC nº 413**, de 31 de dezembro de 2002. Implementa o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Brasília, 2002. Disponível em:

As primeiras campanhas na área da administração fiscal realizadas pelo governo federal brasileiro tinham o caráter educativo. As ações eram voltadas, inicialmente, ao público estudantil. Às crianças do ensino fundamental eram levadas informações sobre alguns impostos (IPI e IR) e em relação aos adolescentes do ensino médio e adultos contribuintes, o objetivo era de instituir uma conscientização nacional sobre a necessidade de pagar tributos.

Através da distribuição de livros e cartilhas a alunos e professores, o Estado buscava enriquecer as informações da população sobre a função socioeconômica dos tributos e sobre a importância da participação social nas políticas sociais, de modo que os contribuintes cumprissem com o dever de pagar seus tributos, evitando o pagamento de multas.

O Estado exerce sua função regulatória com o intuito de aumentar a arrecadação, utilizando o mecanismo da comunicação para disseminar o conhecimento sobre a importância e a necessidade do pagamento de tributos. Essa estratégia regulatória é base para todo o Programa Nacional de Educação Fiscal, sendo utilizada até hoje.

Nessa perspectiva, é possível modificar o comportamento indesejado de alguns contribuintes através de ações educativas que possam disseminar conhecimento sobre a origem e a alocação dos recursos públicos, incentivando o exercício da cidadania ativa.

Esse “comportamento indesejado” se traduz em um dos grandes gargalos da administração financeira do Estado, a sonegação fiscal. O Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ)⁷⁶ criou uma ferramenta que calcula a estimativa da sonegação fiscal no Brasil, a partir do cruzamento de dados de arrecadação nas três esferas de governo com indicadores técnicos de evasão fiscal, denominada Sonegômetro⁷⁷.

No período de 01/01/2022 até 08/06/2022, ou seja, no primeiro semestre do ano de 2022, a ferramenta *online* calculou que o Brasil perdeu com a sonegação de impostos, em média, o valor de R\$ 271 milhões de reais⁷⁸. Isso significa dizer que o país deixou de arrecadar mais de R\$ 271 milhões que poderiam ser aplicados em políticas públicas essenciais (educação, saúde, segurança, moradia, previdência social, entre outras).

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27597> Acesso em: 10 de agosto de 2020.

⁷⁶ Disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/>. Acesso em 08 jun. 2022.

⁷⁷ Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/pdfs/sonegacao-fiscal-o-povo-fortaleza-ce.pdf>. Acesso em 08 jun. 2022.

⁷⁸ Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/#>. Acesso em 08 jun. 2022.

Se o cidadão-contribuinte compreendesse a importância do pagamento de tributos para o financiamento do Estado e entendesse que ele tem o direito e, ao mesmo tempo, o dever de acompanhar e fiscalizar a alocação desses recursos provenientes da arrecadação tributária para a efetividade dos serviços públicos essenciais, essa conscientização traria reflexos na diminuição da sonegação fiscal e de outros crimes contra a ordem tributária.

Por isso é tão importante fomentar a educação fiscal na sociedade, tendo em vista que suas ações não se resumem a distribuição de livros e cartilhas informativas sobre os tributos. O Estado pode se utilizar de outros instrumentos que auxiliem na elaboração de uma estratégia regulatória mais eficaz no combate à sonegação fiscal.

A regulação por incentivos no âmbito da educação fiscal é outra estratégia utilizada por estados e municípios brasileiros que possuem seus programas de educação fiscal. É possível identificar em diversos desses programas, tanto na esfera estadual como na municipal, a utilização de incentivos tributários e/ou não tributários por meio de campanhas que estimulam o consumidor a solicitar dos fornecedores as notas fiscais dos produtos vendidos e dos serviços realizados, por exemplo. Para participar efetivamente da campanha o consumidor deverá se cadastrar nos programas e solicitar o registro do número do seu CPF⁷⁹ na nota fiscal pretendida.

Essas ações estimulam também a emissão espontânea dos documentos fiscais pelos fornecedores, buscando o desenvolvimento e o fortalecimento da responsabilidade moral tributária de todos contribuintes. As campanhas, geralmente, utilizam em sua denominação os termos “nota” ou “nota fiscal”, para que os cidadãos-contribuintes façam a associação imediata com o principal objetivo do programa, como por exemplo: Nota Fiscal Paulista⁸⁰ (Estado de São Paulo), Nota Fiscal Gaúcha⁸¹ (Estado do Rio Grande do Sul); Sua Nota Tem Valor⁸² (Estado do Ceará), Nota Potiguar⁸³ (Estado do Rio Grande do Norte), Nota Fortaleza⁸⁴ (Município de Fortaleza/CE), Nota Carioca (Município do Rio de Janeiro)⁸⁵, entre outras.

⁷⁹ Cadastro de Pessoas Físicas – CPF.

⁸⁰ Nota Fiscal Paulista. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Como-participar.aspx>. Acesso em: 2 jun. 2022.

⁸¹ Nota Fiscal Gaúcha. Disponível em: <https://nfg.sefaz.rs.gov.br/site/institucional.aspx>. Acesso em: 2 jun. 2022.

⁸² Sua Nota Tem Valor. Disponível em: <https://suanotatemvalor.sefaz.ce.gov.br/oprograma/educacao-fiscal/>. Acesso em: 2 jun. 2022.

⁸³ Nota Potiguar. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/>. Acesso em: 2 jun. 2022.

⁸⁴ Nota Fortaleza. Disponível em: <https://notafortaleza.com.br/logon.aspx>. Acesso em: 2 jun. 2022.

⁸⁵ Nota Carioca. Disponível em: <https://notacarioca.rio.gov.br/sorteio/sorteios.aspx>. Acesso em: 2 jun. 2022.

Os entes estaduais e municipais se valem dos programas de educação fiscal, mais precisamente dessas campanhas de emissão de documentos fiscais, com o intuito de estimular os cidadãos a exercerem ativamente a cidadania, na medida que, além de cumprirem com suas obrigações tributárias, fiscalizam os demais contribuintes, atuando de forma colaborativa nas ações governamentais.

A regulação por incentivos tributários ocorre quando o ente regulador oferece descontos no pagamento de tributos para as pessoas que participarem ativamente das campanhas de emissão de documentos fiscais. Há campanhas estaduais que concedem descontos no pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), assim como há campanhas municipais que concedem descontos no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)⁸⁶.

Outra maneira de estimular a participação dos contribuintes nas campanhas de educação fiscal estaduais e municipais acontece por meio da distribuição de prêmios em dinheiro, troca de ingressos para eventos culturais (festas, peças teatrais, jogos), *vouchers* que podem ser trocados por descontos em pacotes de turismo, hospedagens, passeios, bares, restaurantes e similares⁸⁷. Desta vez, a regulação ocorre por meio de incentivos não tributários.

A finalidade principal do ente regulador com a oferta desses incentivos é provocar mudanças positivas no comportamento dos agentes regulados (consumidores e fornecedores), de forma que atuem, indiretamente, como colaboradores na fiscalização da arrecadação.

Quanto maior o número de pessoas exigindo os documentos fiscais no momento da compra de um produto ou na contratação de um serviço, maior será a expectativa da arrecadação por parte do ente regulador, uma vez que a emissão da nota fiscal somente será permitida com o devido recolhimento do tributo.

O sucesso da regulação por incentivos no programas de educação fiscal depende de como as ações são planejadas e executadas para influenciar o comportamento dos agentes regulados.

Atualmente, a administração pública moderna se baseia em estudos sobre a economia comportamental para elaborar políticas públicas mais eficientes, utilizando-se

⁸⁶ As regras para participar da campanha e o seu regulamento são estabelecidos por meio do Programa de Educação Fiscal de cada ente estadual.

⁸⁷ Os vouchers só poderão usados nos eventos e nos estabelecimentos credenciados no respectivo programa de educação fiscal.

de um mecanismo bastante promissor, capaz de influenciar as decisões dos agentes econômicos sem interferir na liberdade de fazer suas escolhas, denominado *nudge*⁸⁸.

Para Richard Thaler e Cass Sunstein⁸⁹, o *nudge* é uma mecanismo regulatório que afeta a arquitetura de escolhas capaz de alterar o comportamento das pessoas de modo previsível sem vetar qualquer outra opção e sem mudanças significativas em seus incentivos econômicos. É como se fosse um estímulo, tipo um “empurrãozinho”, para que as pessoas tomem decisões acertadas em sua vida. Outra observação importante, é que, segundo os autores, essa intervenção deve ser barata e fácil de efetivar para que seja considerada um “*nudge*”.

Baseados na psicologia cognitiva e na economia comportamental, Thaler e Sunstein acreditam que as escolhas das pessoas não são absolutamente racionais, ou seja, nem sempre escolhem as melhores opções para si, mas são influenciadas por diversos fatores de enquadramento, e defendem que é possível estruturar uma arquitetura de escolhas para que seja mais fácil agirem de maneira mais benéfica para elas mesmas.

Ao estimular o indivíduo a escolher o que for melhor para o seu bem-estar, sem interferir diretamente em sua escolha, mas deixando-o em liberdade para escolher o que bem quiser, o arquiteto de escolhas assume um caráter paternalista libertário. “Paternalista” quando se influencia a pessoa a tomar decisões benéficas e conscientes que melhorem sua vida; “libertário” quando a pessoa tem liberdade para fazer o que quiser, inclusive escolher recusar acordos desvantajosos.⁹⁰

Segundo os estudiosos, o arquiteto de escolhas é o responsável por organizar o contexto no qual as pessoas tomam decisões⁹¹. Qualquer pessoa pode estar no papel de arquiteto de escolhas, em diversos setores da vida, inclusive tanto na esfera pública como na esfera privada.

⁸⁸ “*Nudge*, ou *nudging*, é um termo da língua inglesa que significa “cutucar”, tocar levemente para chamar atenção ou dar um empurrão. Consiste numa indicação, numa ferramenta meramente sugestiva que influencia a tomada de decisões dos indivíduos para o incremento de objetivos específicos nos mais diversos setores, públicos ou privados”. (FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antônia Camilly Gomes. *Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa*. Pensar: **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 24, n. 4, p. 1-16, out./dez. 2019. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258/pdf>. Acesso em: 27 mai. 2022, p. 5).

⁸⁹ SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. **Nudge**: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

⁹⁰ Ibid, p. 13 e 14.

⁹¹ SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. **Nudge**: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019, p. 12.

Wladymir Soares de Brito Filho e Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁹² apontam que quando há uma intervenção do Estado na ordem econômica, política e social, ao exercer seu poder-dever de tributar, o ente assume sua função extrafiscal de “arquiteto de escolhas” da sociedade, tendo em vista que pode, através da tributação, estimular ou desestimular certos comportamentos dos cidadãos contribuintes.

No entanto, a regulação econômica estatal no âmbito fiscal não se dá apenas por meio da tributação, como anteriormente mencionado. De acordo com Samuel Bowles⁹³, é importante que uma política fiscal considere múltiplos fatores que influenciam o comportamento do contribuinte, os quais não são exclusivamente econômicos.

Hugo de Brito Machado Segundo relata que pesquisas empíricas de economia comportamental e de neurociência revelam que nem sempre funcionam os estímulos e desestímulos econômicos, podendo ter efeito inverso ao pretendido⁹⁴. Bowles afirma ainda que focar apenas em incentivos financeiros, sejam negativos e positivos, colocando preço em tudo, não é a melhor solução, uma vez que, em certas situações, ocasiona a depreciação de valores éticos e morais pré-existentes, corroendo precocemente a boa vontade do cidadão⁹⁵.

Isso acontece porque nem todas as pessoas tomam decisões visando apenas o seu interesse econômico (*homo economicus*⁹⁶). O ser humano (*homo sapiens*), nas tomadas de decisões não leva em conta apenas as perdas e ganhos para si. Há outros fatores⁹⁷ que

⁹² BRITO FILHO, Wladymir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 148, n. 29, p. 273-288, 22 nov. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/442/206>. Acesso em: 20 set. 2022.

⁹³ BOWLES, Samuel. **The moral economy**: why good incentives are no substitute for good citizens. New Haven: Yale University Press, 2016, p. 5.

⁹⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v.8, nº 2, 2018 p. 639-659. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 20 set. 2022.

⁹⁵ BOWLES, Samuel. **The moral economy**: why good incentives are no substitute for good citizens. New Haven: Yale University Press, 2016, p. 79.

⁹⁶ Entende-se por *homo economicus*, a idealização de um ser humano que toma decisões com base, apenas, em seu próprio interesse, ou, em outras palavras, ponderando aquilo que tem a ganhar e perder, diante das diversas opções ou alternativas possíveis, sem cometer erros de julgamento e sem se deixar levar por fatores outros que não o dos ônus e bônus econômicos inerentes a cada opção. A escolha “racional”, feita nesses termos, seria a daquele caminho que trouxesse as menores perdas e os maiores ganhos para o sujeito que decide, presumidamente sempre preocupado apenas consigo mesmo. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v.8, nº 2, 2018 p. 648. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 20 set. 2022.)

⁹⁷ A disposição de manter o *status quo* (*inertia*), o sentimento de apego e posse (*endowment effect*), o equívoco no julgamento sobre os efeitos ao longo do tempo (*hyperbolic discount*), a insistência em escolhas ruins (*sunk cost*) etc. são manifestações neurocognitivas que podem ser estimuladas ou evitadas de acordo com os incentivos aos quais os agentes econômicos são expostos (arquitetura dos incentivos). RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. Economia comportamental e direito: a racionalidade

motivam suas escolhas, as quais são menos racionais e mais emocionais, morais. Daniel Kahneman e Amos Tversky sustentam que no processo de escolhas econômicas dos indivíduos as motivações racionais e emocionais têm papel preponderante⁹⁸.

Feitosa e Cruz acreditam que diferenciar os contribuintes que se quer alcançar com uma política fiscal, por exemplo, pode ser um incentivo eficaz, desde que a administração pública considere, conjuntamente, os interesses econômicos somados a elementos morais, socioculturais e psicológicos que influenciem a conduta do indivíduo. Os autores sustentam que deve-se evitar, na implantação de normas de recompensa, o “desengajamento moral em relação ao dever fundamental de pagar tributos e a provocação no contribuinte de aversão ao controle estatal”⁹⁹.

Brito Filho e Jardim destacam que promover ações que simplifiquem as normas tributárias, informar a população dados sobre orçamento público, divulgar através de avisos e gráficos que indiquem os passos para cumprimento das obrigações tributárias, e incluir automaticamente o contribuinte em programas de educação fiscal são alguns exemplos de *nudges* no âmbito fiscal¹⁰⁰.

A regulação por incentivos via *nudges* no âmbito da educação fiscal pode ser uma ferramenta viável para influenciar o comportamento dos cidadãos contribuintes, no entanto, no contexto brasileiro é difícil devido à complexidade do Sistema Tributário Nacional que, ao invés de provocar boas escolhas na sociedade, acaba criando um ambiente adverso de muita desconfiança nos contribuintes¹⁰¹.

2. O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE PROMOÇÃO DA CIDADANIA TRIBUTÁRIA

em mudança. **Rev. Bras. Polít. Públicas, Brasília**, v. 8, nº 2, 2018 p.456-471. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5218>. Acesso em: 20 set. 2022.

⁹⁸ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar**: duas formas de pensar. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012, p. 34.

⁹⁹ FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antônia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. **Pensar: Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 24, nº 4, out./dez. 2019, p. 13. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258/pdf>. Acesso em: 27 mai. 2022.

¹⁰⁰ BRITO FILHO, Wladimir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 148, n. 29, p. 284, 22 nov. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/442/206>. Acesso em: 20 set. 2022.

¹⁰¹ Ibid, p. 284.

Este capítulo discutirá a importância da educação e sua relação direta com a cidadania e com a moralidade tributária; as definições mais relevantes para se compreender a educação fiscal, tanto como política pública, quanto como proposta de intervenção educativa; e ao final, será feita a análise sobre o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

2.1 CIDADANIA NO BRASIL: UM PROCESSO EDUCACIONAL

No Brasil, ao analisar o reconhecimento de direitos do cidadão, Carvalho percebeu que a ordem estabelecida por Marshall foi invertida, observando que “a pirâmide dos direitos foi colocada de cabeça para baixo”¹⁰², razão pela qual pode ter comprometido a construção da cidadania do povo brasileiro.

O mencionado autor aponta que no Brasil vieram primeiro os direitos sociais, depois os direitos políticos e, em seguida, os direitos civis, destacando que muitos dos direitos civis “continuam inacessíveis à maioria da população”¹⁰³. E complementa dizendo que o que mais pesou na área dos direitos civis foi a herança colonial¹⁰⁴.

De fato, não é tarefa fácil compreender cidadania no Brasil, tendo em vista que suas “raízes históricas são permeadas pelo colonialismo e um passado escravocrata, que a engendrou em pouco contato com a participação”¹⁰⁵. O país herdou a escravidão, a grande propriedade rural e um Estado comprometido com o poder privado¹⁰⁶.

A forma como aconteceu a colonização brasileira não contribuiu para “constituir uma vivência comunitária, em que se desenvolvesse a participação popular no governo da coisa pública”¹⁰⁷. Isso, talvez explique a dificuldade das pessoas em relação à participação e ao controle social, deveres de todo e qualquer cidadão.

¹⁰² BRITO FILHO, Wladimir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 148, n. 29, p. 284, 22 nov. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/442/206>. Acesso em: 20 set. 2022, p. 219-220.

¹⁰³ Ibid, p. 220.

¹⁰⁴ Ibid, p. 45.

¹⁰⁵ SILVA, Imaculada Maria Vidal da. Reflexões Conceituais e Práticas do Programa Estadual de Educação Fiscal no Ceará. In: Argemiro Torres Neto; Sandra Maria Olimpo Machado (coords); Carlos Eduardo dos Santos Marino et al. (orgs.). **15 anos do Programa de Educação Fiscal do Estado do Ceará**: memória e perspectivas. Fortaleza: Fundação Sintaf, 2014, p. 47. p. 47-62. Disponível em: <https://fundacaosintaf.org.br/arquivos/files/publicacoes/memorias.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

¹⁰⁶ CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil**: o longo caminho. 3. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 45.

¹⁰⁷ AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. **A construção da cidadania por meio da educação fiscal**: uma análise dos observatórios sociais. 2014. 279 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Disponível

Embora Marshall dê ênfase aos direitos dos cidadãos, ele não descarta a titularidade de suas obrigações. Entretanto, reconhece que é mais fácil o cidadão detectar os direitos que pode reivindicar do que os seus deveres, por acreditar que estes se encontram dispersos e vagos¹⁰⁸.

Para Marshall, a cidadania é compreendida como “um *status* concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos que possuem o *status* são iguais com respeito aos direitos e obrigações”¹⁰⁹. Uma das críticas a esta concepção de cidadania é a relação das pessoas com Estado e a nação.

José Murilo de Carvalho aponta que, nessa perspectiva, “as pessoas se tornavam cidadãs à medida que passavam a se sentir parte de uma nação e de um Estado”¹¹⁰, ou seja, a cidadania tinha o sinônimo de nacionalidade.

Acontece que uma pessoa pode até perder a sua nacionalidade, mas não perderá seus direitos como cidadã. Sob esta ótica, Bobbio afirma que a cidadania corresponde a um conjunto de direitos humanos garantidos, mundialmente, através da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948¹¹¹.

Contudo, a concepção atual sobre cidadania é bem mais ampla. Quando se fala em cidadania não deve ser levado em conta apenas a posse dos direitos, mas a posse dos deveres e das responsabilidades do indivíduo para com a sociedade e com o Estado¹¹². Gregório Robles¹¹³ alerta que muitas das vezes há um esquecimento generalizado do dever e o indivíduo acaba jogando a responsabilidade para o outro.

Manzini-Covre sustenta que “só existe cidadania se houver a prática da reivindicação, da apropriação de espaços, da pugna para fazer valer os direitos”¹¹⁴. Mas para que isso seja possível, a autora ressalta que é preciso assegurar o “direito de reivindicar os direitos, e que o conhecimento deste se estenda cada vez mais a toda população”¹¹⁵.

em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12821/1/2014_dis_acbaguiar.pdf. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹⁰⁸ MARSHALL, Thomas Humprey. **Cidadania e classes sociais**. Brasília: Senado Federal, Centro de Estudos Estratégicos e Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002, p. 24.

¹⁰⁹ Ibid, p. 65.

¹¹⁰ CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil: o longo caminho**. 3. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 12.

¹¹¹ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Nova Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

¹¹² MANZINI-COVRE, Maria Lourdes. **O que é cidadania**. 4. ed., São Paulo: Brasiliense, 2010, p. 11.

¹¹³ ROBLES, Gregório. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Traduzido por Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

¹¹⁴ MANZINI-COVRE, Maria Lourdes. **O que é cidadania**. 4. ed., São Paulo: Brasiliense, 2010, p. 10.

¹¹⁵ Ibid, p. 10.

Nesta toada, Jaime Pinsk reforça que “exigir direitos é parte da cidadania”¹¹⁶. Os direitos e deveres, como conteúdo da cidadania, devem estar dispostos na Constituição de cada país. No Brasil, a cidadania ganha destaque logo no 1º capítulo da Constituição Federal de 1988, aparecendo no rol dos fundamentos da República Federativa brasileira.

Após o regime ditatorial militar (1964-1985) – período marcado por forte restrição de direitos e por intensa repressão, censura e violência – e, principalmente, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, reconhecida como “Constituição Cidadã”, inaugura-se uma nova ordem constitucional para instituir um Estado Democrático, com a expansão de direitos civis, políticos e sociais, ratificando a democracia e garantindo a participação popular como exercício da cidadania.

Apesar da importância da previsão dos direitos no texto normativo, isto não significa que a cidadania fora constituída no país, uma vez que os deveres dos indivíduos também são muito importantes para o bem da coletividade e o para bom funcionamento do Estado¹¹⁷.

Todo e qualquer cidadão brasileiro deve cumprir as leis e as normas estabelecidas pelo Estado, deve escolher seus representantes por meio do voto, deve participar de assembleias nos bairros, nas escolas, nas unidades de saúde, deve participar de sindicatos e partidos políticos, deve fazer parte do governo, acompanhando, fiscalizando, reivindicando e pressionando os governantes para cumprirem com honradez, honestidade, justiça e transparência a função pública que lhes foi confiada pelo povo.

Nessa perspectiva, Norberto Bobbio¹¹⁸ observa que a cidadania tem sido o resultado do constante movimento de lutas e de afirmação dos direitos humanos. Para encaminhar e conquistar seus direitos e propostas mais igualitárias, os cidadãos devem saber utilizar uma das principais armas que tem em suas mãos, qual seja, a Constituição de seu país¹¹⁹.

Acontece que o povo não costuma ser instruído e formado a compreender como funciona a estrutura política, jurídica, administrativa e fiscal do Estado, nem muito menos a cobrar dos governantes a prestação de contas de forma transparente. A compreensão

¹¹⁶ PINSKY, Jaime. **Cidadania e educação**. 8. ed., São Paulo: Contexto, 2003, p. 19.

¹¹⁷ MANZINI-COVRE, Maria Lourdes. **O que é cidadania**. 4. ed., São Paulo: Brasiliense, 2010, p. 8.

¹¹⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Nova Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

¹¹⁹ MANZINI-COVRE, Maria Lourdes. **O que é cidadania**. 4. ed., São Paulo: Brasiliense, 2010, p. 8.

sobre os direitos e os deveres do cidadão estabelecidos pela Constituição Federal ainda é superficial, principalmente quando se trata de temas fiscais.

Por isso, é importante traçar estratégias que possam disseminar esses conhecimentos a toda sociedade. A Constituição Federal brasileira de 1988, em seu artigo 205, atribui à educação o papel de preparar o indivíduo para o exercício da cidadania, qualificá-lo para o trabalho, visando seu pleno desenvolvimento. O mesmo dispositivo constitucional prevê que, além de ser direito de todos, a educação é dever do Estado e da família.

Dessa forma, o Estado deve garantir o direito à educação e à aprendizagem, ofertando um ensino de qualidade em igualdade de condições para o acesso e permanência na escola, com respeito à liberdade e à diversidade humana, com apreço à tolerância, observando a vinculação entre a educação escolar, o trabalho e as práticas sociais, entre outros princípios estabelecidos pela Lei nº 9.394/96 que trata sobre as diretrizes e bases da educação nacional.

Para Marshall¹²⁰, educação e cidadania andam juntas, porque ao efetivar o direito à educação das crianças, o Estado prepara o adulto para o exercício da cidadania, dando subsídios para que ele se torne um cidadão participativo.

Imaculada Maria Vidal da Silva¹²¹ diz que não tem dúvidas de que a educação é “uma prática de mediação entre o ser e sua atuação no meio social”. A autora defende que o processo educacional não deve ser voltado apenas para a reprodução de conceitos formais, enfatizando conteúdos e disciplinas, e sim deve objetivar o debate em torno do homem localizando-o em sua história.

Dermeval Saviani¹²² propõe uma ação pedagógica fundamentada na transformação social, sustentando que os conteúdos transmitidos devem permitir que os alunos compreendam e participem da sociedade de forma crítica, superando o censo comum.

Saviani entende que o papel da educação é possibilitar que “as novas gerações incorporem os elementos herdados de modo que se tornem agentes ativos no processo de

¹²⁰ MARSHALL, Thomas Humprey. **Cidadania e classes sociais**. Brasília: Senado Federal, Centro de Estudos Estratégicos e Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002, p. 20.

¹²¹ SILVA, Imaculada Maria Vidal da. **PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL E ESCOLA**: caminhos e descaminhos na construção da cidadania. 2007, p. 66. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Planejamento de Políticas Públicas, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <http://livros01.livrosgratis.com.br/cp097443.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2020

¹²² SAVIANI, Dermeval. **Pedagogia Histórico-Crítica**: primeiras aproximações. 11 ed. rev. Campinas. São Paulo. Autores associados, 2011, p. 121 (coleção educação contemporânea).

desenvolvimento e transformação das relações sociais”¹²³. Assim, impõe-se à nova geração o compromisso de modificar as relações vivenciadas pelas gerações anteriores.

Para tanto, é necessário planejar pedagogicamente as ações que poderão contribuir para essa transformação social. Apesar de existirem diversas temáticas relacionadas à cidadania, democracia e transformações socioeconômicas, esta pesquisa tem foco na área fiscal, mais especificadamente sob o viés educativo de programas que envolvem tributação e participação social.

É preciso desmistificar a impressão negativa que a sociedade brasileira tem a respeito do tributo, de acordo com o que revela o “senso comum”, com objetivo de evitar fraudes e sonegação fiscal, de estimular o cidadão a cumprir com suas obrigações fiscais e, ao mesmo tempo, acompanhar a alocação dos recursos públicos, participando ativamente da gestão pública.

A sociedade tem dificuldade de compreender que a receita do Estado para custear serviços públicos como saúde, educação, segurança, entre outros, é oriunda, de forma majoritária, do pagamento de tributos. Sendo assim, diversas manobras fraudulentas para diminuir ou omitir o pagamento de algum tributo interferem diretamente na receita estatal e, conseqüentemente, na qualidade dos serviços públicos.

Por outro lado, a insatisfação da população com a precariedade dos serviços públicos, além dos inúmeros escândalos de corrupção comumente noticiados faz com que haja uma grande rejeição ao cumprimento das normas tributárias de forma espontânea, tendo em vista que a receita tributária nem sempre é utilizada para atender ao interesse público e sim para satisfazer interesses privados, favorecendo grupos de agentes públicos e privados que detêm o poder.

2.2 MORALIDADE TRIBUTÁRIA

O direito tributário nas últimas décadas vem ganhando um contorno moral e social que não se via ou discutia em relação à sua perspectiva literal e obrigacional clássica, e o ato de tributar do Estado tem buscado superar o patrimonialismo e a postura de defesa do cidadão em relação aos tributos. Um dos motivos para tanto está estampado

¹²³ SAVIANI, Dermeval. **Pedagogia Histórico-Crítica**: primeiras aproximações. 11 ed. rev. Campinas. São Paulo. Autores associados, 2011, p. 121 (coleção educação contemporânea).

no artigo 3º da Constituição Federal de 1988, que elencou como objetivo fundamental da República a obrigação de erradicar a pobreza¹²⁴.

Ao superar a dicotomia entre Estado Liberal e Estado Social, o Poder Público deixa de lado a conduta absenteísta, de não intervenção, para atuar de maneira a promover direitos através de políticas públicas. Estas, por sua vez, deram destaque às finanças públicas, haja vista a necessidade de considerar o custo de todos os direitos¹²⁵, não somente daqueles socialmente pautados, como detalhadamente explicado por Cass Sustein e Stephen Holmes¹²⁶, o que traz à tona as discussões sobre o dever fundamental de pagar tributos, justiça fiscal, moral tributária, etc.

Os autores explicam que todos os direitos reconhecidos e garantidos pelo Estado impõem o uso de recursos públicos e, assim, possuem um “custo econômico”. Consideram inadequada a diferenciação entre direitos negativos (liberdades individuais) e positivos (direitos sociais), apontando que todos os direitos, incluindo a própria liberdade, possuem custos públicos¹²⁷.

Citam como primeiro exemplo um incêndio ocorrido no ano de 1995 em Westhampton, uma das regiões mais bonitas e nobres dos Estados Unidos, que foi considerado o pior ocorrido no estado de Nova York no último meio século. O controle total se deu após 36 horas e o fogo se espalhou por uma área de 10 km por 20 km. Contudo, em um prazo curtíssimo o Poder Público local, estadual e nacional foi acionado e todos os servidores envolvidos agiram de forma rápida e eficiente para apagar as chamas. Mais de 1500 bombeiros locais voluntários se uniram às equipes e o incêndio foi controlado sem que tenha ocorrido morte e a destruição de bens foi bem reduzida¹²⁸.

Neste infortúnio relatado houve o auxílio dos voluntários, mas o que viabilizou a ação de controle foram os recursos públicos e o custo final para o contribuinte norte americano foi estimado, em princípio, em US\$ 1,1 milhão, mas pode ter chegado até US\$ 2,9 milhões. Esse caso demonstrou que autoridades públicas foram capazes de organizar uma ação rápida e eficiente de controle do incêndio, de forma emergencial, utilizando-se

¹²⁴ CUNHA, Isaac Rodrigues. PSICOLOGIA FINANCEIRA, EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA PARTICIPATIVA: os caminhos (ou o caminho) para uma efetiva cidadania por meio de uma pedagogia fiscal. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, v. 9, n. 16, p. 80-105, Jan/Jun 2022. Semestral. p. 81. Disponível em: <https://revista.mpc.pr.gov.br/index.php/RMPCPR/article/view/109/95>. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹²⁵ Ibid. p. 81.

¹²⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2019.

¹²⁷ Ibid. p. 3/4.

¹²⁸ Ibid. p. 3/4.

de um grande volume de recursos públicos pagos por toda a sociedade, protegendo, assim, o direito à propriedade privada e outros bens pertencentes a um pequeno número de famílias ricas¹²⁹.

Nesse sentido, diversos exemplos demonstram que não custam ao Estado somente os direitos sociais ou prestacionais, mas também possuem um custo as liberdades individuais e os direitos clássicos. Ao discutir sobre o tema, Isaac Cunha indaga como o Estado pode garantir o direito de ir e vir sem gastar com estradas e pavimentação? Ou como garantir o direito à propriedade privada sem gastar com infraestrutura policial e jurisdicional?¹³⁰

Assim, constata-se que todos os direitos previstos, sejam individuais, sejam coletivos, envolvem a utilização de recursos públicos, que são garantidos, em grande medida, pela receita obtida a partir da tributação. No entanto, a sociedade costuma ser bastante resistente ao pagamento de tributos e ao cumprimento das leis tributárias, além de não ser devidamente instruída a realizar o controle social devido, acompanhar de perto como é alocado o dinheiro público, nem a cobrar do Estado ações mais transparentes, planejadas e éticas.

Por isso é necessário entender de forma mais profunda o problema e pensar nas maneiras de modificar esse quadro de forma permanente, como política pública e não apenas com ações pontuais, mal planejadas e buscando apenas algum retorno imediato.

A educação, cidadania e moral tributária estão diretamente ligadas, não se podendo pensar em cada uma delas de maneira isolada, existindo nesta relação diferentes sujeitos fundamentais na construção da vida em sociedade. A relação principal é entre o Estado e o cidadão contribuinte, mas devem ser pensados esses agentes em suas múltiplas dimensões. O Estado, por exemplo, atua através do Estado legislador, da Administração Tributária, dos Tribunais, entre outros. O cidadão, da mesma forma, atua de maneira individual e por meio de diversas entidades representativas de interesses sociais e coletivos¹³¹.

¹²⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. **O custo dos direitos:** por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2019. p. 3/4.

¹³⁰ CUNHA, Isaac Rodrigues. PSICOLOGIA FINANCEIRA, EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA PARTICIPATIVA: os caminhos (ou o caminho) para uma efetiva cidadania por meio de uma pedagogia fiscal. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, v. 9, n. 16, p. 80-105, Jan/Jun 2022. Semestral. p. 82. Disponível em: <https://revista.mpc.pr.gov.br/index.php/RMPCPR/article/view/109/95>. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹³¹ PALMA, Clotilde Celorico. **Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Econômica e Social em tempos de COVID-19**. Economic Analysis Of Law Review, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, Mai/Ago 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832>. Acesso em: 04 fev. 2023.

Em meados da década de 1980 destacaram-se as discussões sobre ética empresarial, o que ocasionou a modificação de postura nas instituições, de maneira a evitar o julgamento social negativo em relação às suas atuações. Esse fenômeno nasceu nas organizações e chegou às áreas sociais evidenciando o contraste econômico com o crescimento alarmante da miséria e da devastação ambiental. Daí surgiram inúmeros debates sobre o *compliance*, que reflete a ética individual e coletiva e significa um dever de cumprir as regras e respeitar valores sociais, tendo a moral como principal embasamento¹³².

Há muito se discute que o pagamento de tributos é um exercício de cidadania, um poder-dever, mas nos últimos anos têm avançado os estudos sobre moral tributária, tendo a OCDE, inclusive, realizado análise junto a outros organismos internacionais, com base na experiência comparada de vinte e oito Administrações Fiscais. O senso comum já revela que a sociedade costuma associar o dever de pagar tributos com o “retorno” prestado pelo Estado através de serviços públicos eficientes, contudo, existe de fato uma relação com a chamada Moral Tributária¹³³.

A definição de moralidade tributária por parte do Estado está fundamentada no conceito de justiça e tem relação direta com a repartição da carga tributária e com o princípio da isonomia, que deve ter como seu principal pilar o princípio da capacidade contributiva. Assim, quando o Estado preocupa-se tão somente com arrecadação ofende diretamente à moralidade tributária, pois não observa os aspectos sociais do tributo, nem a capacidade de contribuir dos diversos grupos de contribuintes¹³⁴.

¹³² NADIR JÚNIOR, Amery Moisés; MACHADO, Denise del Pra Netto; NUNCIO, Eduardo Guilherme; FERNANDES NETO, Manuel. A EFETIVIDADE DOS PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO FISCAL E DA NOTA FISCAL PAULISTA NA CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA E NO CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S.L.], v. 16, n. 3, p. 106, 9 set. 2019. Associação Pro-Ensino Superior em Novo Hamburgo. <http://dx.doi.org/10.25112/rgd.v16i3.1682>. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1682>. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹³³ PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Econômica e Social em tempos de COVID-19. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, Mai/Ago 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832>. Acesso em: 04 fev. 2023. p. 56/57.

¹³⁴ NADIR JÚNIOR, Amery Moisés; MACHADO, Denise del Pra Netto; NUNCIO, Eduardo Guilherme; FERNANDES NETO, Manuel. A EFETIVIDADE DOS PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO FISCAL E DA NOTA FISCAL PAULISTA NA CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA E NO CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S.L.], v. 16, n. 3, p. 106, 9 set. 2019. Associação Pro-Ensino Superior em Novo Hamburgo. <http://dx.doi.org/10.25112/rgd.v16i3.1682>. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1682>. Acesso em: 04 fev. 2023.

Na perspectiva de Macei, a atitude do contribuinte vai estar em consonância com o exemplo dado pelo Estado. Caso a administração tributária crie e cobre tributos de maneira justa, equânime e aplique os recursos públicos de forma adequada, o contribuinte motiva-se a fazer a sua parte, de onde se conclui que tanto as ações de cobrança dos tributos, quando as efetuadas pelos gestores públicos, legisladores, magistrados e contribuintes devem seguir os ditames da moralidade tributária¹³⁵.

Os programas de Educação Fiscal objetivam incutir nos cidadãos a cultura do cumprimento das obrigações tributárias, observância das leis, buscando sensibilizá-los a respeito da importância dos tributos, sua função social, para quem servem e a sua relação com os custos que cada direito assegurado aos indivíduos e à coletividade têm. No entanto, promover essa conscientização não é tarefa fácil e são discutidas diversas maneiras de como isso deve ser feito.

Assim, para que se possa pensar em como promover uma mudança na sociedade, concretizar o exercício da cidadania fiscal, que depende diretamente da cultura e da educação de cada população, é necessário entender, primeiramente, os motivos pelos quais é tão comum e até “justificável” o não pagamento dos tributos e descumprimento de obrigações legais.

Nessa perspectiva, os Estados modernos tem como um dos grandes desafios identificar as razões pelas quais as pessoas obedecem ou não às leis. Corroborando essa ideia, Levi, Tyler e Sacks explicam que não importa como as instituições são pensadas e moldadas, se estas não obedecem à lei. Assim, os governos que não conseguem convencer os cidadãos a pagarem seus impostos e, conseqüentemente, a cumprirem às leis, não conseguem sobreviver a longo prazo¹³⁶.

Guilherme Carvalho comenta que um dos maiores entraves da vida em sociedade está em fazer as pessoas agirem e resolverem suas questões considerando valores como cooperação e coordenação social, ocasião em que o indivíduo precisa afastar o próprio interesse, por vezes, em favor de interesses sociais e coletivos¹³⁷.

¹³⁵ MACEI, Demetrius Nichele. TRIBUTAÇÃO, MORALIDADE E SUSTENTABILIDADE. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 2012, Curitiba. **Anais [...]**. Curitiba, 2012. p. 66-80. Disponível em: <https://docplayer.com.br/46944020-Tributacao-moralidade-e-sustentabilidade-taxation-morality-and-sustainability.html>. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹³⁶ LEVI, Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. **The Reasons for Compliance with Law**. Sidney: The United States Studies Centre, 2008, p. 1.

¹³⁷ CARVALHO, Guilherme Andrade. **Entre a coerção e a moralidade**: por que as pessoas recolhem tributos? 331 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B5VFF5/1/guilherme_andrade___disserta___o_vers_o_final.pdf. Acesso em: 30 jan. 2023, p. 46.

Em grande parte dos casos, a desobediência à lei traz vantagens àquele sujeito egoísta na mesma medida em que os prejuízos são distribuídos para toda a sociedade, que sequer toma ciência ou percebe o que ocorreu. Contudo, quando há uma generalização dessa prática, vultosos prejuízos podem ser identificados¹³⁸.

O caráter punitivo e sancionatório do Direito, que está contido na origem de seu surgimento enquanto instrumento de organização e controle social, deve continuar sendo alternativa de solução de conflitos. No entanto, a vida em sociedade, o senso comum e a ciência¹³⁹ demonstram que a coerção é insuficiente e até ineficiente para resolver problemas sociais, especialmente aqueles de médio e longo prazo.

De acordo com estudos realizados por Tom Tyler, os motivos que levam às pessoas a obedecerem à lei devem ser analisados sob um viés sociológico e a partir de pesquisas empíricas. Para ele a técnica de utilizar prêmios ou sanções não é o fator primordial na motivação dos cidadãos, comparando-se ao que denomina como “obrigações morais internalizadas”. E isso tem inteira relação com a eficiência de cada governo, na maneira como este trata os indivíduos e na confiança que inspira¹⁴⁰.

Sobre isso, uma de suas experiências evidencia que para se chegar no bom funcionamento do sistema tributário a sanção é vista como um meio secundário de controle social¹⁴¹.

Alguns autores mencionados na pesquisa de Guilherme Carvalho analisaram razões para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias independentemente de sanções, com a defesa de que é possível se utilizar de razões morais para convencer a população a recolher tributos de modo voluntário. Entre os meios citados estão o aumento da propaganda positiva quanto à participação popular na escolha dos gastos públicos; a garantia do retorno dos impostos pagos, o nível de confiança no governo e seu comprometimento ético¹⁴².

¹³⁸ CARVALHO, Guilherme Andrade. **Entre a coerção e a moralidade**: por que as pessoas recolhem tributos? 331 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B5VFF5/1/guilherme_andrade___disserta___o_vers_o_final.pdf. Acesso em: 30 jan. 2023, p. 46.

¹³⁹ “Os filósofos jurídicos, nos últimos séculos, analisaram o papel das sanções na ciência do direito”. (Ibid. p. 45).

¹⁴⁰ TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton: Princeton University Press, 2006, p. 24-27.

¹⁴¹ Ibid. p. 22.

¹⁴² CARVALHO, Guilherme Andrade. **Entre a coerção e a moralidade**: por que as pessoas recolhem tributos? 331 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B5VFF5/1/guilherme_andrade___disserta___o_vers_o_final.pdf. Acesso em: 30 jan. 2023, p. 48.

Em sentido contrário, a propaganda negativa ocasionada pelo desperdício de recursos públicos e por escândalos de corrupção influenciam diretamente na evasão fiscal. Ademais, a manutenção de um sistema tributário punitivo acaba sendo muito dispendioso e pouco eficiente em boa parte dos casos, o que revela um forte indicativo de que um sistema que se fundamente em uma moral coletiva torna-se mais efetivo do que um que se funda quase que exclusivamente na ameaça de punição¹⁴³.

Do ponto de vista prático implementar esse sistema baseado na moralidade torna-se bastante complexo, exatamente por não se tratar de tarefa simples compreender o processo de tomada de decisão que motiva cada um dos indivíduos, contudo, o sistema punitivo tem se revelado ineficiente para fazer as pessoas cumprirem a legislação, além de muitas vezes, injusto.

De acordo com o que vem sendo reconhecido a nível mundial, a construção de uma cultura de conformidade e integridade precisa começar pelas gerações de pessoas mais jovens, o que corrobora a necessidade de se investir na educação fiscal e envolver as escolas nessa tarefa. Noutro aspecto, um dos maiores entraves à essa conscientização está no problema da corrupção estrutural, que costuma ser o primeiro argumento que põe em cheque o dever fundamental de pagar tributos.

A OCDE discute exatamente a necessidade de transmitir às novas gerações a importância da educação para a integridade pública, sendo essencial ensinar valores relativos à luta contra a corrupção para se chegar numa sociedade mais ética, proba e justa¹⁴⁴.

É preciso se discutir estratégias e caminhos para explicar e esclarecer de forma didática e, principalmente, efetiva à população que “os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada”, como afirmou o então juiz da Suprema Corte americana, Oliver Wendell Holmes¹⁴⁵.

Entre as metodologias que já existem dirigidas às crianças e adolescentes estão a inclusão de programas educacionais obrigatórios nos currículos escolares, concursos de redação, criação de personagens infantis, como por exemplo o Leãozinho do Brasil, do

¹⁴³ CARVALHO, Guilherme Andrade. **Entre a coerção e a moralidade**: por que as pessoas recolhem tributos? 331 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B5VFF5/1/guilherme_andrade___disserta__o_vers_o_final.pdf. Acesso em: 30 jan. 2023, p. 48.

¹⁴⁴ Education for Integrity, OECD 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/gov/ethics/integrity-education.htm>. Acesso em: 3 fev. 2023.

¹⁴⁵ “Taxes are the price we pay for a civilized society”, Oliver Wendell Holmes (1841 - 1935), U.S. Supreme Court Justice.

Justinho em Angola e da Joaninha e do Fisquinho em Portugal. Existem exemplos de programas integrados no mundo todo, além de estudos comparados encampados pela OCDE e do recente Portal *Taxedu*, lançado pela União Europeia no âmbito do *Programa Fiscalis 2020*¹⁴⁶, que tem como finalidade formar crianças e jovens sobre as questões fiscais de forma lúdica¹⁴⁷.

Segundo estudos promovidos no âmbito de vários países pela *Behavioural Insights Team* (BIT), analisando algumas práticas adotadas, observou-se que no Reino Unido foram enviadas cartas aos contribuintes que estavam inadimplentes, destacando no texto aspectos sociais e éticos para influenciar o pagamento. O resultado foi que cerca de 34% a 39% pagaram os impostos¹⁴⁸.

Na Guatemala, junto com o Fisco local, o Banco Mundial e o BIT fizeram algo semelhante ao exemplo anterior e o cumprimento das obrigações aumentou em torno de 5,5%¹⁴⁹.

No México, as mesmas práticas foram executadas pelo BIT em conjunto com o Banco Interamericano para o Desenvolvimento, com o envio de SMS a empresas que não tinham entregue suas declarações, e o cumprimento das obrigações aumentou entre 24% a 33%¹⁵⁰.

Os estudos da OCDE concluem que precisam ser extraídas várias lições desses exemplos, especialmente o fato de que é importante direcionar as intervenções a alguns tipos e classes de contribuintes, destacando, ainda, que estas ações precisam estar coordenadas com outros tipos de estratégias, enveredando esforços nas políticas públicas embasadas na Cidadania e Educação Fiscal, com a perspectiva de construir ou aprimorar a Moral Tributária¹⁵¹.

Em linha conclusiva, a OCDE aponta as principais medidas a serem realizadas em relação à Moral Tributária, estando entre elas o apoio a programas de educação fiscal, incluindo investigação e monitoramento sobre a moralidade tributária; apoio ao desenvolvimento de administrações tributárias, devendo ser facilitado o pagamento de

¹⁴⁶ O portal está disponível em: <https://europa.eu/taxedu>.

¹⁴⁷ PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Económica e Social em tempos de COVID-19. *Economic Analysis Of Law Review*, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, Mai/Ago 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832>. p. 59/60. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹⁴⁸ Ibid. p. 56/57.

¹⁴⁹ Ibid. p. 64.

¹⁵⁰ Ibid. p. 64.

¹⁵¹ Ibid. p. 64.

impostos; o reforço no planejamento e monitoramento entre receitas e despesas antes de pensar em criar novos tributos; além do incremento das relações entre as administrações tributárias e as empresas, simplificando procedimentos e estruturas negociais¹⁵².

O motivo intrínseco que leva os contribuintes a cumprirem as normas vigentes passa primeiramente pela tomada de decisões fiscais, o que deve ser observado pelo Estado que, por sua vez, deve atuar de maneira transparente, cooperativa, de forma a facilitar o controle social, na perspectiva de recuperar a confiança do contribuinte, diminuindo, em consequência, a evasão fiscal¹⁵³.

A sociedade se baseia no contexto social e institucional para agir em relação à carga fiscal, o que precisa ser levado em conta pelo Poder Público no momento de definir estratégias de comunicação e de buscar a promoção de um nível maior de cumprimento de regras fiscais.

Para coibir algumas práticas inadequadas, tanto dos cidadãos como dos governantes, em relação à tributação, orçamento e alocação de gastos públicos, e para que a participação e o controle social não deixem de ser realizados por falta de conhecimento sobre essas temáticas, surge a necessidade de estudar sobre educação fiscal, pesquisando como se dá a relação Estado-sociedade na atual conjectura nacional, mais precisamente no cenário local.

Seguindo as palavras de Paulo Freire¹⁵⁴, "Educação não transforma o mundo. Educação muda pessoas. Pessoas transformam o mundo", faz-se necessário fomentar a educação fiscal e analisar como as ações governamentais, ou a falta delas, podem provocar mudanças positivas ou não no comportamento dos indivíduos para o exercício da cidadania.

2.3 UMA INTRODUÇÃO À TEORIA DA EDUCAÇÃO FISCAL

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), observou, em 2015, que técnicas inovadoras estão sendo desenvolvidas para estabelecer

¹⁵² PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Económica e Social em tempos de COVID-19. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, Mai/Ago 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832>. p. 70/71. Acesso em: 04 fev. 2023.

¹⁵³ SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p 24.

¹⁵⁴ FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

uma cultura de conformidade tributária e de responsabilidade fiscal entre os contribuintes de todo o mundo¹⁵⁵.

Melo e Oliveira¹⁵⁶ afirmam que a política de modernização da gestão pública tem sido a tendência mundial dos processos de transformações do Estado contemporâneo. Grzybovski e Hahn¹⁵⁷ advertem que, em um cenário ideal, os cidadãos deveriam conhecer a estrutura do Estado, o seu modelo de gestão e a política tributária, bem como acompanhar a estrutura “arrecadatória” e o destino que os administradores públicos dão aos recursos arrecadados.

De acordo com Borges et al.¹⁵⁸ o Estado e seus gestores têm o dever de prestar contas dos recursos que administram, assim como de se responsabilizarem por seus atos, além de ofertarem aos cidadãos conhecimentos e ferramentas para que sejam capazes de fiscalizá-los.

Promover o estímulo e facilitar o acesso do cidadão às informações relacionadas à tributação, orçamento público e desenvolvimento é uma forma que o Estado tem de contribuir para a construção de uma cidadania participativa. Nesse sentido, surge a Educação Fiscal como “uma ponte que nos liga a essa fonte de saber, uma porta que se abre para a construção de um processo de participação popular”¹⁵⁹.

¹⁵⁵ OCDE/The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP) (2015), **Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía**: Guía sobre educación tributaria em el mundo, OCDE Publishing, Paris. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264222786-es> Acesso em: 18 ago. 2020

¹⁵⁶ MELO, Luiz Carlos Figueira de; OLIVEIRA, Marcella Rosière de. O perfil da Administração Pública no século XXI: uma releitura à luz dos direitos fundamentais. **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 5, n. 2, p. 97-118, 31 jul. 2018. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v5i2p97-118>. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/141599/142137>. Acesso em: 24 ago. 2020.

¹⁵⁷ GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, [S.L.], v. 40, n. 5, p. 841-864, out. 2006. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122006000500005>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2020.

¹⁵⁸ BORGES, Eri van Ferreira et al. EDUCAÇÃO FISCAL, TERCEIRO SETOR E FUNÇÕES DE GOVERNO: uma análise da influência do programa de educação fiscal do rn nos indicadores das funções de governo dos municípios. Reunir: **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, [S.L.], v. 3, n. 4, p. 39-61, 7 nov. 2013. Reunir Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade. <http://dx.doi.org/10.18696/reunir.v3i4.170>. Disponível em: <http://www.reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/170/pdf>. Acesso em: 17 ago. 2020

¹⁵⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014, P. 38. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4251/1/Caderno1-2014.pdf>. Acesso em: 10 de agosto de 2020.

Apesar de não ter um marco inicial para o surgimento da educação fiscal, os seus aspectos conceituais decorrem da obra *Teoría de la Educación Tributaria*¹⁶⁰, de autoria do espanhol Fernando Sainz de Bujanda, publicada em 1967.

“Educação tributária” foi o termo utilizado quando se começou a estudar sobre a relação entre o cidadão-contribuinte e o Estado-arrecadador de tributos. Embora este termo ainda seja utilizado na comunidade internacional, no Brasil, desde o ano de 1999, utiliza-se “educação fiscal” por entender que é mais abrangente, não se limitando apenas às demandas tributárias.

Os estudos de Bujanda, embora ultrapassem os 50 anos desde a sua publicação, se encaixam perfeitamente no cenário atual, uma vez que não se limitam às questões meramente tributárias, conforme será exposto no desenvolvimento desta pesquisa. Por essas razões, ao citar o teórico espanhol ou outra entidade internacional que utilize a expressão “educação tributária” de forma mais abrangente, logo em seguida será destacado o termo “educação fiscal”, como forma de aproximar os conceitos.

Superada esta questão referente à nomenclatura do tema em estudo, destaca-se que em sua obra, *Teoría de la Educación Tributaria*, Sainz de Bujanda (1967)¹⁶¹ sustenta que a educação tributária é decorrência de uma formação sistêmica, voltada à conscientização do cidadão sobre a importância social do tributo e o seu papel enquanto contribuinte no cumprimento de suas obrigações e na fiscalização das ações do Estado.

Bujanda defende que essa temática deve estar inserida no contexto geral da educação de um país, tendo em vista que trata diretamente com problemas sociais e busca soluções através dos tributos. Assim, as atividades educativas não devem se restringir apenas a uma disciplina, tendo em vista que a efetividade da proposta de educação fiscal envolve conhecimentos relacionados à formação da personalidade humana, inclusive o comportamento do contribuinte.

O autor salienta a importância do educador na disseminação do conhecimento sobre boas práticas de administração financeira, assim como, na tentativa de eliminar presunções culturais que prejudicam a relação do cidadão com o fisco. Ele afirma que há

¹⁶⁰ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Teoría de la Educación Tributaria**. Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de Madrid. Madrid, 1967. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/261103766/Bujanda-Fernando-Sainz-de-Teoria-de-la-Educacion-Tributaria-1967-pdf> Acesso em: 10 ago. 2020.

¹⁶¹ Ibid, p. 35.

um entendimento equivocado, onde “la presunción del contribuyente” sobre o fisco e o Estado é que estes são usurpadores daquilo que é coletivo¹⁶².

Fernando Sainz de Bujanda ressalta que os conteúdos educativos e ações propostas para conscientizar o cidadão contribuinte devem ter uma abordagem psicológica, a fim de fortalecer o sentido ou o sentimento de “responsabilidade moral”¹⁶³. Dessa forma, o teórico acredita que é possível dar um novo sentido ao processo tributário, simplificando a administração financeira do Estado e consolidando a justiça e a racionalidade do sistema tributário¹⁶⁴.

Albertina Lima alerta que a educação fiscal pode colaborar no desenvolvimento da consciência fiscal do indivíduo, tendo em vista que a pesquisadora entende que é o “processo de acionamento da capacidade intelectual do ser humano” para conhecer questões sobre fiscalidade, entendendo, analisando e refletindo sobre a alocação de recursos públicos e, por consequência, sobre “o exercício de direitos e deveres advindos desse conhecimento”¹⁶⁵.

Seguindo esse raciocínio, Ana Isabel Teixeira Duarte Pereira acredita que é necessário embutir na consciência dos cidadãos o correto cumprimento dos seus deveres fiscais a partir da promoção do conhecimento sobre a temática. Desse modo, a autora defende que é através da educação fiscal que se pode suprir esta carência de cidadania fiscal¹⁶⁶.

De maneira mais específica, Lisete Arsénio aponta que a educação fiscal tem o intuito de conscientizar o “cidadão-contribuinte quanto à função social dos impostos, a qual se insere num processo educativo para a construção de uma cidadania democrática, onde o cidadão tem o dever de participar *activamente* na sociedade”¹⁶⁷.

¹⁶² BUJANDA, Fernando Sainz de. **Teoría de la Educación Tributaria**. Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de Madrid. Madrid, 1967, p. 35. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/261103766/Bujanda-Fernando-Sainz-de-Teoria-de-la-Educacion-Tributaria-1967-pdf> Acesso em: 10 ago. 2020, p. 56.

¹⁶³ Ibid, p. 35.

¹⁶⁴ Ibid, p. 56.

¹⁶⁵ LIMA, Albertina Silva Santos de. **Uma Contribuição Ao Marketing Social E À Educação Fiscal No Brasil**: análise por meio de casos múltiplos. 2008. 358 f. Tese (Doutorado) - Curso de Contabilidade, Departamento de Dirección de Empresas y Sociología, Universidad de Extremadura, Badajoz, 2008, p. 72-73. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3806/1/Albertina%20Silva%20santos.6508329940>. Acesso em: 18 ago. 2020

¹⁶⁶ PEREIRA, Ana Isabel Teixeira Duarte. **Literacia fiscal**: um estudo empírico. 2014. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade - Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Universidade de Aveiro, Aveiro, 2014, p. 6. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10773/14293>. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁶⁷ ARSÉNIO, Lisete Sofia Pedro. **Educação fiscal e a pedagogia dos impostos**: um estudo exploratório em Portugal. 2014. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade e Fiscalidade Empresarial,

No processo democrático é necessário que as relações políticas entre Estado e sociedade sejam amplas, igualitárias, protegidas e consultivas mutuamente¹⁶⁸. Embora haja previsão legal, a igualdade entre os cidadãos é meramente formal nas democracias contemporâneas, uma vez que, na prática, os indivíduos com recursos distintos possuem oportunidades e acessos diferenciados ao sistema político e, conseqüentemente, às decisões públicas¹⁶⁹.

Participar efetivamente das decisões políticas não é tarefa fácil. Em estudo apresentado e publicado no IV Encontro Brasileiro de Administração Pública no ano de 2017, as pesquisadoras Adna Barreto e Ester Teixeira, da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), analisaram a participação popular na gestão pública do município de Mossoró-RN entre os anos de 1999 e de 2016.

Barreto e Teixeira concluíram que os programas de orçamento participativo no município não alteraram a cultura política local nem a organização da sociedade. De acordo com as estudosas, a participação popular se restringe apenas ao aspecto meramente consultivo, sem poder de opinião direta na elaboração do orçamento municipal¹⁷⁰.

A participação popular é fundamental para que uma democracia seja efetivada. Melo e Oliveira¹⁷¹ ressaltam que a democracia participativa se apresenta tanto no sentido amplo (por meio do voto) como no sentido estrito (pelo concurso dos cidadãos para a tomada de decisões na administração pública).

Na democracia participativa a sociedade deve atuar no acompanhamento, no controle, na fiscalização e nas tomadas de decisões do Estado, por meio de audiências públicas, instituições, colegiados ou outros instrumentos de fiscalização e controle social.

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra-Iscac, Coimbra, 2014, p. 6. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/13460>. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁶⁸ TILLY, Charles. **Democracy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

¹⁶⁹ ALBRECHT, Nayara F. Macedo de Medeiros. **Teorias da democracia**: caminhos para uma nova proposta de mapeamento. Bib, São Paulo, n. 88, p. 1-24, fev. 2019.

¹⁷⁰ BARRETO, Adna Raquel de Moraes; TEIXEIRA, Ester Medley Bezerra. PARTICIPAÇÃO POPULAR NA GESTÃO PÚBLICA DE MOSSORÓ-RN. In: IV ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2017, João Pessoa/PB. **Anais [...]**. João Pessoa: Sbp, 2017. p. 139-152. Disponível em: <http://plone.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0139-152-participacao-popular-na-gestao-publica-de-mossoro.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2020.

¹⁷¹ MELO, Luiz Carlos Figueira de; OLIVEIRA, Marcella Rosière de. O perfil da Administração Pública no século XXI: uma releitura à luz dos direitos fundamentais. **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 5, n. 2, p. 97-118, 31 jul. 2018. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v5i2p97-118>. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/141599/142137>. Acesso em: 24 ago. 2020.

A tentativa de estreitar a relação Estado-sociedade que a educação fiscal propõe por meio da disseminação dos conhecimentos sobre tributação, orçamento público e participação popular na Administração Pública, consubstancia o direito à democracia, assim como, o direito à informação e ao pluralismo, classificados como direitos fundamentais de Quarta Geração, de acordo com a abordagem de Paulo Bonavides¹⁷².

No entanto, Ana Horácio Geraldo acredita que nas decisões políticas de sua comunidade, a efetiva participação dos cidadãos depende diretamente do nível de sua conscientização quanto à garantia constitucional de seus direitos e da sua mobilização para que os mesmos sejam concretizados¹⁷³.

Assim, é necessário expandir as ações e as campanhas de educação fiscal como estratégia de aproximação do cidadão-contribuinte com o Estado-arrecadador de tributos. Ao utilizar mecanismos técnicos, científicos e pedagógicos que possam instruir o cidadão sobre questões fiscais e extrafiscais que envolvem o sistema tributário nacional, é possível conscientizá-lo sobre a importância de acompanhar e fiscalizar a alocação dos recursos públicos decorrentes da arrecadação tributária.

Na busca por essa conscientização, em especial no que diz respeito à tributação e orçamento público, e, conseqüentemente, a participação dos cidadãos na gestão dos recursos públicos de tal forma que exerçam a cidadania, foi instituído um programa de governo sobre a temática, como será apresentado a seguir.

2.4 O PROGRAMA NACIONAL DE EDUCAÇÃO FISCAL – PNEF

Ao final dos anos 1960 no Brasil foram realizadas as primeiras ações educativas voltadas à área da Administração Fiscal da União. Em 1969, a campanha “Operação Bandeirante”¹⁷⁴ levava informações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados

¹⁷² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 33. ed., São Paulo: Malheiros, 2018.

¹⁷³ GERALDO, Ana Horácio. **A EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE FORTALECIMENTO DOS CONSELHOS ESCOLARES**. 2011. 75 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialização em Educação Fiscal e Cidadania, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4053>. Acesso em: 22 ago. 2020.

¹⁷⁴ A Operação Bandeirante (OBAN) foi o protótipo da coordenação e execução militar das ações de repressão durante a ditadura militar brasileira. Com efeito, até 1968, a repressão à dissidência política foi realizada pelos aparatos policiais, principalmente pelas Delegacias da Ordem Política e Social (DOPS), das polícias civis nos Estados. De modo atomizado, também a Polícia Federal e as Forças Armadas tinham iniciativas próprias. [...] A OBAN foi a primeira e efetiva experiência da assunção plena das atividades de repressão pelo Exército, a partir de 1969. Ela foi implementada em São Paulo pelo Comando do II Exército, agrupando o trabalho até então realizado por órgãos do Exército, da Marinha, da Aeronáutica, da Polícia Federal e das polícias estaduais em um único destacamento. (WEICHERT, M. A. **O Financiamento de Atos de Violação de Direitos Humanos por Empresas Durante a Ditadura Brasileira**. Acervo, v. 21,

(IPI) e sobre o Imposto de Renda (IR) para os alunos do 4º e 5º ano do ensino fundamental, para os da 1ª série do ensino médio e para os adultos contribuintes, com o intuito de criar uma conscientização nacional sobre a necessidade de se pagar tributos¹⁷⁵.

O ponto central dessa ação era ensinar sobre a função socioeconômica dos tributos e fomentar a presença das pessoas nas obras públicas e nas políticas sociais¹⁷⁶. Logo em seguida, no ano de 1970, surgiu o concurso “Operação Brasil do Futuro”. Destinado ao público estudantil, poderiam participar os alunos que escrevessem uma redação sobre o imposto de renda. O tema escolhido em 1970 foi “Como o atual desenvolvimento do Brasil é ajudado pelo Imposto de Renda?”; e em 1971 o tema foi “O imposto de renda de cada um constrói o Brasil de todos”. Em 1972, essa campanha foi cessada.

Como as atividades eram voltadas aos estudantes, em 1977 foi lançado o Programa “Contribuinte do Futuro”, com a “distribuição de livros e cartilhas a alunos e professores”¹⁷⁷. Durante o período de 1969 à 1980 houve grande controle do governo militar sobre diversas instâncias sociais, sendo marcado por uma forte repressão política.

Essas campanhas educativas que o governo federal realizava (Operação Bandeirante, Operação Brasil do Futuro e Contribuinte do Futuro) visavam a formação de uma “consciência nacionalista”, tentando uma aproximação entre o fisco e sociedade¹⁷⁸.

Com a redemocratização do Brasil, alguns estados, como, por exemplo, o Espírito Santo, realizaram ações voltadas à educação tributária entre o período de 1992 e 1994, até que, em maio de 1996, o Conselho de Política Fazendária (CONFAZ)¹⁷⁹ que

n. 2, p. 183-192, 29 nov. 2011, p. 187. Disponível em: <https://revista.an.gov.br/index.php/revistaacervo/article/view/301/301>. Acesso em: 12 jun. 2022).

¹⁷⁵ SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Escola Fazendária do Estado de São Paulo. Núcleo de Documentação e Informação. **História da educação fiscal do Estado de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2015.

¹⁷⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**: documento base. Grupo de Educação Fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2015, p. 6. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf). Acesso em: 16 dez 2021.

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Escola Fazendária do Estado de São Paulo. Núcleo de Documentação e Informação. **História da educação fiscal do Estado de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2015.

¹⁷⁹ CONFAZ – Conselho de Política Fazendária. Reúne Secretários de Fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

estava reunido em Fortaleza/CE, registrou a importância de um programa de consciência tributária com o intuito de despertar a prática da cidadania¹⁸⁰.

Em 1998, o Ministério da Fazenda oficializou o Grupo de Trabalho para promover e coordenar ações voltadas à criação de um programa nacional de educação tributária¹⁸¹.

No entanto, percebeu-se que o intuito desse programa não se tratava apenas dos tributos, mas de outras questões referentes à alocação e gestão dos recursos públicos. Partindo dessa concepção, o CONFAZ, reunido no estado da Paraíba em 1999, aprovou a alteração de sua denominação para Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)¹⁸².

Consolidado por meio da Portaria Interministerial nº 413 – MF/MEC¹⁸³, de 31 de dezembro de 2002, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) instituiu o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GEF) com a participação do Ministério da Educação, do Ministério da Fazenda, da Secretaria do Tesouro Nacional, das Secretarias Estaduais de Educação e Fazenda, além da Escola de Administração Fazendária (ESAF) como entidade gestora do Programa.

O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) tem a intenção de “compartilhar conhecimentos e interagir com a sociedade sobre a origem, aplicação e controle dos recursos públicos, a partir da adoção de uma abordagem didático-pedagógica interdisciplinar e contextualizada, capaz de favorecer a participação social”¹⁸⁴.

As ações do PNEF são desenvolvidas nas três esferas de governo, por meio de projetos específicos, campanhas educativas e arrecadatórias. Essas atividades educativas são voltadas aos estudantes de ensino fundamental e médio, estudantes do ensino superior

¹⁸⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF): documento base**. Grupo de Educação Fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2015, p. 6. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf) Acesso em: 16 dez 2021.

¹⁸¹ Ibid.

¹⁸² Ibid.

¹⁸³ BRASIL. **Portaria Interministerial MF/MEC nº 413, de 31 de dezembro de 2002**. Implementa o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Brasília, 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27597> Acesso em: 10 de agosto de 2020.

¹⁸⁴ _____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014, p. 46. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4251/1/Caderno1-2014.pdf>. Acesso em: 10 de agosto de 2020.

e toda a comunidade universitária, assim como, os servidores públicos e sociedade em geral¹⁸⁵.

A Portaria MF/MEC nº 413/2002, em seu parágrafo 4º, determinou que a Coordenação e a Secretaria-Executiva do PNEF e do Grupo de Educação Fiscal (GEF) estariam a cargo da Escola de Administração Fazendária (ESAF). Por muitos anos a ESAF foi a entidade responsável por gerir as ações do PNEF e do GEF.

Ocorre que o governo federal publicou a Medida Provisória nº 870, de 1º janeiro de 2019 – posteriormente convertida na Lei nº 13.844 de 18 de junho de 2019 – que, ao criar o Ministério da Economia (fundindo os Ministérios da Fazenda, Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e Ministério do trabalho), incorporou a estrutura da ESAF à da Escola Nacional de Administração Pública (Enap).

Por sua vez, a Enap, devido à publicação do Decreto nº 9.759, de 11 de abril de 2019, que extinguiu e estabeleceu diretrizes, regras e limitações para colegiados da administração pública federal, resolveu, através da Portaria nº 511, de 22 de agosto de 2019, extinguir o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GEF), abdicando da coordenação nacional do PNEF.

Preocupado com o rumo que o PNEF poderia tomar e considerando sua relevância para as administrações tributárias e a sociedade, o CONFAZ resolveu celebrar o Protocolo ICMS nº 44/19, em 29 de julho de 2019, com a finalidade de manter e fortalecer o Programa nos respectivos Estados signatários.

Visando a manutenção das ações do Programa Nacional foi criado o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal (GT-EF) no âmbito da Comissão Técnica Permanente do ICMS (por meio do Ato COTEPE/ICMS nº 39, de 29/07/2019) com participação de servidores de cada uma das unidades federadas. O Grupo de Trabalho recebeu a nomenclatura de “GT66-Educação Fiscal”, com o objetivo de definir a política do PNEF para execução pelos signatários do Protocolo supracitado.

Todos os estados-membros brasileiros e o Distrito Federal subscreveram o Protocolo ICMS nº 44/19, por meio de suas Secretarias de Fazenda, Economia, Finanças, Receita e/ou Tributação, representados por seus Secretários de Estado.

¹⁸⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**: documento base. Grupo de Educação Fiscal. 2. ed. Brasília: ESAF, 2015. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf) Acesso em: 16 dez 2021.

Dessa forma, o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) se mantém em atividade no âmbito nacional, sendo coordenado pelo CONFAZ através do GT66-Educação Fiscal, ratificado pelo Ato COTEPE/ICMS nº 48, de 04/09/2019. Atualmente, a missão do GT66-Educação Fiscal é “disseminar conhecimentos à sociedade sobre a origem, a aplicação e o controle dos recursos públicos, estimulando a cidadania ativa”¹⁸⁶.

Além da Coordenação Geral e da Secretaria Executiva do GT66-Educação Fiscal, foram criadas quatro comissões temáticas com a finalidade de organizar as ações e as iniciativas da política de educação fiscal, que são compostas por representantes dos estados: Comissão de Gestão Estratégica, Comissão de Monitoramento e Avaliação, Comissão de Currículo e Formação e Comissão de Comunicação¹⁸⁷.

De acordo com o Plano Estratégico 2020-2023 do GT66-Educação Fiscal, cada comissão deverá desenvolver seu Plano de Ação para executar suas tarefas e ao cumprir sua missão, o GT66 seja “reconhecido pela sociedade como um grupo responsável por um Programa de Estado de excelência na promoção da cidadania fiscal”¹⁸⁸.

Seguindo as diretrizes e os fundamentos do PNEF, o GT66 deve incentivar à participação dos representantes das três esferas governamentais, acompanhando e consolidando as ações dos Grupos de Educação Fiscal Estaduais (GEFEs) e dos Grupos de Educação Fiscal Municipais (GEFMs), bem como, deve atuar como integrador e articulador de experiências no âmbito não-governamental.

Os Grupos Estaduais e Municipais de Educação Fiscal estão previstos no PNEF com o objetivo de descentralizar as ações. Os estados e os municípios são autônomos na elaboração e implementação dos seus programas, dos seus projetos, das suas campanhas, de acordo com suas peculiaridades socioculturais e econômicas, no entanto, devem obedecer às diretrizes nacionais.

Tanto no âmbito estadual como no municipal, os programas devem ser desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda (Finanças e/ou Tributação) juntamente com a Secretaria de Educação.

¹⁸⁶ **PLANO ESTRATÉGICO: GT66 - Educação Fiscal 2020 -2023** / CONFAZ-COTEP. – Brasília, DF; CONFAZ-COTEPE, 2020. 23p. il; 34cm. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/educacaoofisc al/GEFE-RJ/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Arquivos/Documentos%20inseridos%20em%202021/Plano%20Estrat%C3%A9gico%20GT-66-Educa%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal.pdf?lve>. Acesso em: 14 abr. 2022.

¹⁸⁷ Ibid, p. 10.

¹⁸⁸ Ibid, p. 16.

A presença dos órgãos máximos de educação nas esferas federal (Ministério da Educação), estadual e municipal (Secretarias de Educação) nos programas de educação fiscal é importante devido à necessidade de um suporte didático-pedagógico na elaboração dos materiais educativos dos projetos e das campanhas, tendo em vista que é por meio do “exercício de uma prática pedagógica” que se busca formar integralmente o “cidadão autônomo, reflexivo e consciente de seu papel, capaz de contribuir para a transformação da sociedade”¹⁸⁹.

As ações do PNEF se baseiam no “exercício de uma prática educativa na perspectiva de formar um cidadão consciente, reflexivo e mobilizador, de forma a contribuir para a transformação social”¹⁹⁰. Ou seja, trata-se de uma política pública que tem como principal proposta uma educação para a cidadania, na qual o cidadão está inserido como peça fundamental.

Dada a sua importância na formação integral do cidadão, o Conselho Nacional de Educação (CNE), por meio da Resolução nº 007/2010¹⁹¹, reconheceu a educação fiscal como tema abrangente e contemporâneo que afeta a vida humana em escala global, regional e local, assim como na esfera individual. Dessa forma, o CNE recomenda que os componentes curriculares e as áreas de conhecimentos articulem seus conteúdos com a temática da educação fiscal.

Antes, a educação fiscal estava implicitamente inserida no tema transversal “Trabalho e Consumo”, mais precisamente no subtema “Tributação, distribuição de renda e justiça social”, a ser discutido nas escolas brasileiras, devido à recomendação dos Parâmetros Curriculares Nacionais (PCN)¹⁹².

O texto de 1998 tratava sobre a importância do cidadão em estar atento ao valor arrecadado de imposto e sua destinação na Administração Pública, bem como ao

¹⁸⁹ **PLANO ESTRATÉGICO: GT66 - Educação Fiscal 2020 -2023** / CONFAZ-COTEP. – Brasília, DF; CONFAZ-COTEPE, 2020. 23p. il; 34cm. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/educacaofiscal/GEFE-RJ/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Arquivos/Documentos%20inseridos%20em%202021/Plano%20Estrat%C3%A9gico%20GT-66-Educa%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal.pdf?lve>. Acesso em: 14 abr. 2022.

¹⁹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014, p. 3. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4251/1/Caderno1-2014.pdf>. Acesso em: 10 de agosto de 2020.

¹⁹¹ _____. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação; Câmara de Educação Básica. **Resolução nº 7, de 14 de dezembro de 2010**. Fixa Diretrizes Curriculares Nacionais para o Ensino Fundamental de 9 (nove) anos. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de dezembro de 2010, Seção 1, p. 34. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/dmdocuments/rceb007_10.pdf>. Acessos em: 23 abr. 2022.

¹⁹² _____. Secretaria de Educação Fundamental. **Parâmetros Curriculares Nacionais**: terceiro e quarto ciclos: apresentação dos temas transversais. Brasília: MEC/SEF, 1998, p. 356 e 357.

“recolhimento do imposto que o comerciante, o industrial ou o prestador de serviço deve efetuar”. Alertava ainda que o cidadão deveria participar “do orçamento público, discutindo suas prioridades e controlando sua execução”¹⁹³.

Mesmo com o passar dos anos e algumas mudanças nos documentos que orientam os componentes curriculares da Educação Básica no Brasil, a temática da educação fiscal ainda se faz presente. As Diretrizes Curriculares Nacionais da Educação Básica (DCN)¹⁹⁴ e a Base Nacional Comum Curricular (BNCC)¹⁹⁵ reforçam a importância de incorporar aos currículos e às propostas pedagógicas a abordagem de Temas Contemporâneos Transversais (TCT), como por exemplo, a Educação Fiscal.

Os Temas Contemporâneos Transversais (TCT) estão dispostos em seis macroáreas temáticas, dentre elas a Economia, que comporta os temas: Trabalho, Educação Financeira e Educação Fiscal. De acordo com a BNCC os temas podem ser trabalhados “em um ou mais componentes de forma intradisciplinar, interdisciplinar ou transdisciplinar, mas sempre transversalmente às áreas de conhecimento”¹⁹⁶.

Apesar de estar inserida na Base Nacional Curricular Comum (BNCC) da educação básica brasileira como Tema Transversal Contemporâneo (TTC), a educação fiscal “precisa ser reconhecida como um dos pilares do processo educacional na edificação de uma consciência cidadã”¹⁹⁷.

Esse reconhecimento e valorização da educação fiscal no processo de formação do indivíduo para o exercício da cidadania é possível com a implantação e execução contínua de programas de educação fiscal à nível federal, estadual e municipal. Por meio

¹⁹³ BRASIL. Secretaria de Educação Fundamental. **Parâmetros Curriculares Nacionais**: terceiro e quarto ciclos: apresentação dos temas transversais. Brasília: MEC/SEF, 1998, p. 356 e 357.

¹⁹⁴ _____. Ministério da Educação; Secretaria de Educação Básica; Secretaria de Educação Continuada, Alfabetização, Diversidade e Inclusão; Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Conselho Nacional de Educação; Câmara de Educação Básica. **Diretrizes Curriculares Nacionais da Educação Básica**. Brasília: MEC; SEB; DICEI, 2013. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=13448-diretrizes-curriculares-nacionais-2013-pdf&Itemid=30192. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁹⁵ _____. **Base Nacional Comum Curricular (BNCC)**. Educação é a Base. Brasília, MEC/CONSED/UNDIME, 2018. Disponível em: http://basenacionalcomum.mec.gov.br/images/BNCC_EI_EF_110518-versaofinal_site.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

¹⁹⁶ _____. **Temas Contemporâneos Transversais na BNCC**. Proposta de Práticas de Implementação. Brasília, MEC, 2019, p. 6-7. Disponível em: http://basenacionalcomum.mec.gov.br/images/implementacao/guia_pratico_temas_contemporaneos.pdf. Acesso em 23 abr. 2022.

¹⁹⁷ BARBOSA, César Martins; FREIRE, Vânia Carla F. de O. Educação fiscal e cidadania: revisão integrativa de literatura no período de 2005 a 2020 / fiscal education and citizenship. **Brazilian Journal Of Development**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 4450-4471, 17 jan. 2022, p. 452. South Florida Publishing LLC. <http://dx.doi.org/10.34117/bjdv8n1-295>. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/42824/pdf>. Acesso em: 14 abr. 2022.

de ações concretas, projetos e campanhas educativas que abordam a temática é possível despertar nas pessoas o espírito de cidadania.

Para contribuir com a formação permanente do cidadão, a antiga Escola de Administração Fazendária (ESAF) elaborou quatro cadernos pedagógicos e ofertou o Curso de Disseminadores de Educação Fiscal durante vários anos, até ser extinta em 2019. A última edição do material de didático foi publicada em 2014, servindo de base pedagógica para outros cadernos, cartilhas, livros publicados por programas estaduais e municipais de educação fiscal.

O Caderno 1 – “Educação Fiscal no Contexto Social” traz as diretrizes do Programa, seus objetivos e abrangência, no contexto da educação fiscal e da educação pública; o Caderno 2 – “Relação Estado-Sociedade” aborda temas relacionados à organização da vida em sociedade e suas implicações na garantia do estado democrático de direito e da cidadania¹⁹⁸.

O Caderno 3 – “Função Social dos Tributos” evidencia a importância do tributo na atividade financeira Estatal para a manutenção das políticas públicas e melhoria das condições de vida do cidadão; e o Caderno 4 – “Gestão Democrática dos Recursos Públicos” suscita temas relativos ao orçamento, ao compromisso social e fiscal do gestor público e ao exercício do controle social¹⁹⁹.

Atualmente, a Escola Nacional de Administração Pública (Enap) juntamente com outros órgãos e Secretarias Estaduais articulam e oferecem, gratuitamente, o Curso de Disseminadores de Educação Fiscal. Realizado virtualmente, tem como público alvo professores, gestores e servidores públicos, lideranças comunitárias e todos aqueles que se interessem pela temática.

Outra forma de incentivar e valorizar os trabalhos e as ações sobre educação fiscal nas escolas, na imprensa, no serviço público e na área da tecnologia são os concursos e prêmios realizados por associações de auditores fiscais ou fiscais de tributos estaduais, a exemplo da Associação Nacional de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, que promove, desde 2012, o Prêmio Nacional de Educação Fiscal²⁰⁰.

¹⁹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014, p. 3. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4251/1/Caderno1-2014.pdf>. Acesso em: 10 de agosto de 2020.

¹⁹⁹ Ibid.

²⁰⁰ Prêmio Nacional de Educação Fiscal, 2020. Disponível em: <https://www.premioeducacaofiscal.org.br/sobrenos/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

A FEBRAFITE visualiza a educação fiscal “como uma pauta de Estado e da sociedade, transformadora, contemporânea, ampla, democrática, transversal, descentralizada, inovadora e exponencial”, reconhecendo a importância de “iniciativas de impacto social e tributário que possam transformar a realidade brasileira em prol do desenvolvimento econômico”²⁰¹.

Por isso, inserir a temática da educação fiscal nos currículos escolares, nas discussões universitárias, nas capacitações de servidores públicos, enfim, na formação da sociedade em geral é uma ação necessária e urgente. É preciso levantar discussões sobre tributação, orçamento público, participação social e outros temas ligados à democracia e cidadania para que o cidadão compreenda o seu papel na sociedade.

Dessa forma, apesar de ser interesse e de competência do Estado promover e institucionalizar a educação fiscal – visando a educação para a cidadania e, conseqüentemente, o aumento da arrecadação tributária – esta pesquisa tem o intuito de provocar essas discussões no ambiente acadêmico e de contribuir com o estado da arte sobre a temática, por meio da análise das ações realizadas pelo Programa de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte sob o viés da regulação por incentivos discutido no capítulo anterior.

3. O PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RIO GRANDE DO NORTE E A REGULAÇÃO POR INCENTIVOS

Neste capítulo será analisado o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte sob o viés da regulação por incentivos, destacando seus objetivos e as principais ações desenvolvidas pela política de educação fiscal no Estado.

O Estado Rio Grande do Norte foi um dos primeiros Estados brasileiros a implantar o seu programa de educação fiscal, através do Decreto nº 13.621 de 05 de novembro de 1997, chamado de Programa de Educação Tributária²⁰². Acompanhando a

²⁰¹ Prêmio Nacional de Educação Fiscal, 2020. Disponível em: <https://www.premioeducacaofiscal.org.br/sobrenos/>. Acesso em: 25 abr. 2022.

²⁰² BRASIL. (Estado). Decreto nº 13.621 de 5 de novembro de 1997. Institui o Programa de Educação Tributária a ser implantado na rede oficial de ensino. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/content/aplicacao/set_v2/legislacao/instrumentos/decretos/cidadao_nota_10/decreto%2013621-1997_institui%20prog_educ_tributaria.pdf. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

evolução dos estudos sobre a temática, em 2004 foi criada a Coordenadoria de Educação Fiscal (COEF)²⁰³.

Logo após 15 dias de trabalho da COEF, o Governo do Rio Grande do Norte instituiu a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada “Cidadão Nota 10”, com os objetivos de: I - conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função social; II - combater a sonegação e a evasão fiscais; III - criar na população o hábito de exigir a nota fiscal por ocasião da aquisição de mercadorias ou tomada de serviços; IV - estimular a emissão voluntária de nota fiscal por parte do contribuinte do ICMS; V - incentivar as atividades educacionais, artístico-culturais, desportivas, assistenciais e de saúde; VI - assistir às famílias carentes, possibilitando a troca de nota ou cupom fiscal por alimentos; VII - promover a desoneração da carga tributária, conferindo créditos do Tesouro Estadual, através da troca de cupons ou notas fiscais, a pessoa natural ou jurídica que adquirir mercadorias ou bens de estabelecimento contribuinte do ICMS localizado no Estado do Rio Grande do Norte²⁰⁴.

Com o passar dos anos, visando efetivar o Programa de Educação Fiscal no Rio Grande do Norte, a Secretaria do Estado da Tributação (SET-RN) instituiu em 2012 a Comissão Executiva do Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE)²⁰⁵.

Aparentemente, a intenção do Programa de Educação Fiscal, através da campanha Cidadão Nota 10, era fazer com que as pessoas mudassem o comportamento e adotassem condutas que pudessem auxiliar na fiscalização e, consequentemente, aumentar a arrecadação. Quando o cidadão exige a nota fiscal ao comprar uma mercadoria ou ao contratar algum serviço está atuando em favor do Estado, reforçando a fiscalização tributária e fortalecendo o compromisso fiscal dos contribuintes.

Nessa campanha eram emitidos pelo ente estatal “vales-lazer” (proveniente da permuta de notas e cupons fiscais por ingressos para cinemas, teatros, espetáculos e jogos

²⁰³ _____. (Estado). Lei Complementar nº 267, de 11 de fevereiro de 2004. Cria cargos de provimento em comissão de Coordenador nos Quadros de Pessoal das Secretarias de Estado da Segurança Pública e da Defesa Social (SESED) e da Tributação (SET), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/2019/07/12/c77a7daa799a8dc14142c1df04e1d3d7.pdf>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

²⁰⁴ _____. (Estado). Lei nº 8486, de 26 de fevereiro de 2004. *Institui a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10", integrante do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte, e dá outras providências. Art. 1º da Lei 8486/2004.* Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152827>. Acesso em: 10 de janeiro 2022.

²⁰⁵ _____. (Estado). Resolução Interadministrativa nº 001/2012-SET/SEEC de 13 de agosto de 2012, alterada pela Resolução Interadministrativa nº 001/2014-SET/SEEC, de 13 de fevereiro de 2014. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=12&assuntoEsp=338. Acesso em: 7 jan. 2023.

desportivos) e “vales-prêmio” para a distribuição aos consumidores finais por meio de sorteios.

Outros programas foram criados com o intuito de incentivar a emissão da nota ou cupom fiscal no Rio Grande do Norte. O Programa Cidadão Sem Fome²⁰⁶ que, por meio de vale-alimentação emitido pelo Estado, o indivíduo poderia trocar os cupons ou as notas fiscais por gêneros alimentícios constantes na cesta básica; e o Programa “Poupança Fiscal”²⁰⁷, conferindo o direito ao recebimento de créditos do Tesouro Estadual através da troca de cupons ou notas fiscais para as pessoas que fossem identificadas através do número do CPF ou CNPJ.

Dentre as formas de aproveitamento desses créditos do Tesouro Estadual a pessoa física ou jurídica poderia reduzir do valor do débito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA do exercício seguinte, importando em um caso de desoneração tributária por meio de um incentivo fiscal do Estado. O cidadão-contribuinte do IPVA era estimulado a exigir a nota fiscal para ganhar um desconto no pagamento final do imposto.

No final do ano de 2014, a SET-RN firmou contrato de prestação de serviços com o Instituto Publix para que fosse realizada a avaliação do Programa de Educação Fiscal do Estado e a elaboração de Plano de Ações para os próximos 4 anos, incluindo Plano de Comunicação com os atores envolvidos no programa (PEF-RN), Plano de Formação e Capacitação de Servidores Multiplicadores e a criação de indicadores para monitoramento e avaliação do programa.

O Instituto Publix identificou diversas fragilidades no Programa de Educação Fiscal do Rio Grande do Norte (PEF-RN). O relatório final, de março de 2015, constatou que o PEF-RN não tinha clareza em seus principais objetivos e diretrizes de ação para atingi-los²⁰⁸.

²⁰⁶ BRASIL. (Estado). Lei nº 9.061, de 07 de fevereiro de 2008. Cria o programa "CIDADÃO SEM FOME", altera a Lei nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004, que instituiu campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais, garante, por meio de vale-alimentação, a troca de cupons ou notas fiscais por gêneros alimentícios da cesta básica, e dá outras providências. Rio Grande do Norte. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=153154>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

²⁰⁷ _____. (Estado). Lei nº 9.611, de 03 de janeiro de 2012. Cria o programa "POUPANÇA FISCAL", altera a Lei nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004, que instituiu campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais, estimula à cidadania fiscal, conferindo o direito ao recebimento de créditos do Tesouro Estadual através da troca de cupons ou notas fiscais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao/arq50507b6e7fd6a.pdf>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

²⁰⁸ **Relatório final sobre a avaliação do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte** – PEF/RN elaborado pelo Instituto Publix e cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do RN (COEF) e pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), 2015, p. 8.

A avaliação constatou que a rede de participantes do GEFE-RN encontrava-se bastante desarticulada, com raras reuniões de planejamento e avaliação do Programa. Não havia visão de resultados e nem acompanhamento posterior à formação de disseminadores e tutores da Educação Fiscal. Segundo os avaliadores do Instituto, não era possível identificar os impactos do PEF-RN na cidadania e na consciência fiscal de cada contribuinte²⁰⁹.

Outra fragilidade apontada foi a ausência de recursos financeiro para o Programa de Educação Fiscal do Rio Grande do Norte. Destacaram ainda que, apesar de ter sido instituído pela Lei nº 8.486 de 26 de fevereiro de 2004, o Fundo Estadual de Incentivo à Educação Fiscal, regulamentado pelo Decreto Estadual nº 18.873 de 2006, até àquele momento do relatório final (março de 2015) ainda não tinha sido posto em prática²¹⁰.

Ao analisar a campanha “Cidadão Nota 10”, o Instituto Publix relatou que a campanha comprometeu financeiramente o Estado e a gestão do PEF-RN, uma vez que absorveu recursos humanos e orçamentários do programa, impedindo a execução de ações voltadas à educação fiscal. O relatório concluiu que “esforços e recursos são consumidos pelo Cidadão Nota 10, obscurecendo o real significado da Educação Fiscal”²¹¹.

Diante do diagnóstico, a equipe avaliadora do Publix traçou 4 etapas para alcançar o aperfeiçoamento do programa. Na primeira, foi desenvolvido o Plano de Ação com o objetivo de estabelecer suas diretrizes e redefinir a estratégia do PEF-RN.

Em seguida, foi elaborado o Plano de Comunicação, envolvendo diversos atores que pudessem contribuir diretamente com o Programa, como universidades, órgãos públicos, servidores e gestores estaduais. Foi sugerido encontros rotineiros coordenados pela COEF e pelo GEFE visando a construção de materiais e ferramentas de comunicação²¹².

A terceira etapa foi sobre a formação e a capacitação de disseminadores e tutores de educação fiscal, sendo sugerido que houvesse uma revisão do formato do curso, primando pela sensibilização dos agentes em momentos presenciais e que a COEF melhorasse sua comunicação com o público-alvo do curso, realizando o acompanhamento após a formação. De acordo com o relatório foi entregue à COEF um novo modelo do

²⁰⁹ **Relatório final sobre a avaliação do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte** – PEF/RN elaborado pelo Instituto Publix e cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do RN (COEF) e pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), 2015, p. 8.

²¹⁰ Ibid, p. 9.

²¹¹ Ibid, p. 10.

²¹² Ibid, p. 19.

curso e um plano de formação continuada semestral para disseminadores e tutores de educação fiscal²¹³.

Quanto ao modelo de monitoramento e avaliação foram sugeridas reuniões mensais e trimestrais para acompanhar a execução das ações do Plano de Ação, bem como reuniões semestrais e anuais para a análise dos resultados intermediários dos indicadores do programa e seus resultados finais, respectivamente. Após os encontros, sugeriu-se a elaboração de “relatórios sucintos e didáticos” com os resultados apresentados, incluindo “ações de correção e encaminhamentos”²¹⁴.

Apesar de ter sido informado que o Plano de Ação seria para os quatro anos subsequentes, o relatório final prevê ações para os anos de 2015 e 2016, justificando que o planejamento para os anos 2017 e 2018 não foi elaborado por se considerar que é necessário avaliar a execução das atividades anteriores para definir as ações dos anos seguintes²¹⁵.

Contudo, o relatório prevê algumas de iniciativas para avaliação futura como, por exemplo, o planejamento estratégico do PEF-RN; a formação de grupos regionais de educação fiscal e realização de seminários; produção de materiais pedagógicos; além de ações que promovam a interação com outros Estados brasileiros²¹⁶.

A COEF se baseia até hoje nos resultados do relatório do Instituto Publix para traçar os planos da política estadual de educação fiscal, conforme indica seu Plano de Ação 2021-2023²¹⁷, com o intuito de melhorar a disseminação da temática por todo o Estado.

Em meados de 2017, o programa de Educação Fiscal no Rio Grande do Norte passou por mais uma mudança. A Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017, instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal²¹⁸, a ser executado conforme com as diretrizes estabelecidas pelo Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

²¹³ **Relatório final sobre a avaliação do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte** – PEF/RN elaborado pelo Instituto Publix e cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do RN (COEF) e pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), 2015, p. 27 a 31.

²¹⁴ Ibid, p. 32.

²¹⁵ Ibid, p. 15.

²¹⁶ Ibid, p. 16.

²¹⁷ Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²¹⁸ BRASIL. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Artigo 1º. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rn/lei-ordinaria-n-10228-2017-rio-grande-do-norte-institui-o-programa-estadual-de-educacao-e-cidadania-fiscal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 10 de jan 2023.

Nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.228/2017, o Programa Estadual consiste no desenvolvimento de ações e campanhas educativas com o objetivo de I - disseminar a educação fiscal no âmbito estadual; II - conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função social e econômica; III - promover a participação direta dos cidadãos em ações que tenham por finalidade contribuir para o incremento da arrecadação tributária do Estado; IV - estimular a emissão voluntária do documento fiscal por parte do contribuinte do ICMS; V - incentivar atividades assistenciais, desportivas, de saúde e de defesa dos direitos dos animais.

Essa lei estadual somente foi regulamentada em 10 de maio de 2019, por meio do Decreto nº 28.841, que dispôs sobre a nova campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada Nota Potiguar²¹⁹. Com exceção do objetivo de disseminar a educação fiscal no Estado, os objetivos da campanha são os mesmos do Programa Estadual, tendo, ainda, sido acrescido o estímulo à regularização cadastral das empresas perante à Secretaria de Estado da Tributação (SET-RN).

3.1 O PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RN

Ação integrante do Programa de Educação e Cidadania Fiscal do RN, a campanha Nota Potiguar busca tornar a exigência dos documentos fiscais um hábito para o cidadão, promovendo a sua participação direta em ações que incrementem a arrecadação estadual, especialmente no que se refere ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Poderão participar da campanha o cidadão regularmente inscrito no Cadastro de Pessoas Físicas do Ministério da Fazenda (CPF/MF) e as entidades sem fins lucrativos compreendidas como organizações da sociedade civil, nos termos do art. 2º, I da Lei Federal 13.019/2014. No entanto, para o cidadão concorrer às premiações deve se cadastrar no aplicativo móvel chamado “Nota Potiguar” ou no próprio site²²⁰ da campanha.

²¹⁹ _____. (Estado). Decreto nº 28.841, de 10 de maio de 2019. Regulamenta a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, dispõe sobre a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada Nota Potiguar e dá outras providências. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/downloads/legislacao/DECRETO-28841-2019.pdf>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

²²⁰ Campanha Nota Potiguar. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/>. Acesso: 11 jan. 2022.

Ao se cadastrar, o contribuinte escolhe uma das entidades devidamente credenciadas a uma das secretarias envolvidas: Secretaria de Estado do Trabalho, da Habitação e da Assistência Social (SETHAS), Secretaria de Estado do Esporte e do Lazer (SEEL) ou Secretaria de Estado da Saúde Pública (SESAP).

Caso o cidadão-contribuinte seja sorteado com um prêmio em dinheiro, a instituição escolhida também receberá um prêmio no valor equivalente a 50% da sua premiação. Por exemplo: se o contribuinte ganhar R\$ 20.000,00, a entidade que ele escolheu para ajudar recebe o valor de R\$ 10.000,00. Esta é apenas uma das premiações disponibilizadas pela campanha Nota Potiguar, que será melhor analisada no tópico seguinte.

A lei que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do RN não se resumiu a estabelecer apenas uma campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais por estabelecimentos contribuintes do ICMS no Estado. A Lei nº 10.228/2017 instituiu também o Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal, gerido pela Secretaria de Tributação, com o intuito de viabilizar financeiramente o Programa de Educação e Cidadania Fiscal, além de prever campanhas educativas para disseminar a educação fiscal no âmbito estadual e para conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função socioeconômica.

Gerido financeiramente pela SET-RN, o Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal é constituído por receitas de: I - o produto da arrecadação das penalidades previstas nesta Lei; II - parte do produto da arrecadação de penalidades tributárias relativas ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ou do imposto que vier a substituí-lo; III - as doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil ou do exterior; IV - outras receitas ou dotações orçamentárias que lhe vierem a ser destinadas. A utilização desses recursos é vedada para despesas com o pessoal e encargos sociais, serviço da dívida e qualquer outra despesa não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiadas pelo Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal²²¹.

²²¹ BRASIL. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Artigo 9º e 10º. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rn/lei-ordinaria-n-10228-2017-rio-grande-do-norte-institui-o-programa-estadual-de-educacao-e-cidadania-fiscal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 10 de jan 2023.

O desmonte do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) no ano de 2019 pelo governo federal impactou diretamente nas ações e campanhas de educação fiscal nos estados brasileiros. No Rio Grande do Norte, por exemplo, a capacitação de disseminadores de educação fiscal e a formação de tutores ficaram comprometidas devido à extinção da ESAF, uma vez que os cursos eram promovidos em parceria com a escola fazendária. Somado a isso, as restrições impostas pela pandemia de Covid-19 dificultaram a execução de diversas atividades educativas no RN, razões pelas quais não foram registradas ações nos anos de 2019 e 2020²²².

A Coordenadoria de Educação Fiscal (COEF) e o Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), motivados e orientados pelo GT66, que assumiu a Política Nacional de Educação Fiscal, deram continuidade na execução do Programa Estadual e elaboraram um Plano de Ação 2021-2023 para além da campanha Nota Potiguar. Com base no relatório final do Instituto Publix supracitado, o GEFE-RN traçou um novo planejamento estratégico do Programa de Educação Fiscal para desenvolver suas atividades e alcançar suas metas²²³.

Dentre as ações planejadas, algumas foram realizadas durante o ano de 2021, como a participação em seminários e eventos de Educação Fiscal, promovendo o GEFE-RN e interagindo com outros Estados da Federação; bem como, a distribuição de livros didáticos sobre educação fiscal às escolas públicas de Ensino Fundamental II (6º ao 9º ano), com o título “A galera se liga em cidadania”.

Foram distribuídos os livros na versão do professor e na versão do aluno, sendo contempladas todas as 16 Diretorias Regionais de Educação e Cultura (DIREC) do Estado do RN. A temática da educação fiscal esteve presente em ações já existentes de outros órgãos públicos estaduais durante o ano de 2021²²⁴.

Em 2022, foi lançada a websérie “O Milagre do Tributo” no canal da campanha Nota Potiguar no Youtube²²⁵. Os vídeos mostram o processo da criação do poema “O Milagre do Tributo”, de autoria dos poetas potiguares Antônio Francisco Teixeira de Moura e Antônio Kydelmir Dantas de Oliveira. Essa ação educacional busca a

²²² Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²²³ Ibid.

²²⁴ Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²²⁵ Canal da Nota Potiguar no Youtube: <https://www.youtube.com/@NotaPotiguar>

conscientização da população sobre a importância socioeconômica do tributo e sua relação com os cidadãos.

Outras ações foram realizadas no ano de 2022 visando a disseminação da educação fiscal no âmbito estadual. No mês de fevereiro, membros do GEFE-RN participaram da Semana Pedagógica da 3ª DIREC, com sede no município de Nova Cruz-RN, abordando a temática da educação fiscal. Seguindo a sugestão anterior do Instituto Publix para rever o modelo do curso de disseminadores e de tutores de educação fiscal, o GEFE-RN buscou parcerias com outros Estados e disponibilizou formações em educação fiscal para diversos públicos-alvo²²⁶.

Além disso, o Estado do Rio Grande do Norte, por intermédio da Secretaria do Estado da Tributação (SET-RN) e da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul (SEFAZ/RS), celebrou o Termo de Cooperação Técnica com o Estado do Rio Grande do Sul visando a implementação de ações de mútua colaboração técnica em programas de cidadania fiscal, de conformidade tributária e inovações na administração tributária²²⁷.

Ao longo dos últimos anos o Grupo de Educação Fiscal do RN assumiu o caráter interadministrativo, sendo composto por membros de diversas secretarias estaduais, como Secretaria de Estado da Tributação (SET); Secretaria de Estado da Educação, da Cultura, do Esporte e do Lazer (SEEC); Secretaria de Estado do Planejamento e das Finanças (SEPLAN) e Controladoria Geral do Estado (CONTROL).

Atualmente, por meio da Resolução Interadministrativa nº 008/2022 – SET/SEEC/SEPLAN/CONTROL²²⁸ foi instituída a nova Comissão Executiva do Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), presidida pela servidora Eliane Pinheiro Maciel Prietto Dias, a qual também exerce a função de coordenadora do Laboratório de Inovação da Secretaria de Tributação (LabRE-SET).

Com o projeto intitulado “Esse Papo de Imposto”, o LabRE-SET foi contemplado pelo Programa Janela GNova 2022 – CoLabs, desenvolvido pela Enap, com

²²⁶ Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²²⁷ **Súmula do Termo de Cooperação Técnica Nº SEFAZ 22/10/036 e FPE 1606/2022.** Partícipes: Secretaria da Fazenda - SEFAZ/RS (CNPJ 87.958.674.0001-81), e Secretaria de Estado da Tributação - SET/RN (CNPJ: 24.519.654/0001-94). Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=759839>. Acesso em: 22 jan. 2023.

²²⁸ _____. (Estado). Resolução Interadministrativa nº 008/2022 – SET/SEEC/SEPLAN/CONTROL, de 19 de dezembro de 2022. Institui a nova Comissão Executiva do Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE) e revoga a Resolução Interadministrativa nº 001/2019 - SET/SEEC/SEPLAN/CONTROL, de 28 de março de 2019. Disponível em: <https://deirn.sdoe.com.br/diariooficialweb/#!/visualizar-jornal?dataPublicacao=23-12-2022&diario=MTIx&extra=false>. Acesso em: 15 jan. 2023.

intuito de apoiar gratuitamente o desenvolvimento do laboratório de inovação durante quatro meses.

O Plano de Ação 2021-2023 do GEFE estabelece metas e objetivos que visam à promoção da educação fiscal como elemento de formação da cidadania, tais como: elaborar projeto pedagógico para as ações do Programa Estadual; atualizar as informações sobre o PNEF na página da Nota Potiguar; implementar educação fiscal nas escolas públicas estaduais; criar vídeo institucional de apresentação; desenvolver e implantar parcerias com organismos da sociedade para promoção da temática; capacitar gestores municipais na distribuição dos recursos estaduais do FPM; criar um ambiente virtual gamificado; realizar evento da Semana de Educação Fiscal; instituir Programa de Linguagem Simples; desenvolver Projeto Juventude e Cidadania; elaborar e disponibilizar formações em educação fiscal para diversos públicos-alvo; e implantar ambiente virtual prototipado e testado no projeto "Esse Papo de Imposto", do Laboratório de Inovação da Secretaria de Inovação da SET-RN²²⁹.

Todo esse planejamento para desenvolver ações de caráter educativo em paralelo à campanha de emissão de notas fiscais (Nota Potiguar) demonstra que há um novo olhar sobre o Programa de Educação e Cidadania Fiscal do RN, apesar de, até o momento, os esforços estarem concentrados na campanha Nota Potiguar.

3.2 A CAMPANHA NOTA POTIGUAR

Dando sequência à política de incentivo à emissão de notas fiscais (Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica – NFC-e e Nota Fiscal Eletrônica – NF-e) no âmbito do Estado do Rio Grande do Norte, iniciada em 2004 com a campanha Cidadão Nota 10, a Nota Potiguar é a principal e única campanha permanente do Programa de Educação Fiscal Estadual, com o objetivo de fomentar o exercício da cidadania fiscal mediante estímulo aos adquirentes de mercadorias para que exijam a emissão do documento fiscal²³⁰.

Nesse sentido, o Estado, por meio da Secretaria de Tributação (SET-RN), oferta prêmios mensais em dinheiro, promove a troca de pontos adquiridos por ingressos de

²²⁹ Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²³⁰ BRASIL. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Artigo 1º. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rn/lei-ordinaria-n-10228-2017-rio-grande-do-norte-institui-o-programa-estadual-de-educacao-e-cidadania-fiscal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 10 de jan 2023.

eventos, distribui *vouchers* para descontos em agências de turismo, bares e restaurantes, e ainda, oferta desconto no IPVA, de até 10%, limitado a um veículo por proprietário.

Apenas concorre aos prêmios o cidadão que estiver cadastrado por meio do aplicativo móvel ou pelo site da Nota Potiguar e as instituições sem fins lucrativos (organizações da sociedade civil) que estiverem estabelecidas no Estado do RN, com, no mínimo, 12 meses de efetivo funcionamento, e que estiverem cadastradas junto às Secretarias Estaduais de acordo com sua área de atuação e devidamente credenciadas na SET-RN²³¹.

O Rio Grande do Norte está dividido em 7 Regionais de Tributação, geridas por Unidades Regionais de Tributação (URT), que são órgãos de descentralização administrativa e geográfica. A 1ª URT é sediada em Natal; a 2ª URT localizada no município de Nova Cruz; 3ª URT, Currais Novos; 4ª URT em Macau; 5ª URT em Caicó; 6ª URT em Mossoró e a 7ª URT com sede no município de Pau dos Ferros.

A campanha Nota Potiguar distribui 3 prêmios globais a serem sorteados entre os cidadãos participantes. O primeiro prêmio de R\$ 50 mil, o segundo de R\$ 20 mil e terceiro de R\$ 10 mil, os quais todos os cidadãos cadastrados na campanha concorrem. Em cada Regional de Tributação são ofertados 6 prêmios de R\$ 1 mil, com a concorrência por região. Dessa forma, mensalmente, são distribuídos R\$ 183 mil em dinheiro, pois quando o cidadão é sorteado, a entidade que foi informada por ele recebe o equivalente a 50% do valor do prêmio.

Ao realizar a compra de um produto em um estabelecimento comercial que possui o sistema emissor Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica (NFC-e) e Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) o cidadão deve informar o número do seu CPF e solicitar sua participação na campanha Nota Potiguar. A cada R\$ 50,00 reais acumulados em compras, o cidadão ganha “um ponto” que será convertido em bilhete eletrônico para concorrer às apurações mensais de até R\$ 50 mil em dinheiro, em bilhete para desconto no IPVA ou bilhete para eventos ou *vouchers* de turismo. Com o limite de 5 pontos recebidos por documento fiscal eletrônico, cada cidadão participante poderá acumular no máximo 50 pontos por mês, não acumulando-os para o mês subsequente²³².

²³¹ BRASIL. (Estado). Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Artigo 1º. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rn/lei-ordinaria-n-10228-2017-rio-grande-do-norte-institui-o-programa-estadual-de-educacao-e-cidadania-fiscal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 10 de jan 2023, artigos 5º e 6º da Lei nº 10.228/2017.

²³² Campanha Nota Potiguar. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/#/campanha/como-participar/cidadaos> Acesso em: 15 dez. 2022.

O usuário da campanha, por meio do aplicativo móvel ou pelo *site*, poderá programar a destinação dos seus pontos tanto para o desconto do IPVA como para trocá-los por ingressos de eventos culturais e esportivos. Os pontos são transformados em bilhetes obedecendo à ordem seguinte: Primeiro, se houver interesse por desconto no IPVA, o participante poderá destinar até o limite de 10 pontos por mês; em seguida, havendo pontos disponíveis, serão gerados bilhetes para serem trocados por ingressos de eventos conforme a ordem que foram reservados; e por último, caso existam pontos remanescentes, estes serão convertidos em bilhetes para sorteio do prêmio em dinheiro.

Em relação ao IPVA, o cidadão participante deverá informar no aplicativo móvel ou no site da Nota Potiguar, no período de dezembro do ano anterior à novembro do ano que antecede ao da competência do imposto, o veículo de sua propriedade que deseja a aplicação do desconto. Mensalmente, o cidadão participante poderá acumular 10 bilhetes, totalizando 1% de desconto. Limitado a um veículo por usuário, o desconto máximo a ser concedido pela campanha é de 10%.

Outro estímulo para o cidadão participar é a possibilidade de trocar os pontos adquiridos na campanha por ingressos de jogos de futebol dos times potiguares que disputam o campeonato brasileiro e por camisas e outros artigos esportivos desses clubes. Nos últimos anos, o campeonato estadual de futebol masculino passou a ser denominado “Campeonato Potiguar Nota Potiguar”. O apoio e o financiamento das atividades esportivas não se limitaram ao futebol. Durante o ano de 2021, a campanha distribuiu *vouchers* para serem trocados por ingressos dos jogos da Superliga Masculina de Vôlei, apoiando a equipe local “FUNVIC Natal”.

A campanha também disponibiliza *vouchers* a serem trocados por ingressos de eventos culturais, como, por exemplo, o carnaval fora de época realizado na capital do estado, o “Carnatal”²³³. O participante poderá trocar os pontos adquiridos por até três *vouchers*, desde que sejam em dias distintos. Cada *voucher*, pessoal e intransferível, dá direito ao abadá e à pulseira de acesso a uma área reservada e privilegiada durante o evento, denominada “Lounge Nota Potiguar”.

Outra ação que integra a Nota Potiguar é o “Turismo Cidadão”. A campanha distribui *vouchers*, não reembolsáveis, que poderão ser utilizados em agências de turismo como crédito para aquisição de pacotes turísticos, hospedagens e passeios, ou poderão ser utilizados em bares, restaurantes e similares, desde que sejam estabelecimentos

²³³ Carnaval fora de época da cidade de Natal, capital do estado do Rio Grande do Norte, realizado anualmente no mês de dezembro. Disponível em: <https://carnatal.com.br>

cadastrados e instalados no Rio Grande do Norte. Nesta ação, não há troca dos pontos adquiridos na campanha. A distribuição do *voucher* é mais uma forma de incentivo à participação.

Além do aplicativo móvel “Nota Potiguar”²³⁴ disponível nas versões para os sistemas Android e iOS, e do site da campanha²³⁵, a divulgação sobre as ações desenvolvidas e demais informações acontecem por meio das redes sociais como Facebook²³⁶, Instagram²³⁷, Twitter²³⁸ e canal do Youtube²³⁹. A SET-RN ainda disponibiliza o contato telefônico²⁴⁰ e o e-mail²⁴¹ institucional para que o público geral, participantes e não participantes da campanha, possam obter mais informações, tirar suas dúvidas, fazer as reclamações e dar sugestões para melhorar as ações e serviços da Nota Potiguar.

Próximo a completar 4 anos de campanha, a SET-RN avaliou positivamente o engajamento. Logo nos primeiros 20 dias de campanha, 51 mil cadastros e *downloads* do aplicativo foram efetuados e 74 instituições foram cadastradas junto à Secretaria para participarem da Nota Potiguar²⁴².

O relatório atual, de janeiro de 2023, apontou que são 352 mil usuários inscritos e 188 instituições filantrópicas cadastradas na campanha. Em relação aos prêmios, já foram 1.359 cidadãos premiados com valores entre R\$ 1 mil e R\$ 50 mil; 128.366 participantes obtiveram descontos no IPVA e, mensalmente, 70 instituições são premiadas²⁴³.

Os números demonstram um aumento significativo de adesão à campanha, bem como na quantidade de participantes premiados. Até o momento, mais de 98 mil ingressos para eventos culturais e esportivos foram trocados durante a Nota Potiguar e 128.366 foram contemplados com desconto no IPVA. Em 2019, 21.601 usuários da Nota Potiguar

²³⁴ Aplicativo móvel “Nota Potiguar”. Disponível em: <https://appnp.set.rn.gov.br/#/login>

²³⁵ Site da campanha “Nota Potiguar”. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/#/home>

²³⁶ Facebook. <https://www.facebook.com/NotaPotiguar/>

²³⁷ Instagram @notapotiguar

²³⁸ Twitter. @notapotiguar.

²³⁹ Youtube. @NotaPotiguar

²⁴⁰ Contato telefônico: (84) 3209-7880 (de segunda à sexta-feira, de 8h às 14h)

²⁴¹ E-mail: atendimento@set.rn.gov.br

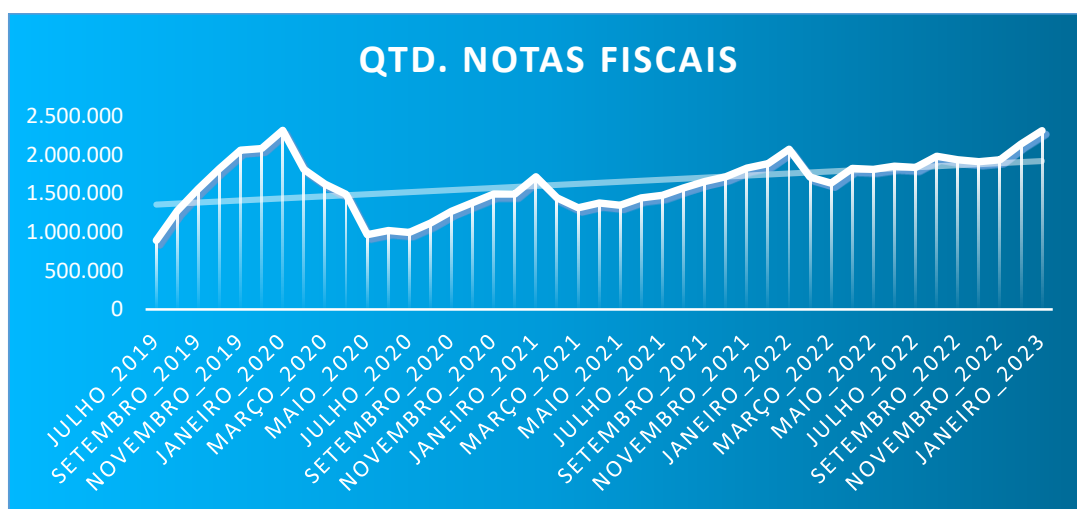
²⁴² Entrevista de Edivaldo Ribeiro, diretor da 6ª URT, concedida ao **Jornal de Fato** e publicada no dia 30 de junho de 2019. Disponível em: <https://defato.com/mossoro/82883/edivaldo-ribeiro-maior-desafio-do-nota-potiguar-a-educacao-fiscal>. Acesso em: 20 jan. 2023.

²⁴³ Apresentação dos dados da Campanha Nota Potiguar, no formato *PowerPoint*, cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do Rio Grande do Norte (COEF-RN), 2023.

foram beneficiados com descontos no IPVA; em 2020 foram 31.144; em 2021, 32.887 e no ano de 2022 foram 43.734 cidadãos- participantes²⁴⁴.

As dificuldades de promover ações, as medidas restritivas e o abalo que a economia sofreu durante o ano de 2020 podem ter interferido nos números registrados em 2021. Ao analisar o gráfico sobre a quantidade de notas fiscais emitidas durante a campanha percebe-se uma queda acentuada nos seis primeiros meses de 2020.

GRÁFICO 1²⁴⁵



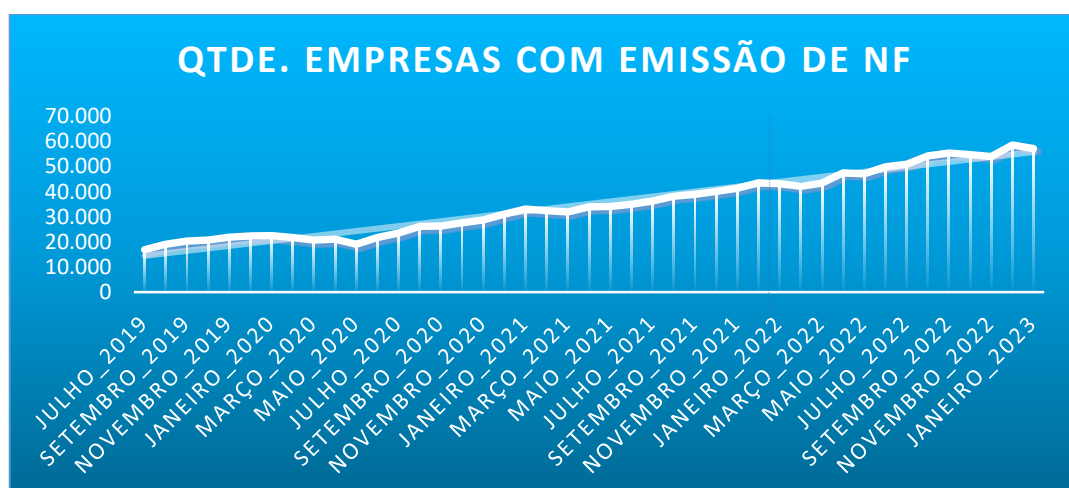
Com a campanha de incentivos, a quantidade de notas fiscais emitidas no RN aumentou significativamente. A estratégia de incentivar o cidadão a pedir a nota fiscal por meio da concessão de prêmios vem atingindo o objetivo do Estado de aumentar a emissão dos documentos fiscais, incentivando à formalização das empresas contribuintes e fortalecendo o combate à sonegação fiscal.

O participante da Nota Potiguar que deseja obter sua pontuação máxima mensal de 50 pontos para trocá-los por ingressos de eventos culturais e esportivos, obter desconto no IPVA e concorrer a prêmios em dinheiro deve buscar estabelecimentos comerciais que participem da campanha.

A quantidade de empresas com emissão de notas fiscais eletrônicas no RN também vem crescendo a cada dia desde o início da campanha, como demonstra o gráfico abaixo.

²⁴⁴ Apresentação dos dados da Campanha Nota Potiguar, no formato *PowerPoint*, cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do Rio Grande do Norte (COEF-RN), 2023.

²⁴⁵ Gráfico elaborado pela coordenação da campanha Nota Potiguar, cedido pela COEF-RN.

GRÁFICO 2²⁴⁶

Para a empresa, participar da Nota Potiguar é um diferencial competitivo, uma vez que o seu cliente concorre aos prêmios da campanha. Outro benefício é fortalecer a imagem como empresa socialmente responsável e comprometida com o desenvolvimento do Estado, tendo em vista o cumprimento de sua obrigação de pagar tributos e fornecer a nota fiscal do produto. No *site* da campanha é disponibilizado para *download* e impressão o “Selo Fiscal”²⁴⁷, que é o material gráfico e informativo para que os clientes saibam que o estabelecimento comercial é um dos participantes.

De forma sutil, o Estado estimula a formalização e a regularização das empresas, incentivando as vendas pelo comércio formal, promovendo a redução da concorrência desleal e fomentando a economia estadual. A distribuição de *vouchers* para serem trocados por créditos em agências de viagens, restaurantes, bares e similares cadastrados na campanha também é outra forma de atrair as empresas a participarem da campanha.

A ação “Turismo Cidadão” promove e dá mais visibilidade aos estabelecimentos comerciais desse setor econômico, estimulando a justa concorrência entre eles. Assim, o Estado intervém sobre a economia, induzindo a participação das empresas no Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal.

De acordo com a coordenadora da COEF, Cristianne Diniz, a Nota Potiguar é uma das medidas adotadas pelo Poder Executivo Estadual para incrementar a arrecadação de ICMS, destacando que a estratégia de concessão de incentivos aos cidadãos é utilizada para motivá-los a exigir a nota fiscal na realização de transações comerciais com

²⁴⁶ Gráfico elaborado pela coordenação da campanha Nota Potiguar, cedido pela COEF-RN.

²⁴⁷ Selo Fiscal. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/#/comunicacao/material-grafico>

mercadorias. Desta forma, acredita que o Estado promove a conscientização da sociedade sobre a importância dos tributos e estabelece uma parceria na fiscalização.

Além de participar da premiação ofertada pela campanha, o cidadão tem a oportunidade de exercer a cidadania fiscal e contribuir solidariamente com a entidade da organização da sociedade civil indicada na realização do seu cadastro para concorrer a prêmios. A realização de transações comerciais com mercadorias em estabelecimentos formalizados e devidamente regularizados, obtendo o documento fiscal do produto confere maior segurança à coletividade.

No aplicativo e no *site* o participante da Nota Potiguar obtém o extrato eletrônico de suas compras, a cópia da nota fiscal, assim como controla e acompanha os pontos adquiridos.

3.3 ANÁLISE DA CAMPANHA NOTA POTIGUAR SOB O VIÉS DA REGULAÇÃO POR INCENTIVOS

Os benefícios da Nota Potiguar aos cidadãos e às empresas são incentivos promovidos pelo Estado que pretende fiscalizar, regular e intervir no contexto econômico. Com o intuito de provocar mudanças nos comportamentos tanto dos consumidores, para sempre exigirem a nota fiscal no ato da compra de uma mercadoria, como nos fornecedores, para cumprirem suas obrigações tributárias e emitirem os documentos fiscais, o Estado busca desenvolver a consciência fiscal e a moralidade tributária na sociedade.

De acordo com Edivaldo Ribeiro, em entrevista concedida no início da campanha, embutir no consumidor o hábito de pedir a nota fiscal no ato da compra é o principal foco do programa, pois quando o fornecedor emite a nota ele tem que recolher os tributos incrementando, assim, a arrecadação estadual. A previsão inicial do Poder Executivo Estadual era que, na plenitude da campanha, houvesse um incremento de aproximadamente R\$ 7 milhões por mês na arrecadação²⁴⁸.

Segundo a coordenadora da COEF-RN, Cristianne Diniz, os dados sobre a arrecadação são acompanhados por outro setor da SET-RN, que ainda não foram disponibilizados.

²⁴⁸ Entrevista de Edivaldo Ribeiro, diretor da 6ª URT, concedida ao **Jornal de Fato** e publicada no dia 30 de junho de 2019. Disponível em: <https://defato.com/mossoro/82883/edivaldo-ribeiro-maior-desafio-do-nota-potiguar-a-educacao-fiscal>. Acesso em: 20 jan. 2023.

Da análise do Programa Estadual de Educação Fiscal é possível afirmar que o Estado do RN intervém sobre a economia realizando a regulação por incentivos, uma vez que, mediante estímulos aos cidadãos e às empresas participantes da campanha Nota Potiguar, visa aumentar a quantidade de emissão de notas fiscais nas transações comerciais com mercadorias, fortalecendo assim os mecanismos de fiscalização tributária e gerando uma expectativa de incremento na arrecadação.

Exercendo o papel regulador, o Estado se utiliza de um sistema de recompensas para induzir os cidadãos a se comportarem de forma que os seus objetivos propostos sejam alcançados²⁴⁹. Nesse caso, como característica da regulação por incentivos, o agente regulado tem algum poder discricionário, decidindo como atingir as metas estabelecidas pelo ente regulador²⁵⁰.

A regulação por incentivos tributários no âmbito da Nota Potiguar acontece quando o Estado oferta o desconto de até 10% no pagamento do IPVA para os participantes que cadastraram um veículo automotor de sua propriedade e destinaram os pontos adquiridos na campanha para tal finalidade.

Esses incentivos tributários instituem desonerações tributárias como forma de estimular os contribuintes a adotarem determinadas condutas de interesse do Estado²⁵¹, no caso, pedir sempre a emissão da nota fiscal no ato da compra de mercadorias.

Quando são ofertados os prêmios em dinheiro, proporcionada a troca de pontos por ingressos de eventos culturais e esportivos, e distribuídos os *vouchers* da ação Turismo Cidadão para serem trocados por créditos em agências de viagens, restaurantes, bares e similares, ocorre a regulação por incentivos não tributários.

Outra forma de intervenção por meio da campanha Nota Potiguar é quando há investimento financeiro em eventos esportivos e culturais. Utilizando recursos do Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal, o Estado fomenta o esporte, o lazer e a cultura, contribuindo diretamente na realização de eventos e proporcionando a participação dos usuários através da troca de pontos adquiridos na campanha por ingressos.

²⁴⁹ LEWIS, Tracy; GARMON, Chris. **Fundamentals of Incentive Regulation**. PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy. Gainesville, 1997. Disponível em: <https://warrington.ufl.edu/public-utility-research-center/training-courses-and-development/on-campus-programs/purcworld-bank-international-training-program/>. Acesso em 2 jun. 2022.

²⁵⁰ BERG, Sanford V. **Introduction to the Fundamentals of Incentive Regulation**, 12th PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy, Gainesville, 2002, p.2. Disponível em: https://bear.warrington.ufl.edu/centers/purc/docs/papers/9825_berg_introduction_to_the.pdf Acesso em: 25 mai. 2022.

²⁵¹ BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 63-64.

De acordo com os dados do orçamento da Nota Potiguar em 2022, fornecidos pela COEF-RN, R\$ 2 milhões foram destinados ao campeonato de futebol masculino; R\$ 180 mil ao futebol feminino; R\$ 131 mil para promover a Maratona do Servidor; R\$ 32 mil ao vôlei, apoiando a participação da equipe natalense FUNVIC NATAL na Superliga Masculina de Vôlei; e, R\$ 600 mil destinados ao CARNATAL 2022.

A ação “Turismo Cidadão” custou R\$ 1 milhão aos cofres da campanha e os prêmios pagos durante o ano somaram a quantia de R\$ 3,6 milhões. Totalizando todas as ações previstas no orçamento da campanha para o ano de 2022 foi executado o montante de R\$ 7,543 milhões.

TABELA 1²⁵²

ORÇAMENTO NOTA POTIGUAR 2022		
AÇÃO	PREVISTO	EXECUTADO
1. PREMIAÇÃO	3.800.000,00	3.600.000,00
2. TURISMO CIDADÃO	1.000.000,00	1.000.000,00
3. FUTEBOL 2022	2.000.000,00	2.000.000,00
4. CARNATAL 2022	600.000,00	600.000,00
5. CARNAXELITA 2022	150.000,00	0,00
6. CULTURA/LIVROS	400.000,00	0,00
7. FUTEBOL FEMININO	150.000,00	180.000,00
8. PROJETOS ESPECIAIS	200.000,00	0,00
9. MARATONA DO SERVIDOR	117.000,00	131.000,00
10. VÔLEI	150.000,00	32.000,00
11. EDUCAÇÃO FISCAL	100.000,00	0,00
12. COMUNICAÇÃO	100.000,00	0,00
TOTAL	8.367.000,00	7.543.000,00

O orçamento da Nota Potiguar para o ano de 2022 foi totalmente destinado para subsidiar os prêmios ofertados e incentivar as atividades esportivas e culturais, visando aumentar a adesão à campanha.

²⁵² Tabela elaborada pela coordenação da campanha Nota Potiguar, cedida pela COEF-RN.

Parte dos valores investidos pelo Estado foram utilizados, por meio da troca de pontos, para os ingressos de jogos, camisas²⁵³ e outros artigos esportivos, assim como, abadás e pulseiras de acesso ao Carnatal.

Quanto aos investimentos voltados às ações de caráter educativo, com vistas a conscientização da população sobre a importância do pagamento do tributo e sua função socioeconômica, nenhum valor foi executado. Isso demonstra que o foco principal da Nota Potiguar é ofertar prêmios e promover eventos que possam estimular a participação da população na campanha.

O intuito inicial é atrair o consumidor para participar da campanha, de forma que adquira o hábito de pedir a nota fiscal sempre que realizar compras de mercadorias. Em relação aos fornecedores, os objetivos são formalizar e regularizar os estabelecimentos comerciais e estimulá-los a emitir voluntariamente os documentos fiscais, cumprindo com suas obrigações tributárias.

Dessa forma, a população é induzida a modificar seu comportamento atuando de forma condizente com os interesses do Estado regulador, ou seja, fiscalizando e pagando os tributos devidos.

Entretanto, os deveres fiscais dos cidadãos não se resumem a fiscalizar a emissão de notas fiscais e a pagar tributos para aumentar a arrecadação estatal em troca de prêmios. Compreender a função socioeconômica dos tributos, a importância de pagá-los, acompanhar e fiscalizar a alocação dos recursos públicos, realizar o controle social habitualmente também são formas de exercer a cidadania.

O Estado do RN também exerce sua função regulatória ao utilizar a “comunicação” como mecanismo para divulgar a Nota Potiguar, disponibilizando materiais sobre educação fiscal no *site* da campanha e realizando, mesmo que esporadicamente, atividades no âmbito escolar. Nas redes sociais da Nota Potiguar a comunicação é mais voltada para informações sobre como participar da campanha.

De acordo com Morgan e Yeung, enriquecendo as informações disponíveis para o público-alvo, através do instrumento regulatório da “comunicação”, aumenta-se a possibilidade do agente regulado escolher agir de forma que o ente regulador deseja, facilitando o cumprimento dos objetivos da regulação²⁵⁴

²⁵³ Ação NOTA POTIGUAR VESTE O TORCEDOR: O participante da campanha Nota Potiguar pode trocar seus pontos por camisas e artigos esportivos dos times estaduais que estão disputando o campeonato brasileiro de futebol masculino.

²⁵⁴ MORGAN, Bronwen; YEUNG, Karen. **An Introduction to Law and Regulation**: Text and Materials. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 96.

Apesar de tudo que foi descrito, pode-se afirmar que as ações adotadas pelo Estado do RN são ainda tímidas e insuficientes, no que se refere a uma mudança permanente no comportamento dos contribuintes, especialmente com relação à sua conscientização quanto ao dever de cidadania fiscal e à moralidade tributária.

Não se pode afastar a importância da Campanha Nota Potiguar, nem do Programa de Educação Fiscal, que certamente promoveram – e tem promovido - uma participação mais efetiva da sociedade quanto à emissão de notas fiscais, do aumento de empresas formalizadas e até quanto ao incremento arrecadatário obtido pelo ente fazendário estadual, contudo, não existem elementos para confirmar que mencionadas ações conseguiram promover educação fiscal ou mesmo implementaram uma moral tributária em, pelo menos, parcela dos contribuintes.

Isso tudo porque as atividades adotadas até aqui se resumem a uma política de estímulos baseada em troca de prêmios e/ou benefícios, que aparentam ter como principal efeito a “moeda de troca” e não a necessária conscientização dos contribuintes quanto a aspectos fundamentais indispensáveis para a implementação de políticas públicas que se fundamentem na educação e cidadania fiscal, com a perspectiva de construir e/ou aprimorar a moral tributária.

Nessa linha, o objetivo de conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função social, elencado no art. 2º, I do Decreto nº 28.841/2019 que instituiu a campanha, certamente não será alcançado se não existirem investimentos e ações específicas para disseminar o conhecimento sobre educação fiscal a toda sociedade potiguar.

3.4 PROPOSIÇÕES PARA O PROGRAMA ESTADUAL DE EDUCAÇÃO E CIDADANIA FISCAL DO RIO GRANDE DO NORTE

Diante da análise realizada, percebe-se que o foco principal do Programa de Educação Fiscal no Estado do Rio Grande do Norte não é a disseminação do conhecimento sobre a temática, nem muito menos a conscientização da população sobre a importância do tributo e sua função socioeconômica.

Apesar de terem sido realizadas palestras e sensibilizações esporádicas no ambiente escolar, assim como formações de disseminadores de educação fiscal e

capacitações de servidores públicos no decorrer dos anos em alguns municípios do RN²⁵⁵, não há registros de campanhas e de ações educativas permanentes no âmbito do Programa que possam ser analisadas.

Da primeira campanha em 2004, “Cidadão Nota 10”, passando por outros programas como “Cidadão Sem Fome” e “Poupança Fiscal”, até chegar à campanha atual iniciada em 2019, Nota Potiguar, as ações sempre foram voltadas à incentivar o cidadão a pedir a nota fiscal no ato da compra de mercadorias, visando um incremento na arrecadação.

Em 2015, o relatório do Instituto Publix, ao avaliar o Programa de Educação Fiscal do RN (PEF-RN), não conseguiu identificar os impactos ocasionados na cidadania e na consciência fiscal de cada contribuinte, concluindo que a principal campanha, Cidadão Nota 10, comprometia financeiramente o Estado e a própria gestão do programa, desvirtuando o significado real da educação fiscal. O mesmo relatório apontou que o PEF-RN não tinha clareza em seus objetivos principais e nem diretrizes de ação para alcançá-los²⁵⁶.

Mesmo depois de vários anos, com diversas mudanças legislativas; com uma nova campanha de emissão de notas fiscais; com a instituição do Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal, ou seja, com recursos financeiros próprios; com a reformulação da Coordenadoria de Educação Fiscal (COEF-RN) e a criação do Grupo de Educação Fiscal (GEFE-RN); o Programa de Educação Fiscal ainda está muito longe de atingir todos os seus objetivos.

O primeiro passo é reformular o Programa, redefinindo as diretrizes, os objetivos e traçando um plano de acompanhamento e avaliação das metas estabelecidas. Outro ponto é concentrar esforços para o desenvolvimento de atividades voltadas à educação fiscal.

Percebe-se uma ausência de investimentos financeiros e de recursos humanos para desenvolver ações e campanhas educativas com o intuito de disseminar a educação fiscal no âmbito estadual de forma contínua. Em 2022, como foi demonstrado, nenhum valor do Fundo de Incentivo à Cidadania Fiscal foi destinado e executado para ações de educação e cidadania fiscal.

²⁵⁵ Planejamento 2021-2023 do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte cedido pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE).

²⁵⁶ Relatório final sobre a avaliação do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte – PEF/RN elaborado pelo Instituto Publix e cedido pela Coordenadoria de Educação Fiscal do RN (COEF) e pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE), 2015.

Durante a campanha Nota Potiguar diminuíram os incentivos e a oferta de cursos de disseminadores de educação fiscal. Faz-se necessário traçar estratégias para reformular os cursos e, principalmente, o suporte pedagógico após à realização da formação.

Em 2011, Lisymá Soares Felismino realizou pesquisa com profissionais da área de educação atuando em cinco municípios do RN e que participaram do curso de “Disseminadores de Educação Fiscal”. Apesar de 100% dos participantes da pesquisa terem avaliado o curso como um instrumento capaz de fomentar a disseminação da temática nas escolas do RN e terem declarado que o tema contribuiu positivamente em suas vidas profissionais, apenas 52,6% responderam ter desenvolvido alguma ação sobre educação fiscal em sala de aula²⁵⁷.

No estudo desenvolvido por José Jális de Souza Câmara que analisou a percepção dos professores do ensino fundamental e médio da rede pública da cidade de Barcelona/RN sobre a educação fiscal, detectou-se que, apesar do conhecimento razoável dos professores sobre a função da nota fiscal, os efeitos negativos da sonegação fiscal para a sociedade e a importância da educação fiscal nas escolas, a temática dentro da grade curricular ainda é muito discreta²⁵⁸.

De acordo com José Jális, os professores se posicionaram a favor da inclusão da educação fiscal no ensino e de uma capacitação, indicando que as ações relacionadas à temática deveriam partir das secretarias estadual e municipal de educação e a melhor forma de abordar o assunto dentro das disciplinas seria através de atividades complementares como oficinas e seminários²⁵⁹.

É necessário um programa de educação permanente que possa disseminar a educação fiscal não somente nas escolas, mas em todo o Estado. A Lei nº 10.110, de 21 de setembro de 2016²⁶⁰, criou a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã” no Estado

²⁵⁷ FELISMINO, Lisymá Soares. **DISSEMINAÇÃO DA EDUCAÇÃO FISCAL NO RN: uma realidade a partir da capacitação em EaD “disseminadores de educação fiscal”?**. 2011. 49 f. Monografia (Especialização) - Curso de Educação A Distância., Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. Disponível em: [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/33033/LISYMA%20SOARES%20FELISMINO.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/33033/LISYMA%20SOARES%20FELISMINO.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 03 fev.. 2023.

²⁵⁸ CÂMARA, José Jális de Souza. **Educação fiscal: percepção dos professores do ensino fundamental e médio da rede pública de Barcelona/RN**. 2020. 48 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41249>. Acesso: 03 fev. 2023.

²⁵⁹ Ibid, p. 40.

²⁶⁰ BRASIL. (Estado). A Lei nº 10.110, de 21 de setembro de 2016. Dispõe sobre a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã” no Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recntes_detalle.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=3671. Acesso em: 14 de fev. 2023.

do Rio Grande do Norte. A Semana coincide com o Dia do Auditor Fiscal (21 de setembro).

A COEF e o GEFE poderiam planejar ações educativas para concretizar a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã” no calendário das atividades oficiais do Estado, enaltecendo o Programa de Educação Fiscal para fortalecer as discussões sobre a importância da temática no desenvolvimento do RN.

Entretanto, não é possível disseminar o conhecimento sobre a educação fiscal por todo o Estado em ações pontuais e específicas sem que haja planejamento e acompanhamento periódico, e para tanto, é necessário investimento financeiro, agentes públicos capacitados e o envolvimento direto de diversos atores²⁶¹ que possam contribuir para a concretização do Programa.

É preciso melhorar a “comunicação” como mecanismo de regulação do Estado para atingir os objetivos educacionais do Programa de Educação Fiscal. Não somente melhorar a comunicação interna entre os atores que estão inseridos na execução do Programa, mas a comunicação perante a sociedade. As informações não podem ser resumidas à campanha Nota Potiguar, tendo em vista que o Programa é bem mais amplo.

Seguindo as orientações do Instituto Publix, corrobora-se a necessidade do Programa de Educação e Cidadania Fiscal do RN ter seu próprio site e redes sociais, onde possam ser disponibilizados materiais didático-pedagógicos sobre educação e cidadania fiscal. É necessário elaborar e divulgar cartilhas, manuais, vídeos, jogos, boletins informativos sobre educação fiscal para diferentes públicos (crianças, adolescentes e adultos).

Esses materiais educativos não devem se resumir a apresentar o Programa, mas precisam ter conteúdos que possam facilitar a disseminação do conhecimento sobre a importância e a função socioeconômica do tributo para a sociedade, do controle social e da transparência na arrecadação e na alocação dos recursos públicos.

É relevante valorizar também a “comunicação” como instrumento regulatório no setor fiscal. Noticiar os impactos positivos da campanha Nota Potiguar, enaltecendo a participação popular e o comprometimento ético do cidadão; divulgar dados sobre a quantidade de notas fiscais emitidas e sobre a arrecadação estadual a partir da campanha;

²⁶¹ O relatório do Instituto Publix identificou 32 atores a serem convidados a participar como parceiros do Programa de Educação Fiscal, dentre eles, secretarias e órgãos de estado, ministério público, tribunais de contas, universidades públicas e privadas, prefeituras municipais, conselhos de classes, escolas de governo, entre outros.

informar números sobre orçamento público e o retorno dos impostos pagos para aumentar o nível de confiança no governo são algumas estratégias que podem despertar na população razões morais para o recolhimento voluntário dos tributos.

O Estado, atuando como “arquiteto de escolhas”, pode utilizar a regulação por incentivos via *nudges* para que os cidadãos possam modificar seus comportamentos e contribuir com o fisco. Assim, no exercício do seu poder-dever de tributar, o ente assume a função extrafiscal²⁶². Fernanda Lucena diz que a principal função da extrafiscalidade – seja no contexto social, econômico ou político – é “regular e induzir comportamentos individuais”²⁶³.

De acordo com Sustain e Thaler, a implementação de *nudges* nas políticas públicas deve ser através de intervenções suaves na decisão dos indivíduos²⁶⁴. O *nudge* revela-se como uma medida promissora e de baixo custo para aprimorar os resultados da arrecadação estatal²⁶⁵.

É possível facilitar o acesso ao cumprimento das obrigações tributárias, informando ao contribuinte sua situação fiscal, e em caso de inadimplemento, apresentar soluções fáceis e objetivas para regularizá-la; cadastrar os contribuintes e enviar mensagens sobre os impactos positivos do pagamento dos tributos nos serviços públicos, motivando-os ao cumprimento das normas vigentes; valorizar e parabenizar àqueles que cumprem com seus deveres fiscais por mensagens; entre outras ações como estas são exemplos de *nudges* no âmbito fiscal²⁶⁶.

Feitosa e Cruz apontam que a Administração Fiscal pode ser mais eficiente quando disponibiliza de maneira ágil a situação fiscal do contribuinte, alertando-o previamente sobre as condutas de cobranças adotadas em caso de inadimplemento fiscal

²⁶² BRITO FILHO, Wladimir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 148, n. 29, p. 273-288, 22 nov. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/442/206>. Acesso em: 20 set. 2022.

²⁶³ ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários**: um contexto de crise econômico-financeira no município de Mossoró/RN. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 24.

²⁶⁴ SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. **Nudge**: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

²⁶⁵ FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antônia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. Pensar: **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 24, nº 4, out./dez. 2019, p. 13. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258/pdf>. Acesso em: 27 mai. 2022.

²⁶⁶ Ibid, p. 8-9.

e recomendando medidas mais sensatas de prevenção antes de adoção de providências mais gravosas²⁶⁷.

Outra sugestão para estreitar os laços entre o Estado e a sociedade é facilitar o acesso da população potiguar ao Programa de Educação Fiscal, criando espaços de interação que possam fomentar a participação popular e o controle social no âmbito fiscal, além das redes sociais.

O uso das tecnologias nos programas de educação fiscal são necessárias, mas, em certos casos, acaba segregando a população mais carente. Atualmente, somente as pessoas que tem acesso a *smartphone* ou a computador podem se cadastrar, por meio do aplicativo móvel ou pelo *site* para participar da campanha Nota Potiguar concorrendo aos prêmios.

Independente da premiação, a importância de participar do Programa Educação Fiscal deveria ser reforçada e a inclusão dos contribuintes deveria ser de forma automática, como uma regra padrão da regulação por incentivos via *nudges*.²⁶⁸

Em relação à campanha Nota Potiguar, percebe-se que as ações são concentradas em Natal, capital do Estado. Os eventos culturais, como o Carnatal, e os jogos esportivos, como o futebol, o vôlei e a maratona do servidor, foram realizados na capital. Não foi diferente com a ação “Turismo Cidadão”. Com exceção de três estabelecimentos comerciais, os demais cadastrados estão situados em Natal. Foram, aproximadamente, R\$ 4 milhões investidos em ações que privilegiam os municípios da capital potiguar.

Apenas a premiação em dinheiro, por meio dos sorteios via loteria federal, e o desconto ofertado no pagamento do IPVA atingem todo o Estado do RN. Não há registros de incentivos não financeiros em outros municípios. Assim como não há registros de apoio e incentivos a eventos culturais e esportivos fora da capital.

Se o objetivo é fomentar no cidadão potiguar o hábito de pedir a nota fiscal no ato da compra de mercadorias e estimular a emissão voluntária por parte das empresas, mediante incentivos tributários e não tributários, as ações devem se estender por todo o Estado. Proporcionar apenas incentivos financeiros nem sempre é a melhor opção. Como

²⁶⁷ FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antônia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. Pensar: **Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 24, nº 4, out./dez. 2019, p. 9. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258/pdf>. Acesso em: 27 mai. 2022.

²⁶⁸ SUNSTEIN, Cass R. **Nudging**: a very short guide. 37 J. Consumer Pol’y 583, Harvard Law School; Harvard University; Harvard Kennedy School (hks), p. 1-7, 23 set. 2014, p. 3-4. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2499658>>. Acesso em: 10 fev. 2023.

foi abordado, a política fiscal deve considerar múltiplos fatores que possam influenciar o comportamento do contribuinte.

Danielle de Souza alerta que para estimular ou desestimular condutas desejáveis ou indesejáveis, respectivamente, deve-se levar em consideração as implicações psicológicas e comportamentais envolvidas no processo de escolha do contribuinte, sob pena de possibilidade de inversão do resultado pretendido²⁶⁹.

Para melhor avaliar as intervenções do Estado, como, por exemplo, por meio do uso efetivo de *nudges*, Robert Baldwin sugere que seja instituída uma base ampla de estudos voltados à temática dentro do governo para que seja possível avaliar melhor o que pode influenciar as mudanças de comportamentos dos contribuintes²⁷⁰.

O Estado do Rio Grande do Norte, através da SET-RN e demais secretarias responsáveis pela política de educação e cidadania fiscal, deve traçar estratégias que possam expandir as ações do Programa por todo o Estado, instituindo grupos de estudos específicos para acompanhar e avaliar suas ações em cada Unidade Regional de Tributação (URT), aproximando os municípios das discussões sobre educação e cidadania fiscal, tendo em vista que nenhum município do Estado possui Programa Municipal de Educação Fiscal.

De acordo com o Plano de Ação 2021-2023 construído pela Coordenadora de Educação Fiscal (COEF) e pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual (GEFE) está em construção um novo ciclo do Planejamento Estratégico da SET-RN referente ao período 2022-2027, o qual destaca em seu mapa estratégico a promoção e a formação da cidadania fiscal como objetivo finalístico.

Levando em consideração os documentos disponibilizados pela COEF e diante da análise do Programa Educação Fiscal do RN e da campanha Nota Potiguar, as discussões se traduzem nas proposições elencadas abaixo:

1. Reformular o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte, redefinindo as diretrizes, os objetivos e traçando um plano de acompanhamento e avaliação das metas estabelecidas;

²⁶⁹ SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no combate à evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

²⁷⁰ BALDWIN, Robert. From regulation to behaviour change: giving nudge the third degree. **The Modern Law Review**, 77 (6). p. 831-857, 2014. ISSN 0026-7961.

2. Retornar e reestruturar os cursos de disseminadores de educação fiscal, de formação de tutores e de capacitação de servidores públicos que possam contribuir com a execução das atividades do Programa;
3. Investir financeiramente para o desenvolvimento de ações de caráter educativo em todo o Estado, disseminando o conhecimento sobre educação fiscal, orçamento público, tributação, cidadania e controle social;
4. Elaborar cartilhas, livros, manuais, vídeos, jogos e outros materiais didático-pedagógicos sobre educação e cidadania fiscal;
5. Criar *site* próprio do Programa de Educação Fiscal e redes sociais para divulgação das atividades e disponibilização de materiais didático-pedagógicos para fomentar a educação e cidadania fiscal;
6. Implantar o Programa de Educação Fiscal na rede de ensino estadual;
7. Implementar a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã” por meio de campanhas educativas sobre a temática;
8. Criar o “Prêmio Estadual de Educação Fiscal” estimulando estudantes do ensino básico e do ensino superior de instituições públicas e privadas a desenvolver projetos de pesquisa que envolva a temática da educação fiscal;
9. Criar grupos de estudo e de trabalho em cada Unidade Regional de Tributação (URT), aproximando os municípios das discussões sobre educação e cidadania fiscal;
10. Criar espaços de interação que possam fomentar a participação popular e o controle social no âmbito fiscal;
11. Articular melhor a política estadual de educação fiscal com diversos atores governamentais e não governamentais e estabelecer parcerias com outros Estados para a realização de ações sobre o tema;
12. Criar métodos avaliativos e de acompanhamento do Programa de Educação Fiscal na perspectiva da regulação por incentivos;
13. Implementar estudos sobre regulação, economia e psicologia comportamental visando o desenvolvimento da regulação por incentivos via *nudges* no âmbito do Estado;
14. Explorar melhor o instrumento regulatório da “comunicação” para conscientizar a população sobre a importância e a função socioeconômica dos tributos no exercício da cidadania;

15. Desenvolver outras ações e campanhas educativas permanentes com o objetivo de despertar a consciência fiscal e a moralidade tributária dos contribuintes;
16. Estimular os estabelecimentos comerciais a participarem da campanha Nota Potiguar por meio de incentivos tributários e não tributários, reforçando o compromisso social;
17. Ampliar o acesso e expandir as ações da campanha Nota Potiguar para outros municípios, tendo em vista que os incentivos se concentram em Natal, capital do RN, como por exemplo: a troca de ingressos para eventos culturais e jogos esportivos; distribuição de *vouchers* para créditos da ação “Turismo Cidadão”;
18. Como a campanha financia o campeonato estadual de futebol masculino (Campeonato Potiguar “Nota Potiguar”), deve-se ofertar ingressos dos jogos, camisas e artigos esportivos para os torcedores de todos times que participam da Série A. Dessa forma, valoriza-se os clubes e os torcedores do interior do Estado;
19. Desenvolver campanhas para estimular os estabelecimentos comerciais situados no interior do Estado a participarem da campanha Nota Potiguar e se cadastrarem na ação “Turismo Cidadão”;
20. Disponibilizar nos canais de comunicação da campanha, de forma transparente, os dados da arrecadação estadual decorrentes das ações da Nota Potiguar, de preferência, por cada Região de Tributação;
21. Criar grupos de pesquisa e inovação, através de parcerias com Universidades, empresas e/ou instituições especializadas em gestão pública, para se pensar em estratégias de promoção e inclusão digital direcionadas ao Programa de Educação Fiscal, com a finalidade de torna-lo mais acessível à comunidade mais vulnerável economicamente;
22. Ampliar os instrumentos de transparência, de forma a qualificar as informações junto à população sobre a destinação dos recursos públicos arrecadados através da campanha Nota Potiguar.

As ações propositivas não esgotam outras sugestões e proposições futuras para o aperfeiçoamento do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e da campanha

Nota Potiguar, tendo em vista que a breve análise limita-se às informações colhidas no decorrer da pesquisa.

Assim, espera-se que a política de educação fiscal do Rio Grande do Norte tenha um novo olhar voltado à promoção da disseminação da educação fiscal e a conscientização da população sobre a importância e a função econômica e social do tributo para o Estado.

CONCLUSÕES

O Estado, ao intervir sobre o domínio econômico, regula a atividade econômica seja por meio da fiscalização, do fomento e/ou de incentivos que estimulem ou desestimulem comportamentos. O papel regulador é exercido quando o ente fixa regras com o intuito de mudar o comportamento do agente regulado.

A intervenção estatal sobre a economia pode ser realizada por meio da tributação e da regulação econômica, podendo utilizá-las tanto para pressionar o setor econômico e, conseqüentemente, impor uma mudança no comportamento do sujeito regulado (intervenção por direção), como para oportunizar alternativas que o agente econômico possa escolher, mesmo que seja uma decisão diversa da desejada pelo ente, sem cometer ilícitos e sem ser punido (intervenção por indução).

O presente estudo explorou a intervenção do Estado sobre a economia por indução através da regulação por incentivos, que se utiliza de um sistema de recompensas e penalidades com o intuito de estimular os sujeitos regulados a mudarem seus comportamentos conforme os interesses do ente regulador.

O objeto analisado nesta pesquisa foi o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte e sua principal campanha denominada “Nota Potiguar”. Decorrente da política nacional de educação tributária iniciada no país ao final da década de 1960, o programa estadual foi um dos primeiros a ser implantado no cenário nacional, através do Decreto nº 13.621, em 1997.

Inicialmente, o objetivo principal do Programa Estadual de Educação Tributária era difundir, por meio da escola, a consciência do cidadão sobre a importância e a função social do tributo, evidenciando a responsabilidade social dos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais. Sob a coordenação das Secretarias de Educação e de Tributação do Estado, a intenção era implantar o Programa na rede estadual de ensino. No entanto, a política estadual de educação tributária tomou outros rumos.

Com o passar dos anos, diante da extensão das discussões sobre a temática, envolvendo questões fiscais e a conscientização do exercício da cidadania, foi implantado em 2002 o Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) com os objetivos de promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o pleno exercício da cidadania, sensibilizando o cidadão para a função socioeconômica do tributo.

Fernando Sainz de Bujanda em sua obra, *Teoría de la Educación Tributaria*, publicada em 1967, já defendia que essa temática deveria estar inserida no contexto geral da educação de um país, ressaltando que os conteúdos e as ações educativas deveriam ter uma abordagem psicológica, com o objetivo de fortalecer o sentido ou o sentimento de responsabilidade moral.

A educação fiscal é, sem dúvidas, um dos caminhos para desenvolver a consciência do cidadão sobre o correto cumprimento dos seus deveres fiscais como forma de exercer a cidadania. Contudo, despertar a moralidade tributária na população brasileira não é tarefa fácil.

Diante de muitos casos de corrupção, desvio de dinheiro público e a própria complexidade do sistema tributário nacional, o senso comum demonstra que há uma aversão da sociedade ao cumprimento das obrigações tributárias, principalmente em relação ao pagamento de tributos. A sociedade associa o dever de pagar tributos com o “retorno” prestado pelo Estado através de serviços públicos eficientes.

Para entender melhor essa relação entre Estado e sociedade há um componente que pode ser bem explorado por meio da disseminação do conhecimento na área fiscal chamada “moral tributária”. A OCDE tem avançado bastante nos estudos sobre o tema e tem demonstrado que, quando as Administrações Tributárias criam e cobram tributos de maneira justa e aplicam os recursos públicos adequadamente, o contribuinte motiva-se a fazer sua parte, cumprindo voluntariamente com suas obrigações fiscais.

Conscientizar a população sobre a importância dos tributos e suas funções socioeconômicas é uma estratégia determinante para provocar mudanças positivas no comportamento da população no âmbito fiscal. A utilização da política de educação fiscal, através de programas e campanhas instituídos nas esferas federal, estadual e municipal, é uma ferramenta interessante à disposição das Administrações Públicas.

O Estado regulador tem à disposição programas de educação fiscal para, por meio de incentivos, estimular ou desestimular os contribuintes a adotarem condutas desejáveis ou indesejáveis, respectivamente.

Como foi analisado, o Estado do Rio Grande do Norte utiliza o programa de educação fiscal para fomentar no cidadão potiguar o hábito de pedir a nota fiscal em todas as transações comerciais de bens e mercadorias, visando também a emissão voluntária do documento fiscal por parte das empresas.

Essa força tarefa teve início em 2004 com a campanha “Cidadão Nota 10”. Outros programas foram criados, como por exemplo, o “Cidadão Sem Fome” em 2008 e o “Poupança Fiscal” em 2012. Seguindo as ações de incentivos à emissão de documentos fiscais, em 2019 foi instituída a “Nota Potiguar”, principal campanha do Programa de Educação Fiscal do RN.

Apesar de ter o objetivo de “conscientizar a população sobre a importância do tributo e sua função social e econômica”, a campanha Nota Potiguar concentra esforços apenas para incentivar os cidadãos, adquirentes de bens ou mercadorias, a exigirem a emissão da nota fiscal, atuando indiretamente na fiscalização tributária e contribuindo com o incremento da arrecadação.

Buscando estimular os cidadãos, o Estado do RN, através da Secretaria de Tributação (SET-RN), responsável pela campanha Nota Potiguar, oferta prêmios aos cidadãos que se cadastrarem na campanha. São prêmios em dinheiro, descontos no pagamento do IPVA, ingressos de eventos culturais e de jogos de futebol, camisas e artigos esportivos e *vouchers* para serem utilizados como créditos em agências de viagens, bares e restaurantes situados no RN.

O cadastro para concorrer aos prêmios ocorre somente por meio de aplicativo móvel ou pelo *site*. Ou seja, a população mais vulnerável economicamente que não tiver acesso a um *smartphone* ou a um computador com acesso à internet não pode se cadastrar na campanha para concorrer aos prêmios, nem contribuir com alguma organização da sociedade civil. Com isso, detectou-se que a campanha Nota Potiguar não é acessível a todos os cidadãos potiguares.

Apesar disso, os resultados da Nota Potiguar demonstraram que a empreitada de estimular os cidadãos a pedir a nota fiscal surte efeito direto no aumento da quantidade de notas fiscais emitidas e, conseqüentemente, da quantidade de empresas que as emitem, como pode ser observado nos gráficos 1 e 2.

Em relação ao incremento na arrecadação, um dos objetivos elencados pela campanha, não foi possível registrar esses dados na presente pesquisa, pois, apesar de terem sido solicitados à SET-RN e à Coordenadoria de Educação Fiscal (COEF), até o momento não foram disponibilizados.

Partindo para a análise do Programa Estadual de Educação Fiscal na perspectiva da regulação foi possível constatar que o Estado do RN exerce o papel regulador por meio da “Regulação Baseada em Incentivos” através da campanha Nota Potiguar. O Estado busca a mudança de comportamento do consumidor/contribuinte (hábito de pedir a nota fiscal no ato da compra de bens e mercadorias) mediante incentivos.

Os estímulos ofertados pelo Estado para que os cidadãos possam pedir a emissão da nota fiscal no ato da compra de bens e mercadorias são espécies de incentivos tributários (desconto no IPVA), incentivos financeiros (prêmios em dinheiro) e incentivos não financeiros (ingressos de eventos culturais, de jogos, camisas, artigos esportivos e *vouchers* de turismo).

Como foi observado um aumento da quantidades de notas fiscais emitidas a partir da campanha Nota Potiguar, pode-se dizer que, em alguma medida, os consumidores e fornecedores mudaram seus comportamentos em relação ao hábito de pedir e emitir a nota fiscal, respectivamente, nas transações comerciais de bens e mercadorias no âmbito do Estado do RN.

Contudo, não é possível afirmar que essa mudança no comportamento dos contribuintes ocorreu devido a uma maior conscientização sobre a importância dos tributos e sua função socioeconômica ou se foi devido apenas às sanções premiais ofertadas pela campanha Nota Potiguar.

No Estado do RN, o Programa de Educação Fiscal se resume à campanha Nota Potiguar, que por sua vez, tem como foco principal o aumento da emissão de nota fiscal na expectativa de um incremento na arrecadação.

Em que pesem as falhas apontadas na execução do Programa de Educação Fiscal e da campanha Nota Potiguar, a Administração Tributária do Estado, através da SET-RN, tem se esforçado para implementar a política pública de educação fiscal no âmbito estadual, considerando-se as ações executadas até o momento.

Contudo, em relação à educação fiscal, constatou-se que as ações do Programa ainda são tímidas e pontuais. Não existe uma campanha educativa permanente que possa disseminar o conhecimento sobre educação fiscal e a importância do exercício da cidadania, assim como, não há ações concretas que incentivem a participação popular e o controle social no âmbito fiscal. Isto significa dizer que as ações do Programa, através da campanha Nota Potiguar, possuem finalidades meramente arrecadatórias.

A formação e a capacitação de disseminadores da educação fiscal no Estado também encontra-se comprometida desde 2019. Foi sugerida uma reestruturação do curso

e um acompanhamento contínuo após a formação para que seja efetivada a educação fiscal nas escolas e nos serviços públicos estaduais.

Apesar da criação do Fundo Estadual de Incentivo à Educação Fiscal, a partir dos dados fornecidos pela COEF, percebeu-se que os investimentos do ano de 2022 foram direcionados às ações da campanha Nota Potiguar, sem destinação direta para atividades voltadas à educação fiscal. Foi proposto o investimento em campanhas e ações voltadas a disseminação da educação fiscal.

Verificou-se também que a maioria dos investimentos e das ações da Nota Potiguar se concentram na capital do Estado, principalmente os eventos culturais e esportivos financiados e apoiados pela campanha. Apenas os prêmios em dinheiro, através do sorteio pela loteria federal, e o desconto de 10% no pagamento do IPVA conseguem atingir toda a população do RN. Com isso, foi sugerido que as ações da Nota Potiguar sejam estendidas aos municípios do interior do Estado para que todos os cidadãos possam ser motivados a participarem da campanha.

Constatou-se que a “comunicação”, como mecanismo regulatório à disposição do Estado é pouco explorada pelo Programa de Educação Fiscal, tendo em vista que as informações se resumem aos incentivos da campanha Nota Potiguar. Utilizar a “comunicação” para conscientizar a população sobre a importância e a função socioeconômica dos tributos no exercício da cidadania facilitaria o alcance dos objetivos pedagógicos do Programa.

Essas e outras proposições foram sugeridas no decorrer deste trabalho com o objetivo de contribuir com o aprimoramento do Programa de Educação Fiscal e com a campanha Nota Potiguar.

Sem ter a pretensão de esgotar o debate, levando em consideração a atuação do Estado do RN na perspectiva da regulação por incentivos no Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, as medidas propositivas se resumem aos itens seguintes:

- a) Reformulação do Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal do Rio Grande do Norte, redefinindo as diretrizes, os objetivos e traçando um plano de acompanhamento e avaliação das metas estabelecidas;
- b) Investimento financeiro para desenvolvimento de ações de caráter educativo em todo o Estado, disseminando o conhecimento sobre educação fiscal, orçamento público, tributação, cidadania e controle social;
- c) Desenvolvimento de ações e campanhas educativas permanentes com o objetivo de despertar a consciência fiscal e a moralidade tributária dos

- contribuintes, reestruturando os cursos de formação de disseminadores de educação fiscal;
- d) Elaboração de materiais didático-pedagógicos sobre educação e cidadania fiscal e criação do portal (*site*) próprio do Programa de Educação Fiscal;
 - e) Implementação da educação e cidadania fiscal na rede de ensino, valorizando a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã”;
 - f) Criação de grupos de estudos sobre a temática nas sete Unidades Regionais de Tributação (URTs), com o intuito de aproximar os municípios das discussões sobre o tema, criando espaços de participação popular e controle social;
 - g) Ampliação do acesso à campanha Nota Potiguar e expansão de suas ações por todo o interior do Estado;
 - h) Criação de grupos de pesquisa e inovação para se pensar em estratégias de promoção e inclusão digital direcionadas ao Programa de Educação Fiscal, com a finalidade de torna-lo mais acessível à comunidade mais vulnerável economicamente;
 - i) Disponibilização dos dados da arrecadação estadual decorrentes das ações da Nota Potiguar, qualificando as informações junto à população sobre a destinação dos recursos públicos arrecadados;
 - j) Implementação de estudos sobre regulação, economia e psicologia comportamental visando o desenvolvimento da regulação por incentivos no âmbito do Estado, em especial, a utilização de *nudges* fiscais.

Com a ciência de que essas propostas não exaurem as possibilidades de contribuição para o processo de disseminação do conhecimento sobre educação fiscal e a conscientização dos cidadãos potiguares sobre a importância e a função socioeconômica dos tributos, espera-se que este trabalho possa despertar o interesse de outras investigações científicas sobre a temática e estimular o desenvolvimento de estudos e ações sobre a regulação baseada em incentivos por meio de programas de educação fiscal.

Por fim, sugere-se ainda que outras pesquisas sejam desenvolvidas para analisar o efetivo incremento na arrecadação do Estado do RN decorrentes da campanha Nota Potiguar e os impactos socioeconômicos e socioeducacionais da política estadual de educação fiscal.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. **A construção da cidadania por meio da educação fiscal: uma análise dos observatórios sociais**. 2014. 279 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2014. Disponível em: http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12821/1/2014_dis_acbagliariar.pdf. Acesso em: 17 ago. 2020.

ALBRECHT, Nayara F. Macedo de Medeiros. Teorias da democracia: caminhos para uma nova proposta de mapeamento. **Bib**, São Paulo, n. 88, p. 1-24, fev. 2019.

ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena de. **Limites e consequências da política de concessão de incentivos tributários: um contexto de crise econômico-financeira no município de Mossoró/RN**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

ARENDT, Hannah. **A condição humana**. Tradução por Roberto Raposo. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ARSÊNIO, Lisete Sofia Pedro. **Educação fiscal e a pedagogia dos impostos: um estudo exploratório em Portugal**. 2014. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra-Iscac, Coimbra, 2014. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.26/13460>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin LODGE, Martin. **Understanding Regulation**. 2ª Edição. Nova Iorque: Oxford University Press, 2012.

BALDWIN, Robert. From regulation to behaviour change: giving nudge the third degree. **The Modern Law Review**, 77 (6). p. 831-857, 2014. ISSN 0026-7961.

BARBOSA, César Martins; FREIRE, Vânia Carla F. de O. Educação fiscal e cidadania: revisão integrativa de literatura no período de 2005 a 2020 / fiscal education and citizenship. **Brazilian Journal Of Development**, Curitiba, v. 8, n. 1, p. 4450-4471, 17 jan. 2022. South Florida Publishing LLC. <http://dx.doi.org/10.34117/bjdv8n1-295>. Disponível em: <https://www.brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/42824/pdf>. Acesso em: 14 abr. 2022.

BARBOSA, Silvio Henrique Vieira. **Cidadania: A educação que passa pela TV brasileira**. Tese (Doutorado em Comunicação). Escola de Comunicações e Artes da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 2005. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=77714. Acesso em 15 mar. 2022.

BARRETO, Adna Raquel de Moraes; TEIXEIRA, Ester Medley Bezerra. PARTICIPAÇÃO POPULAR NA GESTÃO PÚBLICA DE MOSSORÓ-RN. In: IV ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 2017, João Pessoa/PB. **Anais [...]**. João Pessoa: Sbp, 2017. p. 139-152. Disponível em:

<http://plone.ufpb.br/ebap/contents/documentos/0139-152-participacao-popular-na-gestao-publica-de-mossoro.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2020.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan/mar. 2006. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/43/169/ril_v43_n169_p143.pdf. Acesso em: 30 mai. 2022.

BERG, Sanford V. **Introduction to the Fundamentals of Incentive Regulation**, 12th PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy, Gainesville, 2002. Disponível em: https://bear.warrington.ufl.edu/centers/purc/docs/papers/9825_berg_introduction_to_the.pdf Acesso em: 25 mai. 2022.

BRASIL. **Portaria Interministerial MF/MEC nº 413**, de 31 de dezembro de 2002. Implementa o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. Brasília, 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27597> Acesso em: 10 de agosto de 2020.

_____. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação; Câmara de Educação Básica. **Resolução nº 7, de 14 de dezembro de 2010**. Fixa Diretrizes Curriculares Nacionais para o Ensino Fundamental de 9 (nove) anos. Diário Oficial da União, Brasília, 15 de dezembro de 2010, Seção 1, p. 34. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/dmdocuments/rceb007_10.pdf. Acessos em: 23 abr. 2022.

_____. Secretaria de Educação Fundamental. **Parâmetros Curriculares Nacionais: terceiro e quarto ciclos: apresentação dos temas transversais**. Brasília: MEC/SEF, 1998.

_____. Ministério da Educação; Secretaria de Educação Básica; Secretaria de Educação Continuada, Alfabetização, Diversidade e Inclusão; Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. Conselho Nacional de Educação; Câmara de Educação Básica. **Diretrizes Curriculares Nacionais da Educação Básica**. Brasília: MEC; SEB; DICEI, 2013. Disponível em: http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=13448-diretrizes-curriculares-nacionais-2013-pdf&Itemid=30192. Acesso em: 22 abr. 2022.

_____. **Base Nacional Comum Curricular (BNCC)**. Educação é a Base. Brasília, MEC/CONSED/UNDIME, 2018. Disponível em: http://basenacionalcomum.mec.gov.br/images/BNCC_EI_EF_110518-versaofinal_site.pdf. Acesso em: 22 abr. 2022.

_____. **Temas Contemporâneos Transversais na BNCC**. Proposta de Práticas de Implementação. Brasília, MEC, 2019, p. 6-7. Disponível em: http://basenacionalcomum.mec.gov.br/images/implementacao/guia_pratico_temas_contemporaneos.pdf. Acesso em 23 abr. 2022.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**: documento base. Grupo de Educação Fiscal. 2.

ed. Brasília: ESAF, 2015. Disponível em: [file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/WW/Downloads/20170704155154diretrizes_nacionais_da_educacao_fiscal%20(5).pdf) Acesso em: 16 dez 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. **Educação fiscal no contexto social** / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4251/1/Caderno1-2014.pdf>. Acesso em: 10 de agosto de 2020.

_____. **(Município)**. Lei Complementar nº 0073, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Lei nº 8.703, de 30 de abril de 2003, e suas alterações, que dispõem acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e dá outras providências. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=174745>. Acesso em: 30 mai. 2022.

_____. **(Estado)**. Lei Nº 6967 de 30 de dezembro de 1996 que dispõe sobre o Imposto de Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=152475>. Acesso em: 13 de janeiro 2022.

BRASIL. **(Estado)**. Lei nº 9.061, de 07 de fevereiro de 2008. Cria o programa "CIDADÃO SEM FOME", altera a Lei nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004, que instituiu campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais, garante, por meio de vale-alimentação, a troca de cupons ou notas fiscais por gêneros alimentícios da cesta básica, e dá outras providências. Rio Grande do Norte. Disponível em: <https://www legisweb.com.br/legislacao/?id=153154>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

_____. **(Estado)**. A Lei nº 10.110, de 21 de setembro de 2016. Dispõe sobre a “Semana Estadual da Educação Fiscal Cidadã” no Estado do Rio Grande do Norte e dá outras providências. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/normas_recentes_detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=3671. Acesso em: 14 de fev. 2023.

_____. **(Estado)**. Lei nº 9.611, de 03 de janeiro de 2012. Cria o programa "POUPANÇA FISCAL", altera a Lei nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004, que instituiu campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais, estimula à cidadania fiscal, conferindo o direito ao recebimento de créditos do Tesouro Estadual através da troca de cupons ou notas fiscais, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.rn.gov.br/storage/legislacao//arq50507b6e7fd6a.pdf>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

BRASIL. **(Estado)**. Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Artigo 1º. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/rn/lei-ordinaria-n-10228-2017-rio-grande-do-norte-institui-o-programa-estadual-de-educacao-e-cidadania-fiscal-e-da-outras-providencias?origin=instituicao>. Acesso em: 10 de jan. 2023.

_____. **(Estado)**. Decreto nº 28.841, de 10 de maio de 2019. Regulamenta a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, dispõe sobre a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada Nota Potiguar e dá outras providências. Disponível em: <https://np.set.rn.gov.br/portal/downloads/legislacao/DECRETO-28841-2019.pdf>. Acesso em: 10 de jan. 2022.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

_____. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Nova Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Da estrutura a função: novos estudos de teoria do direito**. Trad. Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. XII.

BRITO FILHO, Wladimir Soares de; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O Fisco como arquiteto de escolhas: heurísticas, vieses e extrafiscalidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 148, n. 29, p. 273-288, 22 nov. 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/442/206>. Acesso em: 20 set. 2022.

BOMFIM, Gilson. **Op. cit.** p. 62, citando ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem Estruturada da Renúncia da Receita Pública Federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000.

_____. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 33. ed., São Paulo: Malheiros, 2018.

BORGES, Erivan Ferreira et al. EDUCAÇÃO FISCAL, TERCEIRO SETOR E FUNÇÕES DE GOVERNO: uma análise da influência do programa de educação fiscal do rn nos indicadores das funções de governo dos municípios. **Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, [S.L.], v. 3, n. 4, p. 39-61, 7 nov. 2013. Reunir Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade. <http://dx.doi.org/10.18696/reunir.v3i4.170>. Disponível em: <http://www.reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/170/pdf>. Acesso em: 17 ago. 2020.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Teoría de la Educación Tributaria**. Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Facultad de Derecho de Madrid. Madrid, 1967, p. 56. Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/261103766/Bujanda-Fernando-Sainz-de-Teoria-de-la-Educacion-Tributaria-1967-pdf> Acesso em: 10 ago. 2020.

CÂMARA, José Jalis de Souza. **Educação fiscal: percepção dos professores do ensino fundamental e médio da rede pública de Barcelona/RN**. 2020. 48 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Departamento de Ciências Contábeis, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41249>. Acesso: 03 fev 2023.

CARVALHO, Guilherme Andrade. **Entre a coerção e a moralidade**: por que as pessoas recolhem tributos? 331 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B5VFF5/1/guilherme_andrade___disserta___o_vers_o_final.pdf. Acesso em: 30 jan. 2023.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil**: o longo caminho. 3. ed., Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.

CERQUEIRA NETO, Joaquim. **Cidadania dissonante**: a difícil equação entre os direitos políticos e os direitos sociais no Brasil contemporâneo. Dissertação (Mestrado em Ciências Sociais) – Programa de Pós-graduação em Ciências Sociais da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RIO). Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=162812. Acesso em: 20 abr. 2022.

CHANG, Ha-Joon. **The economics and politics of regulation**. In: Cambridge Journal of Economics, vol. 21, nº 6, 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. rev. e ampl. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2003.

CORTINA, Adela. **Cidadãos do mundo**: para uma teoria da cidadania. Tradução de Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito romano**. 20. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CUNHA, Isaac Rodrigues. PSICOLOGIA FINANCEIRA, EDUCAÇÃO TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA PARTICIPATIVA: os caminhos (ou o caminho) para uma efetiva cidadania por meio de uma pedagogia fiscal. **Revista do Ministério Público de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, v. 9, n. 16, p. 80-105, Jan/Jun 2022. Semestral. p. 81. Disponível em: <https://revista.mpc.pr.gov.br/index.php/RMPCPR/article/view/109/95>. Acesso em: 04 fev. 2023.

DAL RI JÚNIOR, Arno. Evolução histórica e fundamentos político-jurídicos da cidadania. In: DAL RI JÚNIOR, Arno; OLIVEIRA, Odete Maria de (Orgs.) et al. **Cidadania e nacionalidade**: efeitos e perspectivas: nacionais, regionais e globais. Ijuí: Unijuí, 2002.

DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do imposto**. Tese (Concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças). Faculdade de Direito, Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte: 1949.

Entrevista de Edivaldo Ribeiro, diretor da 6ª URT, concedida ao **Jornal de Fato** e publicada no dia 30 de junho de 2019. Disponível em:

<https://defato.com/mossoro/82883/edivaldo-ribeiro-maior-desafio-do-nota-potiguar-a-educacao-fiscal>. Acesso em: 20 jan. 2023.

FEITOSA, Gustavo Raposo Pereira; CRUZ, Antônia Camilly Gomes. Nudges fiscais: a economia comportamental e o aprimoramento da cobrança da dívida ativa. **Pensar: Revista de Ciências Jurídicas**, Fortaleza, v. 24, n. 4, p. 1-16, out./dez. 2019. Disponível em: <https://periodicos.unifor.br/rpen/article/view/10258/pdf>. Acesso em: 27 mai. 2022.

FELISMINO, Lisymá Soares. **DISSEMINAÇÃO DA EDUCAÇÃO FISCAL NO RN: uma realidade a partir da capacitação em EaD “disseminadores de educação fiscal”?**. 2011. 49 f. Monografia (Especialização) - Curso de Educação A Distância., Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/33033/LISYMA%20SOARES%20FELISMINO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 03 fev.. 2023.

FERREIRA, Siddharta Legale. **Estado Social e Democrático de Direito: história, direitos fundamentais e separação dos poderes. Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, dez. 2011.**

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

GERALDO, Ana Horácio. **A EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE FORTALECIMENTO DOS CONSELHOS ESCOLARES**. 2011. 75 f. Monografia (Especialização) - Curso de Especialização em Educação Fiscal e Cidadania, Escola de Administração Fazendária, Brasília, 2011. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4053>. Acesso em: 22 ago. 2020.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

GOHN, Maria da Glória Marcondes. **Movimentos sociais e educação**. 3. ed., São Paulo: Cortez, 1999.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, [S.L.], v. 40, n. 5, p. 841-864, out. 2006. FapUNIFESP (SciELO). <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122006000500005>. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rap/v40n5/a05v40n5.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2020.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Wmf Martins Fontes, 2019. p. 3/4.

JUNQUEIRA, Bráulio. Ignomínia aos princípios democrático e republicano. **Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC**, n. 10, jul./dez. 2007. Disponível em: http://www.esdc.com.br/RBDC/RBDC-10/RBDC-10-481-Braulio_Junqueira.pdf. Acesso em: 13 set. 2014.

LEVI, Margaret; SACKS, Audrey; TYLER, Tom. **The Reasons for Compliance with Law**. Sidney: The United States Studies Centre, 2008, p. 1.

LEWIS, Tracy; GARMON, Chris. **Fundamentals of Incentive Regulation**. PURC/World Bank International Training Program on Utility Regulation and Strategy. Gainesville, 1997. Disponível em: <https://warrington.ufl.edu/public-utility-research-center/training-courses-and-development/on-campus-programs/purcworld-bank-international-training-program/>. Acesso em: 2 jun. 2022.

LIMA, Albertina Silva Santos de. **Uma Contribuição Ao Marketing Social E À Educação Fiscal No Brasil**: análise por meio de casos múltiplos. 2008. 358 f. Tese (Doutorado) - Curso de Contabilidade, Departamento de Dirección de Empresas y Sociología, Universidad de Extremadura, Badajoz, 2008, p. 72-73. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3806/1/Albertina%20Silva%20santos.6508329940>. Acesso em: 18 ago. 2020.

LUNARDI, Luthianne Perin Ferreira. **As possibilidades de efetivação de uma cidadania de natureza cosmopolita fundamentada nos direitos humanos solidários**. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. Ijuí, 2007. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=142998. Acesso em: 20 abr. 2022.

MACEI, Demetrius Nichele. **TRIBUTAÇÃO, MORALIDADE E SUSTENTABILIDADE**. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 2012, Curitiba. **Anais [...]**. Curitiba, 2012. p. 66-80. Disponível em: <https://docplayer.com.br/46944020-Tributacao-moralidade-e-sustentabilidade-taxation-morality-and-sustainability.html>. Acesso em: 04 fev. 2023.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Direitos humanos: evolução histórica**. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, 1992.

MARSHALL, Thomas Humprey. **Cidadania e classes sociais**. Brasília: Senado Federal, Centro de Estudos Estratégicos e Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002.

MANZINI-COVRE, Maria Lourdes. **O que é cidadania**. 4. ed., São Paulo: Brasiliense, 2010

MARTINEZ, Paulo. **Direitos de cidadania**: um lugar ao sol. São Paulo: Scipione, 1996.

MELO, Luiz Carlos Figueira de; OLIVEIRA, Marcella Rosière de. O perfil da Administração Pública no século XXI: uma releitura à luz dos direitos fundamentais. **Revista Digital de Direito Administrativo**, [S.L.], v. 5, n. 2, p. 97-118, 31 jul. 2018. Universidade de São Paulo, Agência USP de Gestão da Informação Acadêmica (AGUIA). <http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v5i2p97-118>. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/141599/142137>. Acesso em: 24 ago. 2020.

MELO JUNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. 2010. 106 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Pós-graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

MONCADA, Luís S Cabral de. **Direito Econômico**. 5 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

MOREIRA, Egon Bockman. Passado, presente e futuro da regulação econômica no Brasil. In: **Revista de Direito Público da Economia**, vol. 44, p. 87-118, 2013.

MORGAN, Bronwen; YEUNG, Karen. **An Introduction to Law and Regulation: Text and Materials**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

NADIR JÚNIOR, Amery Moisés; MACHADO, Denise del Pra Netto; NUNCIO, Eduardo Ghilherme; FERNANDES NETO, Manuel. A EFETIVIDADE DOS PROGRAMAS DE EDUCAÇÃO FISCAL E DA NOTA FISCAL PAULISTA NA CONSTRUÇÃO DA CIDADANIA E NO CRESCIMENTO DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, [S.L.], v. 16, n. 3, p. 106, 9 set. 2019. Associação Pro-Ensino Superior em Novo Hamburgo. <http://dx.doi.org/10.25112/rgd.v16i3.1682>. Disponível em: <https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1682>. Acesso em: 04 fev. 2023.

OCDE/The International and Ibero-American Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP) (2015), **Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía**: Guía sobre educación tributaria em el mundo, OCDE Publishing, Paris. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264222786-es> Acesso em: 18 ago. 2020

PALMA, Clotilde Celorico. Cidadania, Educação, Moral Tributária e Coesão Econômica e Social em tempos de COVID-19. **Economic Analysis Of Law Review**, Brasília, v. 11, n. 2, p. 55-81, Mai/Ago 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/11832>. Acesso em: 04 fev. 2023.

PEREIRA, Ana Isabel Teixeira Duarte. **Literacia fiscal**: um estudo empírico. 2014. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade - Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Universidade de Aveiro, Aveiro, 2014, p. 6. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10773/14293>. Acesso em: 22 abr. 2022.

PINSKY, Jaime. **Cidadania e educação**. 8. ed., São Paulo: Contexto, 2003.

PLANO ESTRATÉGICO: GT66 - Educação Fiscal 2020 -2023 / CONFAZ-COTEP. – Brasília, DF; CONFAZ-COTEPE, 2020. 23p. il; 34cm. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/educacaofiscal/GEFE-RJ/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Arquivos/Documentos%20inseridos%20em%202021/Plano%20Estrat%C3%A9gico%20GT-66-Educa%C3%A7%C3%A3o%20Fiscal.pdf?lve>. Acesso em: 14 abr. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais** – Dezembro de 2021, p. 44. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado>

da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf. Acesso em: 31 mai. 2022.

RIBEIRO, Ricardo Leite. **Direito Econômico da Tributação**: uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14042014-151916/publico/Ricardo_Leite_Ribeiro_Parcial.pdf. Acesso em: 25 mai. 2022.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, nº 2, 2018 p.456-471. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5218>. Acesso em: 20 set. 2022.

ROBLES, Gregório. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Traduzido por Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Alexssandro Campanha. **A educação para a cidadania no Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF)**: uma avaliação de suas propostas conceituais e de seus resultados e impactos na formação de professores no Estado da Bahia. 421 f. il. 2014. Tese de Doutorado. Faculdade de Educação - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/17499>. Acesso em: 14 mar. 2022.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda. Escola Fazendária do Estado de São Paulo. Núcleo de Documentação e Informação. **História da educação fiscal do Estado de São Paulo**. São Paulo: Imprensa Oficial, 2015.

SAVIANI, Dermeval. **Pedagogia Histórico-Crítica**: primeiras aproximações. 11 ed. rev. Campinas. São Paulo. Autores associados, 2011, p. 121 (coleção educação contemporânea).

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

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v.8, nº 2, 2018 p. 639-659. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 20 set. 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ciência do direito tributário, economia comportamental e extrafiscalidade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 8, n. 2, 2018, p. 639-659. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5252>. Acesso em: 20 set. 2022.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação indutora e análise econômica do direito**: uma investigação crítica. 2017. 212 f. Tese (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-

Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

SILVA, Imaculada Maria Vidal da. **PROGRAMA DE EDUCAÇÃO FISCAL E ESCOLA: caminhos e descaminhos na construção da cidadania**. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Profissional em Planejamento de Políticas Públicas, Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em: <http://livros01.livrosgratis.com.br/cp097443.pdf>. Acesso em: 17 ago. 2020.

SOUZA, Danielle Nascimento Nogueira de. **Neurodireito, Psicologia e Economia Comportamental no Combate à Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Súmula do Termo de Cooperação Técnica Nº SEFAZ 22/10/036 e FPE 1606/2022. Partícipes: Secretaria da Fazenda - SEFAZ/RS (CNPJ 87.958.674.0001-81), e Secretaria de Estado da Tributação - SET/RN (CNPJ: 24.519.654/0001-94). Disponível em: <https://www.diariooficial.rs.gov.br/materia?id=759839>. Acesso em: 22 jan. 2023.

SUNSTEIN, Cass R. **Nudging: a very short guide**. 37 J. Consumer Pol'y 583, Harvard Law School; Harvard University; Harvard Kennedy School (hks), p. 1-7, 23 set. 2014. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2499658>>. Acesso em: 10 fev. 2023.

SUNSTEIN, Cass; THALER, Richard H. **Nudge: Como tomar melhores decisões sobre saúde, dinheiro e felicidade**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2019.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

TILLY, Charles. **Democracy**. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

TRINDADE, José Damião de Lima. **História social dos direitos humanos**. São Paulo: Petrópolis, 2002.

TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. Princeton: Princeton University Press, 2006, p. 24-27.

VIEIRA, Liszt. **Cidadania e globalização**. 7. ed., Rio de Janeiro: Record, 2004.

WEICHERT, M. A. O Financiamento de Atos de Violação de Direitos Humanos por Empresas Durante a Ditadura Brasileira. **Acervo**, v. 21, n. 2, p. 183-192, 29 nov. 2011. Disponível em: <https://revista.an.gov.br/index.php/revistaacervo/article/view/301/301>. Acesso em: 12 jun. 2022.