

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JOSÉ LEONARDO MARTINS FERREIRA**

**EDUCAÇÃO FISCAL: perspectiva dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís**

**SÃO LUÍS – MA**

**2021**

JOSÉ LEONARDO MARTINS FERREIRA

**EDUCAÇÃO FISCAL: perspectiva dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como requisito final para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Poliane Mendes Gonçalves Chagas.

SÃO LUÍS – MA

2021

Ferreira, José Leonardo Martins.

Educação Fiscal : perspectiva dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís / José Leonardo Martins Ferreira. - 2021. 78 f.

Orientador(a): Poliane Mendes Gonçalves Chagas.

Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2021.

1. Discente. 2. Educação Fiscal. 3. Ensino Superior. 4. Fiscalização. 5. Tributos. I. Chagas, Poliane Mendes Gonçalves. II. Título.

JOSÉ LEONARDO MARTINS FERREIRA

**EDUCAÇÃO FISCAL: perspectiva dos estudantes do Curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão – UFMA, como requisito final para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> M.<sup>a</sup> Poliane Mendes Gonçalves Chagas (Orientadora)  
Universidade Federal do Maranhão

---

Examinador

---

Examinador

Dedicado à Universidade Federal do Maranhão  
— casa de doze horas diárias durante os  
semestres letivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus, motor primordial e final do Universo. Agradeço à Virgínia e Mateus, que contribuíram direta e indiretamente para o prosseguimento deste trabalho. Agradeço, também, a meus pais e familiares, bem como aos professores que ajudaram de formas diversas para a elaboração do que ora se apresenta, em especial à Prof<sup>a</sup>. M<sup>a</sup>. Poliane Mendes Gonçalves Chagas, pela valiosa orientação.

*“Ao cobrar impostos e ao tosquiar ovelhas, é bom  
parar quando você chega à pele.”*

*Austin O'Malley (1858 — 1932)*

## RESUMO

A Educação Fiscal visa difundir informações e definições acerca da gestão fiscal dos tributos, com o intuito de popularizar o entendimento dos cidadãos e permitir-lhes maior participação social quanto à fiscalização da aplicação dos recursos públicos, fato que interliga o conceito de Educação Fiscal com o de cidadania. Nesse ensejo, a pesquisa tem como objetivo geral identificar a percepção dos alunos do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís, a respeito da Educação Fiscal. Para tanto, foi realizada pesquisa documental, bem como uma pesquisa de campo quantitativa descritiva, com aspectos qualitativos, por meio de questionário aplicado na totalidade dos alunos do curso mencionado, visando capturar a percepção dos discentes através da Escala Likert de 5 Pontos. O resultado da pesquisa documental demonstrou que o tema não consta das ementas das disciplinas do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal, Campus São Luís, ao passo que a pesquisa de campo revelou que os alunos detêm conhecimento acerca da Educação Fiscal, bem como de conceitos basilares atinentes a tributos e cidadania fiscal, identificando elementos de Educação Fiscal nas disciplinas do curso de Ciências Contábeis e externalizando suas percepções sobre o tema, atribuindo, ainda, importância à participação da sociedade para o controle social proposto pelo Programa Nacional de Educação Fiscal. Conclui-se, portanto, que o conhecimento de Educação Fiscal alcança os estudantes de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, sugerindo, por sua vez, a inclusão da temática da Educação Fiscal no projeto pedagógico do curso de Ciências Contábeis da referida Universidade, bem como participação cidadã nas formulações tributárias, orçamentárias, de fiscalização da arrecadação e destinação dos recursos oriundos dos tributos.

**Palavras-chave:** Educação Fiscal; Tributos; Fiscalização; Ensino Superior; Discente.



## ABSTRACT

Fiscal Education aims to disseminating information and definitions about fiscal management of taxes, in order to popularize the understanding of citizens and allow them greater social participation and oversee the application of public resources, a fact that interconnects the concept of Fiscal Education with citizenship. In this context, the research aims to analyze the level of knowledge of Accounting Sciences students course at the Federal University of Maranhão, São Luís Campus, about the Fiscal Education. For this purpose, a documentary research, as well a descriptive and quantitative field research, with qualitative elements, was carried out through the provision of a questionnaire, aiming to capture all the students' perception through the 5-Point Likert Scale. The result of this research showed that, even with the absence of the theme in the syllabuses of the course, the researched students have knowledge about Tax Education, as well as basic concepts related to taxes and tax citizenship, identifying elements of Tax Education in the disciplines of the Accounting Sciences course and externalizing their perceptions on the subject, also attributing importance to the participation of society for the social control proposed by the National Program for Fiscal Education. It is concluded, therefore, that the knowledge of Fiscal Education reaches students of Accounting Sciences at the Federal University of Maranhão, suggesting, in turn, the inclusion of the topic of Fiscal Education in the pedagogical project of the Accounting Sciences course at that University, as well. as citizen participation in tax and budget formulations, inspection of collection and allocation of resources arising from taxes.

**Keywords:** Fiscal Education; Taxes; Tax Inspection; College Education; Student.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

- Figura 1:** Magna Carta inglesa, de 1215, escrita em pergaminho de couro
- Figura 2:** Deputado Ulysses Guimarães, durante a promulgação da CF/88
- Figura 3:** Comprovante do Concurso *Talão da Fortuna* (1964-1970), SEFAZ/SP
- Figura 4:** Página inicial do Portal de Transparência do Estado do Maranhão
- Gráfico 1:** Gênero
- Gráfico 2:** Faixa etária
- Gráfico 3:** Período letivo
- Gráfico 4:** Atividade profissional
- Gráfico 5:** Conhecimento sobre Educação Fiscal
- Gráfico 6:** Meio de contato com o tema
- Gráfico 7:** Tributo e imposto
- Gráfico 8:** Tributo e arrecadação vinculada
- Gráfico 9:** Natureza jurídica dos tributos
- Gráfico 10:** CF/88 e alíquotas de tributos
- Gráfico 11:** ICMS e seu tipo de tributação
- Gráfico 12:** Conhecimento de Educação Fiscal para a vida acadêmica e profissional
- Gráfico 13:** Ausência de Educação Fiscal no ementário das disciplinas
- Gráfico 14:** Motivos para falta de acesso das pessoas a Portais de Transparência
- Gráfico 15:** Temas envolvidos para o entendimento da Educação Fiscal
- Gráfico 16:** Finalidade do PNEF
- Gráfico 17:** Âmbito de atuação do PNEF
- Gráfico 18:** Divulgação dos programas maranhenses de Educação Fiscal
- Gráfico 19:** Recusa de pagamento de tributo e relação com dever cidadão
- Gráfico 20:** Cobrança de emissão de nota fiscal em transações
- Gráfico 21:** Relação entre maneiras para pagamento de menos impostos e a legalidade
- Gráfico 22:** Sonegação fiscal: um exemplo
- Gráfico 23:** Fiscalização da arrecadação e aplicação dos recursos
- Gráfico 24:** Elisão fiscal e legalidade
- Gráfico 25:** Efetividade da aplicação dos recursos arrecadados dos tributos
- Gráfico 26:** Finalidade da Cidadania Fiscal
- Gráfico 27:** Conhecimento de Educação Fiscal e a obrigação de transparência
- Gráfico 28:** Relação entre ausência de controle social e continuidade da corrupção

**Gráfico 29:** Escala Likert: frequência relativa proporcional das assertivas verdadeiras (itens nº 8, 16, 19, 20 e 22)

**Gráfico 30:** Escala Likert: frequência relativa proporcional das assertivas falsas (itens nº 7, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 23 e 24)

## LISTA DE TABELAS

- Tabela 1:** Questionário da Escala Likert: frequência absoluta e relativa proporcional
- Tabela 2:** Escala Likert: frequência absoluta e relativa proporcional das assertivas verdadeiras
- Tabela 3:** Escala Likert: frequência absoluta e relativa proporcional das assertivas falsas

## LISTA DE SIGLAS

<b>CEFOR:</b>	Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados
<b>CF/88:</b>	Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CONFAZ:</b>	Conselho Nacional de Política Fazendária
<b>CTN:</b>	Código Tributário Nacional
<b>GET:</b>	Grupo de Trabalho Educação Tributária
<b>INESC:</b>	Instituto de Estudos Socioeconômicos
<b>LRF:</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>PNEF:</b>	Programa Nacional de Educação Fiscal
<b>SEFAZ/MA:</b>	Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão
<b>SEFAZ/SP:</b>	Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo
<b>UFAM:</b>	Universidade Federal do Amazonas
<b>UFMA:</b>	Universidade Federal do Maranhão
<b>USP:</b>	Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1	Problema de pesquisa .....	14
1.2	Objetivo geral .....	15
1.3	Objetivos específicos.....	15
1.4	Justificativa.....	15
1.5	Estrutura da pesquisa.....	16
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>17</b>
2.1	Abordagem geral sobre Tributos .....	17
2.2	Cidadania e Educação Fiscal .....	23
2.3	Estudos anteriores.....	31
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA APLICADA</b> .....	<b>34</b>
3.1	Tipologia de pesquisa .....	34
3.2	Definição da população .....	36
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>38</b>
4.1	Caracterização do respondente .....	39
4.2	Percepção sobre a Educação Fiscal .....	42
<b>5</b>	<b>ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>57</b>
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>67</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>69</b>
	<b>APÊNDICE A – Questionário de pesquisa de campo</b> .....	<b>74</b>

## 1 INTRODUÇÃO

É notória a relevância da instituição de tributos como forma de financiar a máquina pública administrativa e garantir a execução de obras e serviços em favor da sociedade. Para tanto, ocorre uma relação mútua entre dois elementos distintos, quais sejam: o cidadão, quando realiza o pagamento dos tributos que lhe cabem junto ao Estado, e este, que oferece ao cidadão contrapartida direta ou indireta, por meio de serviços públicos para a melhoria do bem-estar social de uma comunidade, de uma localidade ou mesmo de uma nação, a depender do nível de abrangência da responsabilidade do ente governamental tratado.

Nesse ensejo, afirma-se que a relação tributária cidadão—Estado não pode ser somente unilateral, considerando a finalidade de se tributar produtos e serviços, constituindo, portanto, um sistema que pode (e deve) ser acompanhado, investigado e intervencionado pelo sujeito ativo do pagamento da obrigação, haja vista seu papel determinante no financiamento do próprio Estado, ainda que de forma compulsória, enquanto provedor pecuniário do Estado através do tributo que dele é arrecadado, haja vista que “o dever de pagá-lo [o tributo] é, portanto, imposto pela lei, sendo irrelevante a vontade das partes (credor e devedor)” (ALEXANDRE, 2017, p. 47).

A Educação Fiscal, também conhecida como Cidadania Fiscal, tende a ser definida como um instrumento importante para o aumento da percepção da sociedade acerca de seus direitos e obrigações fiscais (RFB, 2021); dessa forma, os programas relacionados ao tema da Educação Fiscal buscam promovê-lo e institucionalizá-lo por meio de disponibilização de conhecimento aos cidadãos e instigá-los a acompanhar a aplicação dos recursos arrecadados (PNEF, 2021).

Como se depreende, os objetivos da aplicação de programa de Cidadania Fiscal concorrem para a conscientização do contribuinte, visando sua participação ativa como agente fiscalizador da contrapartida dos tributos. Em face do exposto, conforme Borges, Pereira e Borges (2015), a Educação Fiscal resulta de uma formação estrutural direcionada à compreensão do contribuinte sobre a função social do tributo, aspecto indispensável para a compreensão das relações correlatas ao tema, em consonância com Tenório e Rozenberg (1997), segundo os quais a percepção a qual participação social e cidadania se relacionam ao poder dos indivíduos na construção da democracia.

Infere-se, portanto, que a busca de excelência no que concerne à aplicação efetiva da Educação Fiscal não decorre de esforço unilateral, tendo, por um lado, o Estado, que elabora programas educativos e meios informacionais relativos à importância do pagamento de tributos,

bem como necessidade de combate a operações ilícitas — como a sonegação fiscal —, e, por outro, o cidadão, que se apropria dessas informações, adquire conhecimento e pode utilizar os devidos meios de fiscalização e controle.

Por conseguinte, a Educação Fiscal tem como propósito

promover no cidadão a consciência de que o pagamento dos tributos é importante para o desenvolvimento social e, também, despertar nas pessoas espontaneamente a maior participação no planejamento dos orçamentos públicos, a fim de cobrar efetivamente a aplicação dos recursos públicos. (SILVA; OLIVEIRA; ROCHA, 2017, p. 31)

Logo, extrai-se dessa finalidade a necessidade de ação primária por parte do Estado, por meio da elaboração e execução de programas de Educação Fiscal, para que o cidadão, por conseguinte, adquira os conhecimentos transmitidos e possa, através de seu senso crítico, atuar como agente partícipe das políticas fiscais e indivíduo fiscalizador das aplicações dos montantes arrecadados, compreendendo a relação entre a cobrança de tributos e o desenvolvimento social dos contribuintes e demais cidadãos.

A Educação Fiscal também se relaciona com o ensino nas universidades. Segundo a percepção de Silva (2009), O PNEF está em conformidade com os preceitos constantes da *Pedagogia da Esperança*, elaborada pelo educador Paulo Freire, uma vez que traz em seu escopo valores positivos como amorosidade, tolerância e constância nas adversidades, ressaltando na possibilidade de mudança de um quadro desfavorável. Nesse sentido, e considerando que a abrangência do PNEF, para além dos estudantes dos ensinos fundamental e médio, também contempla a comunidade universitária (BRASIL, 2014), percebe-se que o tema da Educação Fiscal está presente em matrizes curriculares de cursos de Ciências Contábeis de Instituições Federais de Ensino Superior.

### **1.1 Problema de pesquisa**

Este trabalho apresenta um estudo sobre a perspectiva dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão – UFMA acerca da Educação Fiscal. Dessa forma, destaca-se o seguinte problema, que norteia o desenvolvimento de pesquisa: Os alunos do Curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, têm conhecimento a respeito do tema da Educação Fiscal?



## **1.2 Objetivo geral**

No esteio da pergunta de pesquisa e procurando elucidá-la, o trabalho tem como objetivo geral identificar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis, Campus São Luís, acerca da Educação Fiscal.

## **1.3 Objetivos específicos**

Com vistas a subsidiar o objetivo geral proposto e direcionar o estudo para a solução do problema de pesquisa, apresentam-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar o conhecimento dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, sobre o conceito e a finalidade dos tributos, bem como o significado do pagamento de tributos e da prática ativa do controle social quanto aos itens de transparência;
- Verificar se os alunos constatarem o tema “Educação Fiscal” nos conteúdos ministrados das disciplinas do curso de Ciências Contábeis; e
- Analisar se os alunos do curso atribuem alguma importância à participação da sociedade na formulação de políticas tributárias e cidadania fiscal.

## **1.4 Justificativa**

A pesquisa se justifica por fazer um levantamento acerca de um tema pertinente no que concerne à relação entre o Estado e o cidadão contribuinte, incluso o estudante de Ciências Contábeis, haja vista existir, dentre vários aspectos de tal relação, o da partida e contrapartida, a saber, a contribuição por parte do cidadão, que efetua o pagamento dos tributos, e a contrapartida oriunda do ente estatal, que recolhe tais valores e os aplica, de maneira vinculada ou não, sob a forma de bens e serviços à sociedade.

Faz-se importante lembrar que, dentre os propósitos constantes do Perfil do Curso de Ciências Contábeis, destacam-se aqueles ligados à formação de profissionais e cidadãos nas diversas áreas do saber de forma que se possa transmitir a apropriação do conhecimento (UFMA, 2015), os quais sublinham o caráter extra acadêmico das áreas de atuação do bacharel em Ciências Contábeis, intimamente conectado ao profissional contabilista, bem como ao bacharel que optará pela atividade docente.

Dessarte, a relevância da pesquisa se observa no próprio campo real, em observar como os discentes, enquanto cidadãos, percebem e se comportam em face do Estado, gestor dos recursos públicos, que administra e presta contas à sociedade, bem como o posicionamento dos indivíduos frente aos diversos escândalos de corrupção envolvendo desvio de verba do erário, amplamente noticiados pelas mídias sociais e demais veículos de imprensa nacional e internacional.

Ademais, pode-se afirmar que o conhecimento relativo à Educação Fiscal contribui para a formação do sujeito não somente enquanto aluno do curso de graduação de Ciências Contábeis da UFMA, mas também como futuro profissional da área contábil e/ou fiscal, desempenhando o papel de contabilista, analista fiscal, dentre as demais possibilidades de prosseguimento profissional do discente em comento.

### **1.5 Estrutura da pesquisa**

O presente trabalho é composto por 6 capítulos, sendo o primeiro de caráter introdutório e apresentando, dentre outros elementos, o problema de pesquisa, os objetivos geral e específicos a serem cumpridos e a justificativa para a investigação ora tratada.

O capítulo 2, por sua vez, está dividido em seções, contendo referencial histórico e teórico sobre Tributo, Cidadania e Educação Fiscal, bem como acerca de estudos anteriores sobre o tema. O capítulo 3 aborda a metodologia científica aplicada na pesquisa e subdivide-se nas seções de tipologia de pesquisa e definição de população.

Em ato contínuo, o capítulo 4 expõe os resultados obtidos, cujas análise e interpretação estão organizadas em gráficos numerados e tabelas, conforme o capítulo 5. Sequencialmente, o capítulo 6 apresenta as considerações finais do trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Preliminarmente, as subdivisões deste capítulo expõem conceitos, finalidades e histórico dos elementos que compõem a temática em comento, quais sejam: abordagem geral sobre Tributos, Cidadania e Educação Fiscal, inclusive quanto ao PNEF.

### 2.1 Abordagem geral sobre Tributos

A Constituição Federal de 1988 reservou aos tributos e assuntos relacionados o Título VI, “Da tributação e do orçamento”, cujo Capítulo I é dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Nesse esteio, para Paulsen (2014), a Carta Magna permite a apreensão do conceito de tributo a partir de seu próprio texto, ao definir competências tributárias, limitações e repartição das receitas oriundas da tributação.

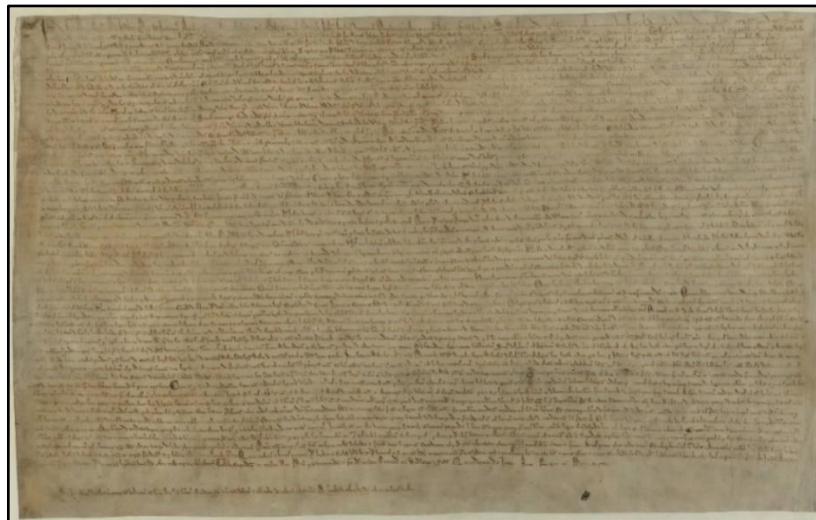
Não obstante, o conceito desse termo consta da Lei nº 5.172/1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, onde se declara que o tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966). Como observado, a referida Lei, sancionada à época em caráter ordinário, é de período anterior ao da Constituição vigente, mas cuja aplicabilidade decorre do fenômeno da recepção por parte da Carta Magna de 1988, recebendo o *status* de lei complementar, haja vista a imposição da Lei Maior acerca de disposições de matéria tributária, que devem tramitar por intermédio de lei complementar (BRASIL, 1988).

Em termos históricos, formas incipientes daquilo atualmente conhecido como tributo surgiram com os primeiros agrupamentos humanos, em que o esforço do trabalho de parcela majoritária dessa população estava sujeito ao controle ou domínio de um soberano ou mesmo minoria governante. Diante dessa evidência, muitos autores defendem que o surgimento do tributo se deu simultaneamente ao do Estado, haja vista a divisão social que se estabeleceu desde então, com o povo — cidadãos e escravos — de um lado, e os governantes, de outro (MARTINS, 2007).

As particularidades envolvendo a cobrança de tributos ao longo dos tempos são dignas de nota. Consoante Baleeiro (1990, *apud* PAULSEN, 2014), as incursões de povos dominantes sobre povos menos capacitados militarmente lançavam mão de métodos universais de arrecadação, como saques, extorsões e ou doações, considerando a necessidade de manutenção da despesa pública, sem prejuízo de formas coercitivas de recolhimento de bens e

recursos, tais quais metais preciosos e artefatos de notável valor. É importante frisar também que, malgrado a natureza coercitiva da cobrança de tributos, no ano de 1215 ocorreu, na Inglaterra, fato histórico que representou divisor de águas no assunto tributação. À época, o soberano majorava os impostos despoticamente, a critério da Corte, sem quaisquer mecanismos de controle social. Em reação a isso, e considerando controvérsia surgida com a Igreja Católica e derrotas militares contra a França, que enfraqueciam o poder do Rei João-sem-Terra, os barões ingleses o pressionaram a assinar documento que ficou conhecido como Magna Carta, representada na figura 1, abaixo, a qual limitou o poder da realeza inclusive quanto aos tributos, estabelecendo que estes não poderiam mais ser lançados sem a concordância geral (MARTINS, 2007).

**Figura 1** – Magna Carta inglesa, de 1215, escrita em pergaminho de couro.



Fonte: *The British Library* (<https://www.bl.uk>)

Além disso, segundo Silva Neto e Gasques (2014), os esforços acima mencionados, que culminaram com a insurgência contra o Rei João-sem-Terra e lhe impuseram a Magna Carta como um sinal de necessidade de consulta prévia aos súditos antes de cobrar algum tributo, gerou reflexos para além de seu tempo, influenciando, inclusive, no lema *No Taxation Without Representation* (“nenhuma taxação sem representação”, em português), surgido em meados do século XVIII e que se constitui numa das fontes de inspiração da Revolução Americana de 1776.

A questão tributária também compunha o cabedal de mudanças vislumbradas pelos intelectuais que fomentaram a Queda da Bastilha e a Revolução Francesa. De acordo com Paulsen (2014), constava da Declaração francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, o dever de distribuição dos tributos entre os cidadãos e cobrados de acordo com o poder

aquisitivo individual, tendo, ainda, o direito de apreciar se uma contribuição era necessária ou não e cancelar tal escolha por meio de seus representantes legislativos. Pode-se apreender que essas disposições evocam os conceitos contemporâneos de capacidade contributiva e cidadania. Não obstante, conforme aludido por Martins (2007, p. 132):

O "fator fiscal" também esteve presente como prova de que a relação tributária é uma relação jurídica de poder e coercitiva, tanto na Revolução Francesa de 1789, a qual, entre muitos outros motivos, apresentava também a insatisfação do 3º estado (comerciantes e agricultores) contra os privilégios fiscais do 1º e 2º estados (clero e nobreza).

O tema da tributação também se constituiu elemento preponderante na história de nosso País. A descoberta de jazidas minerais, sobretudo as auríferas, acentuou o quadro exploratório da Coroa Portuguesa em face dos mineradores e extrativistas, via cobrança de impostos e rigor na fiscalização, contribuindo para o aumento da tensão na relação com a Coroa. Dessa forma, durante o Brasil Colônia, o Rei Dom João V, de Portugal, visando arrecadação e regularização da extração de ouro, criou órgãos de controle e fiscalização da produção, chamados “Casas de Fundição”, bem como instituiu tributo denominado “Quinto”, pois incorria sobre cerca de 20% (vinte por cento) da receita extrativista dos mineradores (ALMEIDA, 2013). Ainda segundo Almeida (*Ibidem*), além do estabelecimento do “Quinto”, a Coroa Portuguesa exigia a cobrança de eventuais diferenças dos Quintos (tributo pago a menor), que deveria ser auferido e rateado dos “homens-bons” — senhores abastados da época.

Com o esgotamento das reservas de ouro e conseqüente declínio da produção aurífera, bem como a situação financeira delicada da Coroa, Portugal estabeleceu, a partir da segunda metade do século XVIII, um dispositivo fiscal conhecido como “Derrama”, símbolo do aprofundamento do controle fiscal que a Metrópole exercia sobre sua Colônia, implementando vários elementos confiscatórios para execução de “obrigação tributária” faltante por parte dos “homens-bons” (*Ibidem*).

Como visto, as relações tributárias despertaram, ao longo dos séculos, pontos de tensão e de controvérsia entre os polos envolvidos, sobretudo com relação aos contribuintes, que viam (e veem) a si mesmos como sujeitos incapacitados de promover mudanças em face dos regulamentos e normativos legais impostos pelos agentes do Estado, ou, ainda, como cidadãos que julgam qualquer ação de controle social e participação nas políticas públicas insuficiente para uma modificação significativa. Dessa forma, afirma-se que o surgimento do tributo se deu concomitantemente ao do Estado, com a oposição entre o povo e seus governantes

(MARTINS, 2007), bem como a necessidade de subsidiar as necessidades do Estado por meio da imposição tributária sobre seus cidadãos.

Segundo Montesquieu (2000), os recursos do Estado se constituem no somatório de parcela de bens que cada cidadão dispõe para ter a contrapartida de segurança ou do bom usufruto de suas rendas. Nesse esteio, a arrecadação de tributos deve respeitar equilíbrio entre as necessidades do povo e as do Estado, desaconselhando-se “tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado” (*Ibidem*, p. 221). Frise-se que o autor distingue as necessidades imediatas dos cidadãos dos anseios dos governantes, que podem representar desde projetos de dimensões faraônicas até incursões bélicas visando a glória da classe política dominante.

Retomando o disposto no texto constitucional, verifica-se a possibilidade da União, Estados, Municípios e Distrito Federal instituírem seus tributos, que deverão ser, sempre que possível, de caráter pessoal e respeitando a capacidade contributiva individual, determinando, ainda, a competência de resolução de conflitos entre as esferas de governo e do estabelecimento de regras gerais sobre matéria tributária por intermédio de lei complementar (BRASIL, 1988).

Ainda sobre a capacidade contributiva do cidadão, percebe-se que a regra é o caráter pessoal do tributo, ou seja, geralmente sua graduação obedece à receita auferida e às despesas incorridas individualmente, dados que refletem no padrão de vida de cada contribuinte e, portanto, inferem, segundo a regra, na maneira de tributá-lo. A título de exemplo: ainda que dois cidadãos tenham auferido o mesmo quantitativo de renda num período determinado ou ano-base para cálculo de Imposto de Renda Pessoa Física, se um deles possuir despesas dedutivas superiores à do outro ou mesmo dependentes a maior, segundo esse dispositivo legal não seria justo tributá-los “com a mesma régua” de mensuração. Nesse sentido e de acordo com Afonso, Araujo e Vianna (2004), a opção por tributação direta ou indireta depende da participação arrecadatória de cada método de taxação dentro do orçamento do Governo, sendo a tributação direta, de modo geral, percebida como um mecanismo de equidade para com os contribuintes, e a tributação indireta, por sua vez, como ferramenta para proporcionar maiores montantes de arrecadação.

Vale ressaltar que o poder de tributar não é absoluto ou ilimitado, haja vista o que versam os arts. 150 ao 152 da CF/88, referentes à limitação do referido poder. Como ressalta Paulsen (2014), a busca de recursos privados para manutenção das atividades do Estado ocorre por poder de polícia, ou seja, da relação de supremacia do poder público, fato que ocasiona problemas relacionados à tributação, os quais levaram ao surgimento de mecanismos legais para a compatibilização da arrecadação face à liberdade e ao aspecto financeiro dos

contribuintes. Dessa forma, a legislação tributária passou a respeitar os itens retromencionados, instituindo restrições, quando necessárias. Outrossim, conforme Borba (2015), as limitações referentes à competência tributária não estão contidas somente nos artigos supramencionados, pois, de acordo com o *caput* do art. 150, estão ressalvados outros princípios jurídicos de tributação, alguns deles implícitos ou extraídos dos incisos atinentes às garantias e obrigações individuais, constantes do art. 5º da CF/88.

Os impostos cuja instituição cabe à União constam do Art. 153, quais sejam:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988)

Em observância ao artigo supramencionado, portanto, foram criados os seguintes impostos, dispostos aqui de acordo com os respectivos incisos:

- Imposto de Importação — II;
- Imposto de Exportação — IE;
- Imposto de Renda — IR;
- Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI;
- Imposto sobre Operações Financeiras — IOF;
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR.

Adicionalmente ressalte-se que, embora estejam previstos na CF/88, o Imposto de Grandes Fortunas — IGF e o Imposto Extraordinário de Guerra — IEG ainda não se encontram instituídos, pois, enquanto este só poderá ser criado em caso de iminência ou situação de guerra externa (conforme o Art. 154, inciso II), aquele ainda é objeto de discussões no Poder Legislativo. Ademais, o rol do Art. 153 é exemplificativo, haja vista a possibilidade de instituição de impostos residuais, os quais no âmbito da União.

A instituição dos impostos cabíveis aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios está disposta nos Artigos 155 e 156, por meio dos quais ensejou a criação dos seguintes tributos:

- Competência dos estados e do Distrito Federal:
  - i. Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações — ITCMD, de acordo com o inciso I do Art. 155;

- ii. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços — ICMS, de acordo com o inciso II do artigo supra; e
- iii. Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores — IPVA, conforme o inciso III do referido artigo;
- Competência dos municípios, conforme incisos I, II e III do Art. 156, respectivamente:
  - i. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU;
  - ii. Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis — ITBI; e
  - iii. Imposto sobre Serviços — ISS, desde que não compreendidos no Art. 155, inc. II.

Com relação à natureza jurídica do tributo, deve-se ressaltar que houve significativa mudança em seu entendimento majoritário a partir da CF/88, embora sua determinação ainda seja a mesma: o fato gerador. Frise-se que, durante décadas, a corrente predominante era a tripartida, que discriminava os tributos em três categorias: impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966). No entanto, ainda que a Lei nº 5.172/1966 tenha sido recepcionada para regulamentar a matéria, tal classificação se faz minoritária, haja vista as interpretações acerca do Sistema Tributário Nacional contido no texto constitucional. De acordo com o Supremo Tribunal Federal, as categorias replicadas no Art. 145 da CF/88 dizem respeito a tributos que possuem competência comum dentre os entes federados, sem prejuízo de novas categorias oriundas dos Arts. 147 e 148. Dessa forma, a corrente majoritária engloba a Teoria Pentapartida, a qual estabelece cinco espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Segundo o exposto por Paulsen (2014), as normas jurídicas que compõem o Direito Tributário consistem em regras ou princípios, de acordo com suas estruturas normativas: as regras consolidam normas de conduta que determinam ou proíbem a realização de algo concreto, portanto, não possuindo meio-termo quanto a serem observadas ou infringidas; por sua vez, o princípio constitui valores promovidos em cada caso concreto, dos quais surgirão regras norteadoras de casos similares.

Conquanto não estejam dispostos hierarquicamente, Martins (2007) ressalta que existem ao menos seis princípios basilares previstos na própria CF/88 que orientam a competência tributária do Estado, dentre os quais podem ser destacados:

- Princípio da Legalidade: dispõe decisivamente a aplicação de um tributo, uma vez que determina que a criação ou majoração de um tributo não pode ser instituído ao arrepio da Lei;



- Princípio da Igualdade: orienta o tratamento isonômico por parte União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tendo em vista a igualdade material, vedando, portanto, distinção de tratamento entre contribuintes que possuem condições semelhantes na esfera da tributação;
- Princípio da Anterioridade: trata da irretroatividade da lei em face de fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência, e do impedimento de aplicação de um tributo imediatamente ou no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou majorado; e
- Princípio da Competência: delimita a abrangência de tributação dos entes da Federação, conforme a natureza da exação, contendo repartição de seis espécies, a saber, competência privativa, comum, cumulativa, residual, especial e extraordinária.

Conforme a presente exposição sobre os tributos, verifica-se que têm sua origem associada à do próprio Estado Antigo, haja vista que os recursos auferidos de suas arrecadações compulsórias financiavam as atividades bélicas e de infraestrutura dos impérios, reinos e civilizações, bem como atualmente sustentam os aparelhos de Estado quanto à prestação de bens e serviços para a sociedade, representando relação de partida do contribuinte, que, em decorrência do poder de polícia estatal, é impelido a cumprir suas obrigações tributárias. E como este trabalho apresentará, a fiscalização por iniciativa dos contribuintes, visando o controle social acerca da contrapartida estatal, pode se dar através de instrumentos e garantias cidadãs.

## **2.2 Cidadania e Educação Fiscal**

A cidadania é definida como o usufruto dos direitos e obrigações civis e políticos de um Estado por parte do indivíduo. Por consequência, depreende-se que não se trata apenas do gozo daquilo que o Estado pode proporcionar ao cidadão, mas uma via de mão dupla, com garantias e deveres mútuos. Juridicamente, a cidadania está contida dentre os fundamentos do Estado de Direito, de acordo com o Art. 1º da Carta Magna, promulgada em 1988 após deliberações da Assembleia Nacional Constituinte, presidida pelo Deputado Federal Ulysses Guimarães, conforme figura 2, abaixo, relacionada à máxima de que todo o poder se origina no povo, por representação direta ou indireta (BRASIL, 1988). A cidadania tende a ser compreendida em sua capacidade ativa, uma vez que o cidadão é visto como um instrumento

efetivo de transformação da própria realidade e da sociedade como um todo (NADIR JÚNIOR *et al.*, 2019).

**Figura 2** – Deputado Ulysses Guimarães, durante a promulgação da Constituição Federal de 1988.



Foto: José Cruz. Fonte: Agência Brasil.

Como se depreende, o termo cidadania é inerente ao contexto das relações coletivas, sociais, haja vista que sua aplicação se dá em face de algo alheio ao ser, a uma pessoa que pode ser física ou jurídica (neste caso, ao próprio Estado). Dessa forma, é possível concluir que a evolução da vida em sociedade acarreta a ampliação das possibilidades de ação cidadã do indivíduo.

Não obstante, como afirma Silva (2009), agrupamentos de indivíduos, como entidades de classe e sindicatos, poderiam auxiliar a fomentar nos cidadãos a fiscalização das contas públicas para a efetividade do controle social, haja vista a dimensão dos problemas encontrados e o número expressivo de municípios brasileiros, que aumenta o desafio dos órgãos competentes no dever fiscalizador — sem falar das outras esferas, a dos Estados e a da União.

No que diz respeito à área jurídica, conforme salienta Lenza (2017), o conceito da temática advém da noção de nacionalidade, uma vez que esta trata da ligação jurídica e política surgida entre um indivíduo e o Estado, motivo pelo qual o sujeito físico é incorporado à entidade jurídica e detém a capacidade de desfrutar de direitos e obrigações. Assim sendo, a cidadania caracteriza-se pela titularidade do indivíduo enquanto sujeito político, que se torna um cidadão que pode votar e ser votado, podendo exercer, portanto, sua capacidade eleitoral ativa e passiva, respectivamente.

Em se tratando de Educação Fiscal, internacionalmente recebe variadas denominações como *cultura tributária*, *educação cívico-tributária* e *civismo fiscal*. No Brasil, em conformidade com Batista (2014), utilizou-se por certo tempo o termo educação tributária, e as primeiras ações acerca da temática tiveram início nos idos de 1960, com finalidade educativa, uma vez que visava orientar as pessoas a evitarem atos que ocasionassem a geração de multas (COSTA, 2014). A título de exemplo, pode-se citar o primeiro programa do Estado de São Paulo voltado à Educação Fiscal, chamado “Talão da Fortuna”, ilustrado na figura 3, abaixo, instituído em 1964 (SÃO PAULO, 2015).

**Figura 3** – Comprovante do Concurso *Talão da Fortuna* (1964-1970), SEFAZ/SP.



Fonte: “Educação Fiscal para a Cidadania” (<http://www.educacaofiscal.sp.gov.br>).

Em 1969, ocorrem as ações pioneiras, a nível federal, de cidadania fiscal, por intermédio da “Operação Bandeirantes”, que consistia em orientações por parte de agentes de fiscalização da União para a diminuição de incidência de multas, já tentando inculcar nos cidadãos a função socioeconômica dos impostos, bem como sua importância para a construção da infraestrutura do País e manutenção de serviços públicos de saúde e educação (PNEF, 2021).

Na década seguinte, a Educação Fiscal chegava às instituições de ensino por intermédio de campanha denominada “Operação Brasil do futuro”, que proporcionou a distribuição, em larga escala, do livro *Dona Formiga, Mestre Tatu e Imposto de Renda*, de Cecília Lopes da Rocha Bastos, com ilustração de Hugo Ribeiro (BATISTA, 2014).

Ressalte-se que, à época, surgiram várias campanhas por parte dos estados objetivando incentivar a população a exigir a emissão de nota fiscal dos estabelecimentos comerciais quando da compra de produtos ou prestação de serviços; tais documentos fiscais, posteriormente, eram trocados por talões de sorteio junto às secretarias estaduais de Fazenda, como, por exemplo, os procedimentos realizados no Estado de São Paulo (*Ibidem*).

Outrossim, as questões relativas à cidadania fiscal e à transparência das atividades governamentais despontariam com maior vigor a partir da década de 1990, com a ascensão de governos voltados a uma modificação do papel do Estado em face dos cidadãos, mudança que causou o declínio — porém não extinção — de um modelo de Administração estatal burocrático.

Segundo a perspectiva de Klering, Porsse e Guadagnin (2010), a concepção de um modelo de administração pública burocrático, embora tenha implantado profissionalização e formalismo advindos do poder racional-legal, caracterizando desconfiança preliminar dos administradores da coisa pública, gerou contrafações na própria função do Estado, que voltou-se para si mesmo e para a garantia da perpetuação de seu poder, desviando-se, portanto, de sua missão basilar: prestar serviço à sociedade.

Assim, o modelo burocrático, sobretudo a partir da década derradeira do século XX, cedeu lugar ao modelo gerencialista, cuja gama de objetivos também visava a revisão do papel do Estado, até então visto como motor do desenvolvimento econômico e social por intermédio de produção de bens e disponibilização de serviços, para “fortalecer-se na função de promotor e regulador desse desenvolvimento” (*Ibidem*, p. 8).

Com o advento da Reforma Gerencial do Estado, idealizada pelo economista Luiz Carlos Bresser-Pereira e implantada a partir da segunda metade da década de 1990, a Administração Pública brasileira principiava um movimento de substituição da predominância da burocracia pela efetividade do gerencialismo. Consoante Bresser-Pereira (2000), a reforma administrativa proporcionou os primeiros passos em direção a um maior profissionalismo e transparência dos serviços públicos, bem como aproximar o Estado ao contribuinte — visto agora como cidadão-cliente. Isso impactou na elaboração das novas políticas públicas nacionais, bem como a maneira de fornecer melhor contrapartida à sociedade, não somente quanto aos recursos arrecadados, mas também à devida prestação de contas.

Dessa forma, pode-se destacar que, em termos oficiais, o programa de Educação Fiscal paulista é anterior ao Programa Nacional de Educação Fiscal — PNEF, formulado pelo Governo Federal. Por sua vez, as ideias norteadoras do PNEF surgem das discussões realizadas quando da reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária — CONFAZ, ocorrido em Fortaleza/CE, nos idos de maio de 1996 (PNEF, 2021).

Quatro meses depois, foi celebrado Convênio de Cooperação Técnica entre a União, Estados e Municípios, por meio do Grupo de Trabalho Educação Tributária – GET, visando instituir um programa contínuo de compreensão tributária voltado aos cidadãos. Nesse esteio, os idealizadores perceberam que o âmbito da temática abordava questões não só da alçada

tributária, envolvendo temas como cidadania, alocação de recursos de arrecadação dos tributos controle social.

Assim sendo, no mês de julho de 1999, o CONFAZ tem modificada a sua nomenclatura para o supramencionado PNEF, selando o marco oficial do Programa, e contendo, dentre várias diretrizes, as que seguem:

- Estimular o exercício da cidadania com vistas à organização, mobilização e participação social no tocante às finanças públicas;
- Desenvolver uma comunicação mobilizadora, visando o estabelecimento de vínculos de corresponsabilidade;
- A Educação Fiscal é ação de âmbito nacional e sua implantação envolve os três níveis de governo;
- As ações do Programa têm caráter permanente, sendo recomendada a desvinculação de logomarcas e mensagens que caracterizem determinada gestão governamental, eliminando assim a possibilidade de utilização do programa com objetivos político-partidários;
- O material didático do PNEF deve estar em consonância com as Diretrizes e Bases Curriculares Nacionais, respeitando a autonomia das instituições de ensino. Os conteúdos de educação fiscal deverão ser inseridos na teoria e na prática escolar. (BRASIL, 2014, p. 43).

É importante esclarecer que uma gama de proposições partem do conceito de Educação Fiscal, em cujo escopo podem-se citar: a contribuição para reforçar os instrumentos de transformação social através da educação; a difusão de informações que fomentem a conscientização dos cidadãos sobre a função social dos tributos e orçamentos governamentais; e o combate à corrupção (*Ibidem*). Nesse esteio, o enfrentamento à corrupção está contido, também, no fundamento do referido Programa no que tange ao controle social.

O conhecimento de Educação Fiscal enseja a descoberta de instrumentos já disponíveis de transparência fiscal. Conforme evocado por Zuccolloto e Teixeira (2014), há decênios a expressão “transparência fiscal” vem se tornando plenamente conhecida e sua aplicabilidade sobrepujando o aspecto da responsabilização do Poder Executivo pelo Legislativo.

Como consequência da exposição anterior,

o grande impulso para a transparência no país inicia-se com a Constituição Federal (CF) de 1988, que estabelece em seu artigo 5º, inciso XXXIII, que todos têm o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestados no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da Sociedade e do Estado. (*Ibidem*, p. 243).

De acordo com Grzybovski e Hahn (2006), a instituição da Lei Complementar n° 101, de 4 de maio de 2000, denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF, proporcionou maior destaque ao papel da administração pública, uma vez que permitiu a participação dos cidadãos nas políticas orçamentárias anuais. Como exemplo, cita-se o contido na Seção I da referida Lei, que trata da transparência da gestão fiscal da União, Estados, municípios e Distrito Federal, definindo como instrumentos para tanto “os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos” (BRASIL, 2000, art. 48), garantindo-se a transparência fiscal por meio dos seguintes elementos, acrescentados pela Lei Complementar n° 131/2009:

- I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;
- II - liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público; e
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A. (*Ibidem*).

Apesar das disposições da LRF, conforme pesquisa realizada pelo Instituto de Estudos Socioeconômicos — INESC em 2011, com foco nas capitais dos estados, constatou-se que nenhuma das aludidas capitais deu cumprimento integral aos dispositivos acima referenciados (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014).

Outro marco importante para a transparência fiscal no Brasil se deu com a implantação da Lei n° 12.527, de 18 de novembro de 2011, sobre a regulação de informações previstas no inciso XXXIII do art. 5°, no inciso II do § 3° do art. 37 e no § 2° do art. 216 da CF/88, visando, dentre outras providências, consolidar o marco regulatório acerca do acesso á informação pública que está sob a guarda do Estado, estabelecer maneiras efetivas da prestação dessa informação por parte da Administração Pública e tornar como regra o acesso à informação (BRASIL, 2011). Tais elementos favorecem a consolidação de uma base legal para a transparência e, por consequência, a “ampliação do controle social sobre a coisa pública, além de tornar o Brasil um dos 89 países que possuem uma lei de acesso à informação pública” (ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014, p. 243).

No que concerne à abrangência do Programa Nacional de Educação Fiscal, consta, em seu Módulo Terceiro, a realização de programas e projetos junto aos estados, por intermédio de Secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação, Secretarias de Educação, dentre outras,

promovendo a difusão da Educação Fiscal para o público interno dos órgãos estaduais, bem como fomentar a consolidação de educadores que se tornarão multiplicadores de conhecimento quanto à gestão tributária, e, ainda, dar suporte à elaboração e difusão de material didático visando a abordagem da Educação Fiscal nas matrizes escolares (PNEF, 2021).

No ensejo do acima exposto, o Programa em comento também se faz presente no estado maranhense. De acordo com o portal da Secretaria de Estado da Fazenda do Maranhão — SEFAZ/MA, no âmbito estadual houve a implantação da Educação Fiscal nos anos finais da década de 1990, tendo como objetivo a expansão do nível de consciência da sociedade quanto à função social e econômica do tributo, com abertura para participação popular com vistas à efetivação do controle social sobre acompanhamento e fiscalização atinentes aos recursos arrecadados (MARANHÃO, 2021a).

Dessa forma, como resultado dos esforços para a Educação Fiscal a nível estadual, entrou em vigor o Decreto Estadual nº 16.847/1999, que instituiu o “Programa de Educação Tributária para a Cidadania”, cujo desenvolvimento é voltado às instituições da rede oficial de educação e comunidades, tendo como objetivos básicos:

- I – incorporar educação tributária ao currículo escolar, de forma transversal, sem constituir matéria específica, mas como temática a ser integrada na prática pedagógica, de modo a sensibilizar a comunidade escolar quanto à função sócio-econômica do tributo;
- II – sensibilizar o cidadão, com vistas à sua conscientização quanto à função sócio-econômica do tributo e conseqüente necessidade do cumprimento das obrigações tributárias.
- III - estimular o cidadão para a prática contínua de fiscalização dos gastos públicos, para uma eficiente aplicação dos tributos arrecadados. (MARANHÃO, 1999).

Como ferramenta que permite acesso cibernético aos cidadãos, o Estado do Maranhão disponibiliza, também, portal de transparência, conforme a figura 4, abaixo, para publicizar o controle de gastos, acompanhar a execução das finanças do estado, dispor sobre a legislação tributária vigente, dentre outras ações, com o propósito de fortalecer a governança ensejando o conhecimento dos cidadãos para a participação dos mesmos quanto às questões orçamentárias, bem como observar dispositivos legais como a LRF, com disponibilização tempestiva das informações, inclusive em tempo real, cujas ações, de acordo com o referido portal, guardam consonância com as disposições da Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009, e o Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, da Presidência da República (MARANHÃO, 2021b).

**Figura 4** – Página inicial do Portal da Transparência do Estado do Maranhão.



Fonte: Secretaria de Transparência e Controle/MA (<http://www.transparencia.ma.gov.br/>).

Como exposto, o PNEF realiza diversos projetos e atividades de educação fiscal, com fulcro na Portaria RFB n° 896, de 05 de abril de 2012, definindo como público-alvo os cidadãos e, em específico, universitários (RFB, 2021). A referida Portaria retoma as diretrizes traçadas para o PNEF de modo geral, mas também pretende contribuir para o desenvolvimento a nível institucional, visando integrar aspectos da Administração Tributária, Ouvidoria, Escola de Administração Fazendária (atual Escola Nacional de Administração Pública) e dos servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012).

Entretantes, de acordo com a explanação inserida na Introdução deste trabalho, a Educação Fiscal vem sendo abordada nos cursos de Ensino Superior do País. Neste ponto, aduz-se ao resultado da pesquisa de Cirqueira e Pereira (2019), que identificou o assunto da Educação Fiscal nas ementas das disciplinas de cursos de Ciências Contábeis de universidades brasileiras e estrangeiras, tendo apontado a disciplina “Educação Fiscal”, dentre as ementas das Instituições de Ensino Superior, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Amazonas – UFAM.

Dessa maneira, a UFAM dispõe, em sua matriz curricular, conforme o Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis, uma disciplina optativa denominada “Educação Fiscal”, com carga de 60 horas/aula, sob a sigla IHP123. Com isso, a UFAM objetiva prover ao estudante conhecimento acerca de suas prerrogativas e obrigações no que tange à cidadania, instigando-o a ser partícipe e agente multiplicador de cidadania fiscal em sua comunidade (UFAM, 2020). Dessa forma, a ementa da disciplina consiste nos tópicos “Educação fiscal no contexto social. Relação Estado-Sociedade. Sistema Tributário Nacional. Gestão Democrática dos Recursos Públicos” (*Ibidem*, p. 73).



Entretanto, no que concerne ao curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, não consta a abordagem da Educação Fiscal enquanto disciplina consolidada ou assunto relacionado em suas disciplinas. Tal atestação está subsidiada na leitura do Projeto Pedagógico do curso de Ciências Contábeis da UFMA, do referido Campus, atualizado em 2015.

Compulsando-se os autos do referido documento, utilizando-se, inclusive, a ferramenta de localização de palavras, verificou-se que o tema “Educação Fiscal” (ou mesmo sob a expressão variante “cidadania fiscal”) não estava presente nos elementos textuais, em especial nos ementários dos componentes curriculares do curso de Ciências Contábeis da UFMA, sejam obrigatórios ou optativos (UFMA, 2015). Visando aprofundar os mecanismos de busca, em ato contínuo procedeu-se com a análise de ementários de disciplinas relacionadas com elementos fiscais ou tributários, identificando-se os seguintes componentes: “Introdução à Economia”, no primeiro período; “Direito Tributário”, no terceiro; “Finanças Públicas”, no quarto; “Contabilidade Tributária” e “Prática Contábil II”, no sétimo; e “Auditoria II”, no oitavo período (*Ibidem*), não obtendo, porém, resultados quanto à ocorrência das expressões acima mencionadas, relativas à Educação Fiscal. .

### **2.3 Estudos anteriores**

A temática da Educação Fiscal está presente numa gama de estudos científicos distintos, como artigos publicados em congressos, periódicos, Trabalhos de Conclusão de Curso e Teses, tendo sido tratada ora como objeto de pesquisa, ora como tema adjacente à abordagem geral, constatando as maneiras pelas quais a Educação Fiscal é disseminada no Brasil, identificando-se os mecanismos para a transparência na gestão e eficiência na aplicação dos recursos públicos (REIS; PFITSCHER; CASAGRANDE, 2012).

Nessa oportunidade, destaca-se, dentre outros trabalhos, o de Grzybovski e Hahn (2006), contendo estudo empírico que objetivou verificar o nível de percepção de cidadãos acerca da importância do pagamento de tributos, tendo como público-alvo administradores-empresários, concluindo pela “falta de sintonia entre o que o cidadão espera e está disposto a contribuir com aquilo que o governo oferece e exige em tributos e que pode ser suprimido por programas de educação fiscal” (*Ibidem*, p. 862), reforçando, para as autoras, a necessidade de implementação de programas de Educação Fiscal que auxiliem no saneamento do quadro apresentado.

Abordando especificamente as propostas do PNEF, Silva (2011) buscou identificar possíveis obstáculos às propostas de cidadania fiscal na implementação do PNEF, com levantamento documental e bibliográfico. Como resultado, o autor apurou que a abordagem da Educação Fiscal nas escolas enfrenta, em resumo, dois desafios, quais sejam, as dificuldades estruturais para a escolarização de parcela de alunos oriunda de famílias de modesto poder aquisitivo, bem como as limitações enfrentadas por grupos de trabalho estaduais e municipais no que tange ao suporte às escolas e demais instituições de ensino, comprometendo o apoio efetivo e regular a professores e discentes. Em ato contínuo, sugeriu o estudo de alternativas visando a utilização de linguagem mais acessível aos professores e alunos, bem como maior engajamento dos grupos de Educação Fiscal nas esferas dos Estados e Municípios.

Batista (2014), por sua vez, abrangeu, em tese de Doutorado apresentada ao Curso de Pós- Graduação em Ciência da Informação da Universidade de São Paulo — USP, os programas de Educação Fiscal no Estado de São Paulo, utilizando-se pesquisas bibliográfica e participativa acerca de programas de Educação Fiscal em município paulista, objetivando compreender os processos de mediação e de apropriação social da informação pública, tendo como hipótese aspecto mais normativo (ou obrigacional) do que informativo/reflexivo da informação da Educação Fiscal fornecida pelo Estado aos seus cidadãos. Como conclusão, confirmou-se a hipótese de que nos dispositivos pedagógicos de cidadania fiscal utilizados pelo Estado de São Paulo (e, por indução, pela esfera federal) havia maior apelo para que os contribuintes pagassem suas obrigações fiscais — e, portanto, aumentassem a arrecadação do Ente Federativo — do que incutir nos cidadãos a importância da Educação Fiscal (apropriação da informação).

No que se refere à percepção de universitários sobre o tema, constatou-se que os alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte — que possui em sua grade curricular disciplina do tema em comento — foram indagados e verificados quanto ao conhecimento que detinham acerca da Educação Fiscal em dois momentos distintos: da primeira oportunidade, abarcando somente os alunos do 5º ao 8º períodos, ou seja, dos quatro últimos semestres do curso, conforme o trabalho monográfico de Costa (2014); e da segunda oportunidade, todos os alunos de graduação, segundo o estudo de Ribeiro (2017). Ambas as pesquisas chegaram a conclusões dignas de nota, auferindo o nível de entendimento dos discentes, demonstrado satisfatório, bem como eventuais adversidades que obstaculizavam maior apropriação do conhecimento de cidadania fiscal.

A identificação do tema nas ementas das disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis se constitui objeto de artigos variados, como o de Silva, Oliveira e Rocha (2017),

que avaliou as ementas do curso nas Universidades Federais brasileiras com vistas a identificar o tema desta pesquisa, demonstrando, de modo geral, uma realidade de carência de abordagem da Educação Fiscal, apontando, por sua vez, a inexistência da referida temática em Instituições Federais de Ensino Superior públicas como a UFMA.

Com abrangência territorial maior, Cirqueira (2018) procedeu com a verificação das ementas de Universidades brasileiras e estrangeira, considerando na amostra os rankings das melhores Universidade avaliadas a nível mundial — *QS World University Rankings* — e daquelas a nível nacional (Ranking Universitário Folha de 2018), cujo resultado é semelhante ao do artigo acima referenciado. Ainda neste escopo, Cirqueira e Pereira (2019) realizaram um levantamento das universidades nacionais e estrangeiras, de acordo com a metodologia de seleção pelo ranqueamento das instituições a nível nacional e internacional, concluindo pela não-identificação do tema da Educação Fiscal nas ementas dos Cursos de Ciências Contábeis das universidades estrangeiras, bem como presença do tema em 7 das universidades nacionais pesquisadas.

### 3 METODOLOGIA APLICADA

#### 3.1 Tipologia de pesquisa

De acordo com Appolinário (2006), no que se refere ao local de realização, a pesquisa pode ser classificada como de campo ou laboratorial. Quanto a esse item, a presente é caracterizada como pesquisa de campo predominantemente quantitativa descritiva, com aspectos qualitativos, bem como pesquisa bibliográfica, contendo, ainda, “coleta de dados realizada em situação natural, sem controle do experimentador” (*Ibidem*, p. 70), possuindo ainda, os aspectos de temporalidade transversal e finalidade básica.

A natureza da pesquisa de campo pode ser entendida como predominantemente quantitativa, visto que

a pesquisa preponderantemente quantitativa [...] prevê a mensuração de variáveis predeterminadas [...], buscando verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis. Centraliza sua busca em informações matematizáveis, não se preocupando com exceções, mas com generalizações (*Ibidem*, p. 61).

Por outro lado, a pesquisa possui aspecto qualitativo, uma vez que os dados coletados embasaram a análise acerca da existência de conhecimento dos alunos sobre a Educação Fiscal e do nível de percepção dos pesquisados acerca do tema, bem como objetiva apreender o fenômeno de forma mais efetiva (*Ibidem*).

Para outros autores, a natureza da pesquisa de campo possui como nomenclatura “abordagem”. Sobre o assunto, ressalta Beuren *et al.* (2012, p. 92):

A abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tão profundo na busca do conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos.

Ademais, a pesquisa quantitativa utiliza-se de fatos, antecipando a estimativa de variáveis predeterminadas e a averiguação aritmética de tais dados (APPOLINÁRIO, 2006). Ademais, conforme afirma Beuren *et al.* (2012), o estudo descritivo necessita da delimitação de aspectos como o populacional, amostral, de objetivo e as questões do instrumento de pesquisa.

O nível da pesquisa pode ser classificado como descritivo, pois, segundo Gil (2008, p. 28),

As pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. [...] uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

O aspecto dos procedimentos de pesquisa referem-se ao modo como o estudo é conduzido e, portanto, como se obtêm os dados (BEUREN *et al.*, 2012). Dessa forma, a pesquisa pode ser considerada como bibliográfica, pois tem como objetivo investigar e colher informações e entendimentos preliminares referentes a uma problemática sobre a qual se buscam soluções ou a respeito de hipótese apta para experimentação, sendo por meio da qual que se angaria a percepção teórica acerca da produção científica pertencente à temática escolhida (*Ibidem*). Como afirma Gil (2008, p. 50), o delineamento da pesquisa bibliográfica é constituído por material científico já publicado, sobretudo quanto a livros e artigos, tendo como vantagem mais importante a de “permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.” O material desse escopo se constitui no Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, verificando-se os ementários das disciplinas obrigatórias e optativas ali dispostas, bem como do arcabouço teórico e legal envolvendo o tema da Educação Fiscal, Tributo e Cidadania.

No que se refere à pesquisa de campo, foi elaborado questionário, disposto no Apêndice A, na plataforma *Google Forms*, cujo preenchimento foi condicionado à indicação do aluno como pertencente ao público-alvo, contendo 28 itens para resposta de cunho fechado, divididos como segue:

- Seis questões de identificação do respondente, com a indicação de uma dentre as alternativas de múltipla escolha;
- Vinte e duas frases afirmativas e orações condicionais para apreciação do pesquisado, objetivando seu posicionamento em uma dentre cinco opções válidas, numeradas de 1 a 5 conforme a Escala Likert, sendo: valor 1 atribuído à opção “discordo totalmente”; valor 2, “discordo parcialmente”; valor 3, “indiferente” ou “neutro”; valor 4, “concordo parcialmente”; e, por fim, valor 5 representando a alternativa “concordo totalmente” (LIKERT, 1932, tradução nossa), dispostas aleatoriamente em assertivas verdadeiras, falsas e de opinião, cuja base foi a pesquisa documental acerca do arcabouço teórico e legal adjacente ao tema, visando compreender a percepção dos estudantes acerca da Educação Fiscal.

A escolha da Escala Likert para esta pesquisa se justifica por permitir o colhimento dos dados sob uma perspectiva psicométrica, sendo utilizada comumente em pesquisas opinativas, com nível escalar de respostas que aborda da discordância à concordância (TROJAN; SIPRAKI, 2015). Dessa forma, os pesquisados assinalam o grau de discordância ou concordância com o exposto, para além de somente indicarem se concordam ou discordam (OLIVEIRA, 2001).

Outrossim, ressalte-se que as questões e frases elaboradas na pesquisa são produtos de adaptação de parcela dos questionários constantes das pesquisas *Educação Fiscal: nível de conhecimento em Educação Fiscal dos alunos de Ciências Contábeis do 5º e 8º período da UFRN*, de Ivanilza Paiva da Costa, e *Educação Fiscal: um estudo sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte sobre Educação Fiscal*, de Roberto Cardoso Ribeiro, aplicados junto aos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, com universos de pesquisa distintos entre si, compreendendo os alunos ativos do 5º ao 8º períodos (COSTA, 2014) e a totalidade dos alunos (RIBEIRO, 2017). Ademais, para as frases afirmativas apreciadas, foram utilizados os arcabouços teóricos e legais levantados por meio da pesquisa documental, concernentes à Educação Fiscal, aos tributos e à cidadania.

### **3.2 Definição da população**

Segundo Beuren *et al.* (2012, p. 118), “população ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. Nesse ensejo, a população a ser objeto da pesquisa corresponde à totalidade dos alunos ativos de graduação do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís.

Desse modo, consoante às informações expostas pela Coordenação de Ciências Contábeis por meio de sua página no sítio eletrônico da UFMA, tendo como base a listagem atualizada no primeiro semestre letivo de 2021, constam 362 estudantes ativos no curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, distribuídos em 8 períodos semestrais.

Conforme Marconi e Lakatos (2003), o pesquisador alcança, em média, 25% de questionários devolvidos, podendo ocorrer por vários motivos, dentre os quais, “o [tipo de] patrocinador, a forma atraente, a extensão [...]; motivos apresentados para a resposta e tipo de classe de pessoas a quem é enviado o questionário” (*Ibidem*, p. 201). Outrossim, para a elaboração do processo investigatório, em geral é mais adequada a aplicação de método que

resulta em amostra, considerando a redução de custos, celeridade para o alcance dos dados, facilidade no que se refere a controle e maior possibilidade de exatidão para sua análise (BEUREN et al., 2012).

O tipo de amostragem em comento é a probabilística, uma vez que a seleção dos pesquisados ocorre aleatoriamente, havendo, portanto, a mesma probabilidade de escolha para cada sujeito pesquisado, permitindo, por sua vez, “a utilização de tratamento estatístico, que possibilita compensar erros amostrais e outros aspectos relevantes para a representatividade e significância da amostra” (*Ibidem*, p. 223).

O estudo objetivou investigar a perspectiva de um grupo delimitado através da pesquisa supramencionada, bem como estimular pesquisas futuras acerca da temática da Educação Fiscal. Com a aplicação de questionário aos discentes de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, se obteve o resultado amostral de 73 alunos, número que representa 20,17% da população delimitada.

#### 4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O presente questionário foi aplicado no período de 12 de julho a 27 de agosto do corrente ano, por meio exclusivamente virtual, com o envio do formulário hospedado na plataforma *Google Forms* aos endereços eletrônicos institucionais dos pesquisados e por mensagens instantâneas (*WhatsApp*). Após o recebimento das respostas, procedeu-se com a tabulação dos dados com o suporte do Microsoft Word e Excel.

Conforme anunciado no capítulo anterior, a referida aplicação de questionário obteve respostas de 73 alunos, representando cerca de um quinto da população definida, cujas respostas são apresentadas em termos de frequência absoluta e relativa proporcional na tabela 1 abaixo, e, em ato contínuo, o perfil dos pesquisados.

**Tabela 1** – Questionário da Escala Likert: frequência absoluta e relativa proporcional

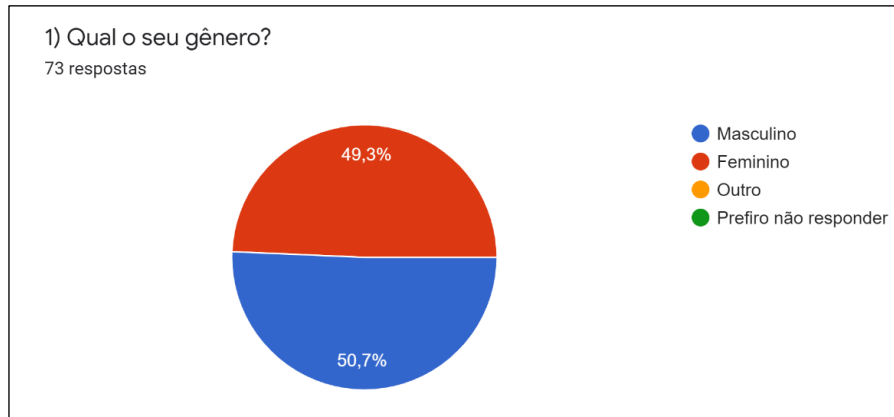
Item da pesquisa	Respostas registradas					TOTAL
	1 - Discordo totalmente	2 - Discordo parcialmente	3 -Indiferente	4 - Concordo parcialmente	5 - Concordo totalmente	
7	39 (53,4%)	14 (19,2%)	6 (8,2%)	8 (11,0%)	6 (8,2%)	<b>73 (100%)</b>
8	9 (12,3%)	7 (9,6%)	13 (17,8%)	15 (20,5%)	29 (39,7%)	<b>73 (100%)</b>
9	8 (11,0%)	9 (12,3%)	7 (9,6%)	18 (24,7%)	31 (42,5%)	<b>73 (100%)</b>
10	24 (32,9%)	12 (16,4%)	16 (21,9%)	11 (15,1%)	10 (13,7%)	<b>73 (100%)</b>
11	34 (46,6%)	9 (12,3%)	12 (16,4%)	13 (17,8%)	5 (6,8%)	<b>73 (100%)</b>
12	0 (0,0%)	1 (1,4%)	4 (5,5%)	7 (9,6%)	61 (83,6%)	<b>73 (100%)</b>
13	4 (5,5%)	7 (9,6%)	25 (34,2%)	20 (27,4%)	17 (23,3%)	<b>73 (100%)</b>
14	1 (1,4%)	3 (4,1%)	6 (8,2%)	12 (16,4%)	51 (69,9%)	<b>73 (100%)</b>
15	27 (37,0%)	19 (26,0%)	13 (17,8%)	8 (11,0%)	6 (8,2%)	<b>73 (100%)</b>
16	1 (1,4%)	3 (4,1%)	32 (43,8%)	17 (23,3%)	20 (27,4%)	<b>73 (100%)</b>
17	18 (24,7%)	13 (17,8%)	30 (41,1%)	7 (9,6%)	5 (6,8%)	<b>73 (100%)</b>
18	42 (57,5%)	15 (20,5%)	11 (15,1%)	3 (4,1%)	2 (2,7%)	<b>73 (100%)</b>
19	2 (2,7%)	4 (5,5%)	8 (11,0%)	24 (32,9%)	35 (47,9%)	<b>73 (100%)</b>
20	0 (0,0%)	1 (1,4%)	4 (5,5%)	6 (8,2%)	62 (84,9%)	<b>73 (100%)</b>
21	35 (47,9%)	17 (23,3%)	9 (12,3%)	4 (5,5%)	8 (11,0%)	<b>73 (100%)</b>
22	1 (1,4%)	2 (2,7%)	7 (9,6%)	13 (17,8%)	50 (68,5%)	<b>73 (100%)</b>
23	33 (45,3%)	12 (16,4%)	17 (23,3%)	6 (8,2%)	5 (6,8%)	<b>73 (100%)</b>
24	18 (24,7%)	6 (8,2%)	22 (30,1%)	10 (13,7%)	17 (23,3%)	<b>73 (100%)</b>
25	1 (1,4%)	3 (4,1%)	8 (11,0%)	25 (34,2%)	36 (49,3%)	<b>73 (100%)</b>
26	21 (28,8%)	19 (26,0%)	21 (28,8%)	8 (11,0%)	4 (5,5%)	<b>73 (100%)</b>
27	1 (1,4%)	0 (0,0%)	6 (8,2%)	10 (13,7%)	56 (76,7%)	<b>73 (100%)</b>
28	4 (5,5%)	0 (0,0%)	8 (11,0%)	16 (21,9%)	45 (61,6%)	<b>73 (100%)</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).



## 4.1 Caracterização do respondente

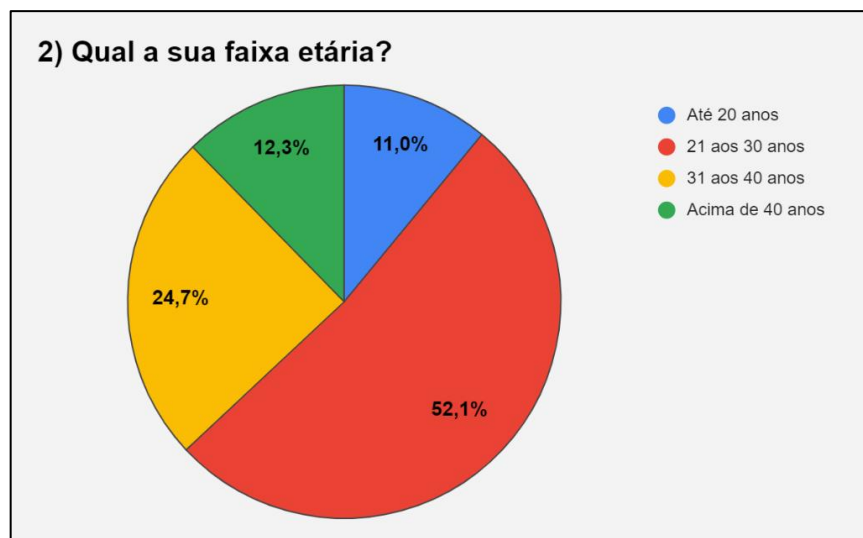
**Gráfico 1 – Gênero**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

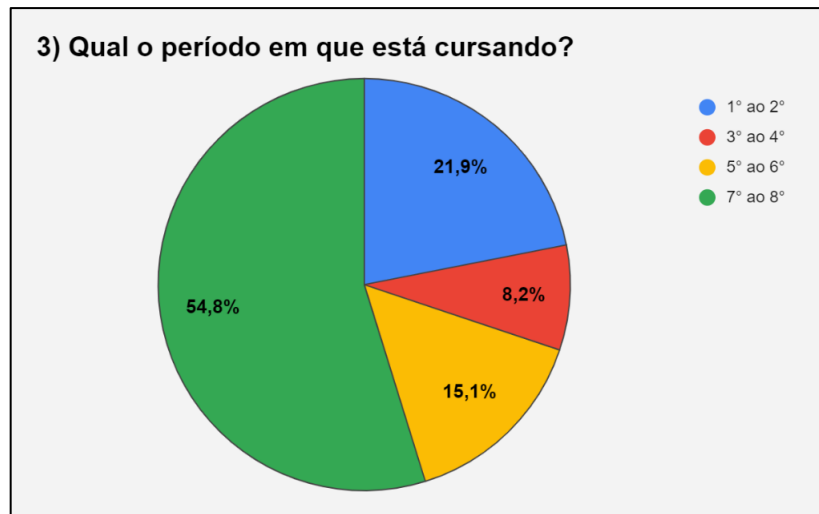
Conforme observado por meio do Gráfico 1, 50,7% dos pesquisados são do gênero masculino, 49,3%, do gênero feminino, não havendo respostas para outro gênero ou preferência de não o declarar. Assim, conclui-se que, a maioria dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFMA, participantes do questionário, é identificada como do gênero masculino.

**Gráfico 2 – Faixa etária**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Consoante aos dados do gráfico acima, 11% dos pesquisados tem até 20 anos, 52,1% tem dos 21 aos 30 anos, 24,7% estão na faixa dos 31 aos 40 anos e 12,3% possuem mais de 40 anos. Dessa forma, encontra-se faixa majoritária de alunos dos 21 aos 30 anos de idade.

**Gráfico 3 – Período letivo**

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

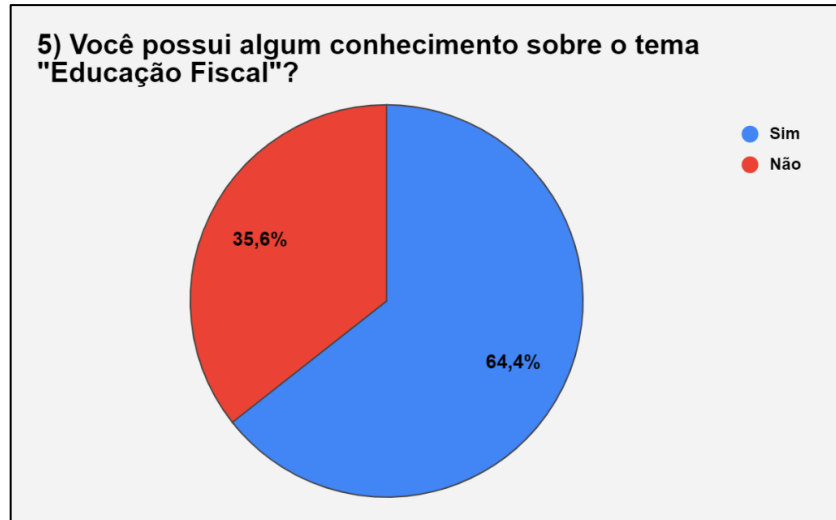
De acordo com as informações constantes do Gráfico 3, 21,9% dos pesquisados estão cursando do 1º ao 2º período letivo do curso de Ciências Contábeis da UFMA, 8,2%, do 3º ao 4º, 15,1%, do 5º ao 6º e, por fim, 54,8% cursam do 7º ao 8º período. Isso significa que aproximadamente 7 a cada 10 pesquisados estão cursando do 5º ao 8º período, ou seja, na segunda metade do curso de Ciências Contábeis.

**Gráfico 4 – Atividade profissional**

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Do universo pesquisado, 19,2% dos respondentes estão exercendo atividade profissional relacionada ao setor ou área fiscal, ao passo que 60,3% exercem atividade profissional não relacionada ao setor ou área fiscal e, por fim, 20,5% dos estudantes declaram não estar exercendo atividade profissional. Isso significa que cerca de  $\frac{4}{5}$  (quatro quintos) dos pesquisados exercem atividade profissional.

**Gráfico 5 – Conhecimento sobre Educação Fiscal**

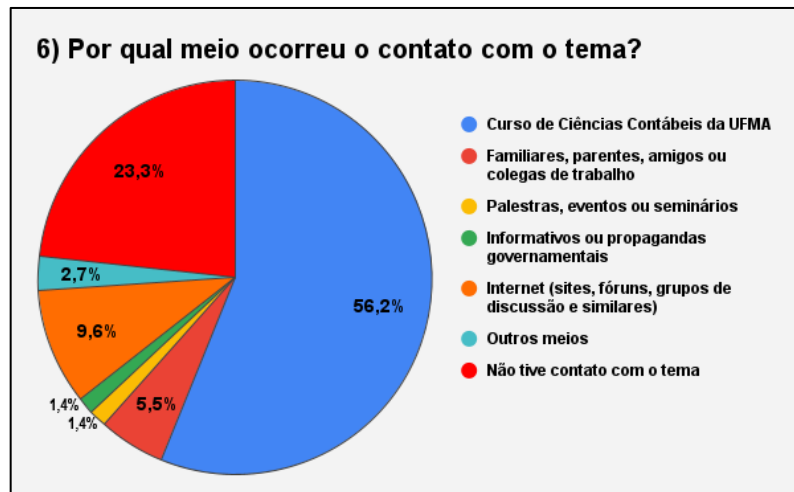


Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme o Gráfico 5, acima, que dispõe a pergunta “Você possui algum conhecimento sobre o tema ‘Educação Fiscal’?”, tem-se que 64,4% dos respondentes afirmam ter algum conhecimento acerca do tema “Educação Fiscal”, enquanto 35,6% dos pesquisados afirmam não ter conhecimento referente ao tema.

Infere-se, portanto, que o maior contingente de pesquisados afirma possuir algum conhecimento acerca do tema da Educação Fiscal.

**Gráfico 6 – Meio de contato com o tema**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Do Gráfico 6, que indaga o participante acerca do meio pelo qual obteve contato com o tema da Educação Fiscal, são extraídas as seguintes informações: 56,2% dos pesquisados responderam que tiveram contato com o tema da Educação Fiscal através do curso de Ciências

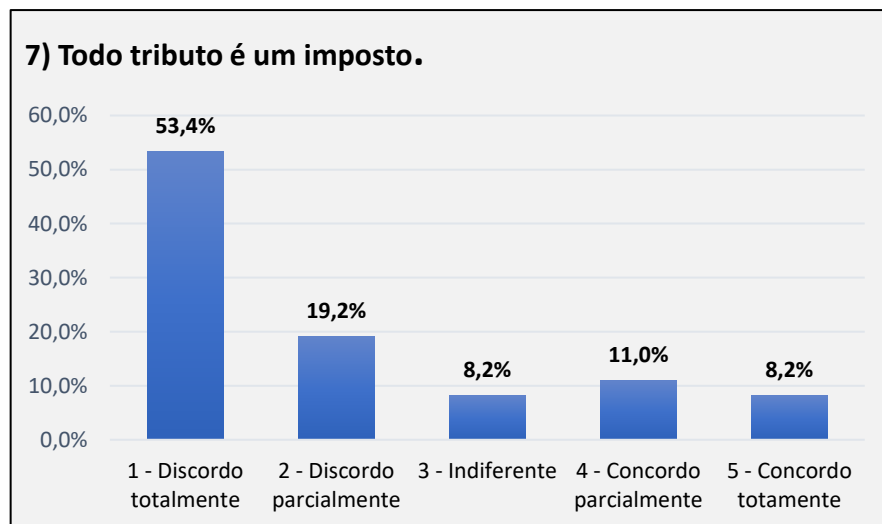
Contábeis da UFMA; 5,5%, por meio de familiares, parentes, amigos ou colegas de trabalho; 1,4%, através de palestras, eventos ou seminários; 1,4% afirmam terem tido conhecimento do tema por meio de informativos ou propagandas governamentais; 9,6%, por via cibernética, sejam *sites*, fóruns, grupos de discussão ou similares; por sua vez, 2,7% dos respondentes apontaram outros meios de contato, que não os acima referenciados; e, por fim, 23,3% afirmam que não tiveram contato com a temática.

Dessa forma, conclui-se que a maior parte dos alunos obteve contato com o tema “Educação Fiscal” por meio do curso de Ciências Contábeis da UFMA.

## 4.2 Percepção sobre a Educação Fiscal

Em ato contínuo à identificação do perfil dos respondentes, procedeu-se com a aplicação das frases afirmativas sob a caracterização da Escala Likert de 5 Pontos, conforme exposto no Capítulo 3, que trata da Metodologia Aplicada.

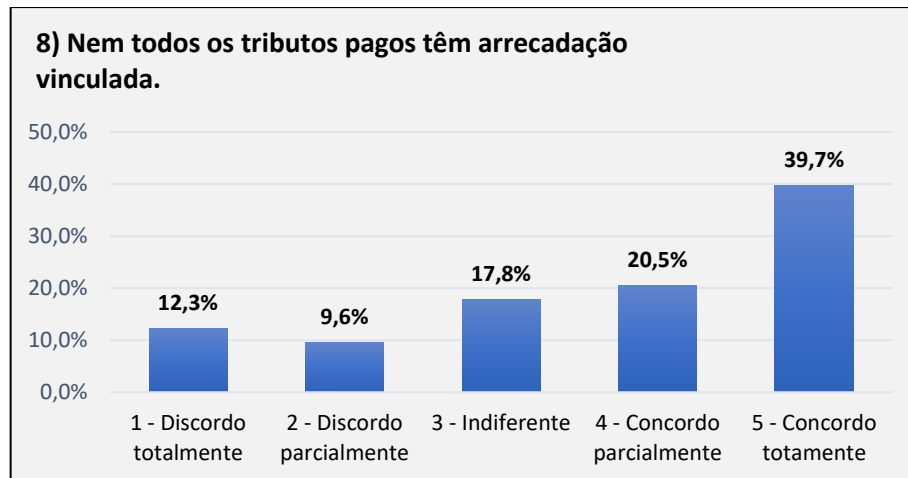
**Gráfico 7 – Tributo e imposto**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

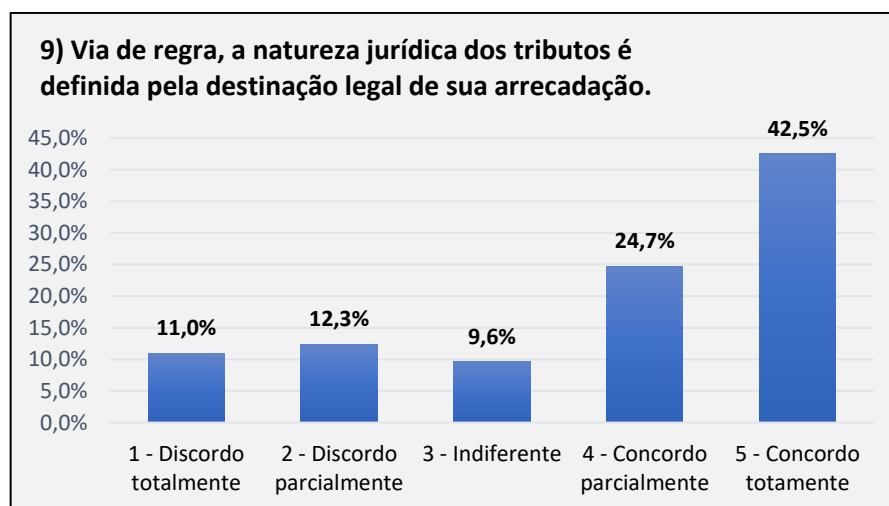
Consoante ao Gráfico 7, ante a frase: “Todo tributo é um imposto”, houve as seguintes respostas: 53,4% dos respondentes discordam totalmente; 19,2% discordam parcialmente; 8,2% demonstram indiferença; 11%, concordam parcialmente; e 8,2% concordam totalmente com a afirmação.

De acordo com os dados, a maioria dos pesquisados discorda totalmente da afirmação *supra*.

**Gráfico 8 – Tributo e arrecadação vinculada**

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o Gráfico 8, em face da afirmativa: “Nem todos os tributos pagos têm arrecadação vinculada”, no que se refere aos fins que justificaram sua criação, os respondentes se posicionaram conforme segue: 12,3% discordam totalmente da afirmação, 9,6% discordam parcialmente, 17,8% posicionam-se indiferentes, 20,5% concordam parcialmente e 39,7% concordam totalmente com a frase acima. Dessa forma, constata-se que aproximadamente 6 a cada 10 respondentes concorda, total ou parcialmente, com a frase.

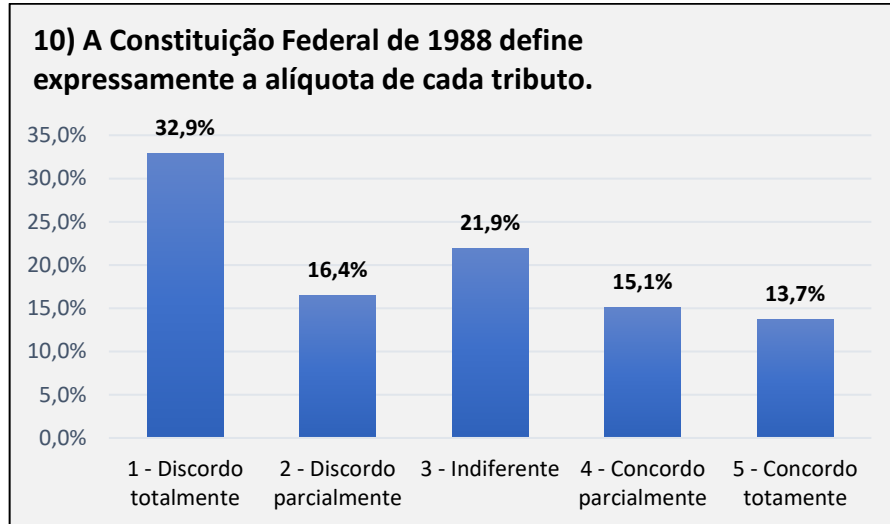
**Gráfico 9 – Natureza jurídica dos tributos**

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Diante da afirmação: “Via de regra, a natureza jurídica dos tributos é definida pela destinação legal de sua arrecadação”, os respondentes selecionaram os seguintes posicionamentos, conforme o Gráfico 9: 11% discordam totalmente, 12,3% discordam parcialmente, 9,6% mostram-se indiferentes, 24,7% concordam parcialmente e 42,5%

concordam totalmente com a frase. Portanto, 67,2% dos pesquisados manifestam concordância com a frase supramencionada, seja em grau total ou parcial.

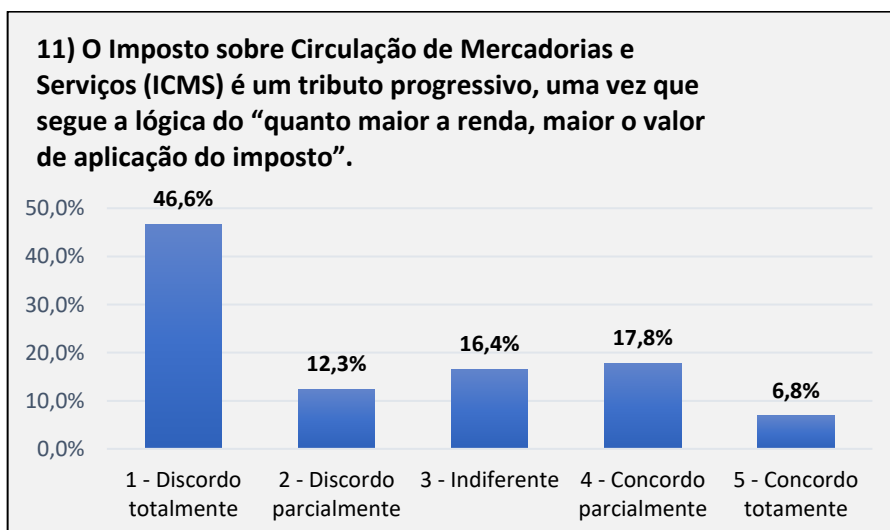
**Gráfico 10 – CF/88 e alíquotas de tributos**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o Gráfico 10, a afirmativa: “A Constituição Federal de 1988 define expressamente a alíquota de cada tributo” ensejou, por parte dos pesquisados, as respostas a seguir: 32,9% discordam totalmente, 16,4% discordam parcialmente, 21,9% demonstram indiferença, 15,1% concordam parcialmente e 13,7% concordam totalmente com a frase. Isso significa que, com percentual pouco inferior à metade (49,3%), os respondentes manifestam-se pela discordância total ou parcial em face do item em comento.

**Gráfico 11 – ICMS e seu tipo de tributação**

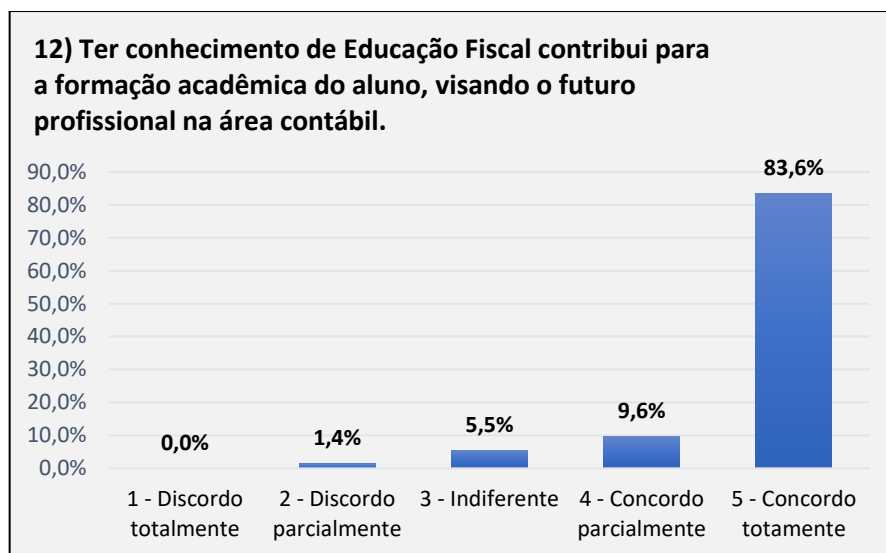


Fonte: Dados da pesquisa (2021).

O Gráfico 11 explana o posicionamento dos estudantes em face da afirmativa: “O Imposto sobre Circulação e Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo progressivo, uma vez que segue a lógica do ‘quanto maior a renda, maior o valor de aplicação do imposto’”. Segue resultado: 46,6% discordam totalmente, 12,3% discordam parcialmente, 16,4% são neutros ou indiferentes, 17,8% concordam parcialmente e 6,8% concordam totalmente.

Desse modo, o item com maior posicionamento dos alunos é o de discordância total quanto à frase retromencionada.

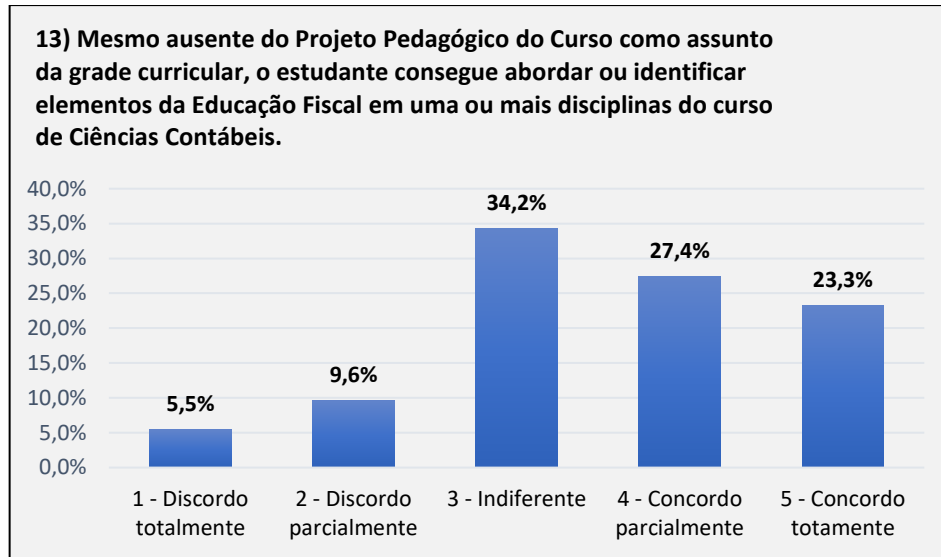
**Gráfico 12** – Conhecimento de Educação Fiscal para a vida acadêmica e profissional



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Objetivando o colhimento da percepção dos alunos quanto aos aspectos acadêmico e profissional relacionados ao tema, tem-se que, de acordo com o exposto no Gráfico 12, não houve posicionamento de respondentes discordando totalmente da afirmação: “Ter conhecimento de Educação Fiscal contribui para a formação acadêmica do aluno, visando o futuro profissional na área contábil”, não obstante, 1,4% discorda parcialmente da frase, 5,5% se posicionam indiferentes, 9,6% concordam parcialmente e, por fim, 83,6% concordam totalmente com a assertiva.

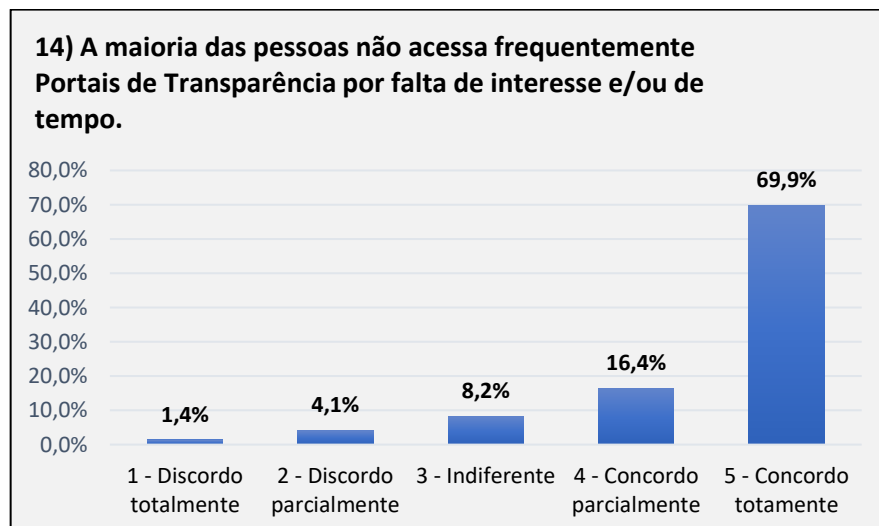
Ante o exposto, portanto, perfaz-se sólida maioria de estudantes que concordam totalmente com a assertiva supracitada.

**Gráfico 13** – Ausência de Educação Fiscal no ementário das disciplinas

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme o Gráfico 13, em face da frase afirmativa: “Mesmo ausente do Projeto Pedagógico do curso como assunto da grade curricular, o estudante consegue abordar ou identificar elementos da Educação Fiscal em uma ou mais disciplinas do curso de Ciências Contábeis”, os respondentes se posicionam da seguinte forma: 5,5% discordam totalmente, 9,6% discordam parcialmente da frase, 34,2% demonstram indiferença, 27,4% concordam parcialmente e, por fim, 23,3% concordam totalmente com a assertiva.

Assim, denota-se que a maior parte dos pesquisados manifesta-se com concordância, total ou parcial, frente à frase retromencionada, não obstante o item com maior frequência corresponda à indiferença.

**Gráfico 14** – Motivos para falta de acesso das pessoas a Portais de Transparência

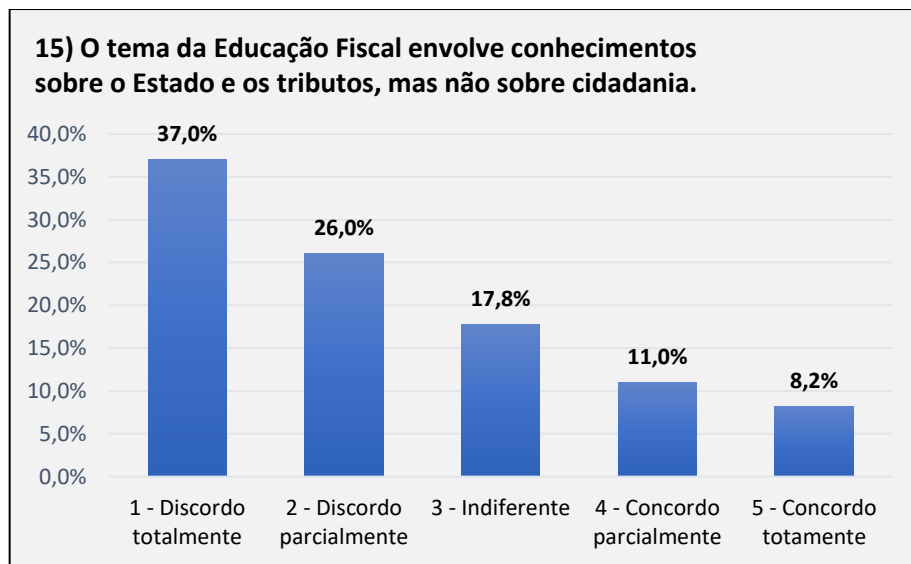
Fonte: Dados da pesquisa (2021).



Ainda no esteio de captar a percepção do aluno, o Gráfico 14 externaliza as seguintes respostas em face da afirmação: “A maioria das pessoas não acessa frequentemente Portais de Transparência por falta de interesse e/ou de tempo”: 1,4% discorda totalmente, 4,1% discordam parcialmente, 8,2% são indiferentes, 16,4% concordam parcialmente e 69,9% concordam totalmente.

Desse modo, conclui-se que aproximadamente 7 a cada 10 respondentes direcionam suas opiniões no sentido de concordar totalmente com a frase consignada no gráfico acima exposto.

**Gráfico 15** – Temas envolvidos para o entendimento da Educação Fiscal



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o Gráfico 15, ante a afirmação: “O tema da Educação Fiscal envolve conhecimentos sobre o Estado e os tributos, mas não sobre cidadania”, 37% dos pesquisados posicionaram-se com discordância total, ao passo que 26% discordam parcialmente, 17,8% demonstram indiferença, 11% concordam parcialmente e, por fim, 8,2% assinalaram concordar totalmente.

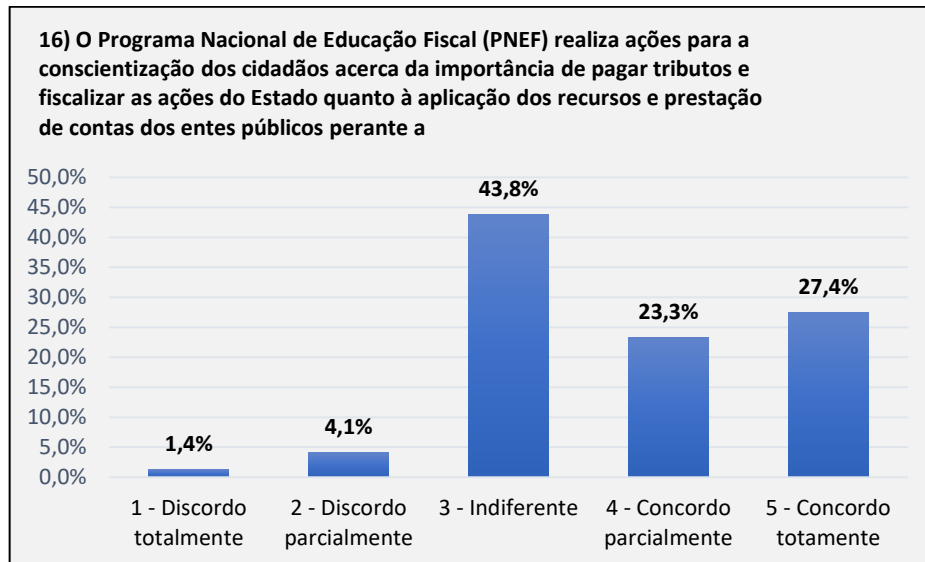
Isso significa que o contingente majoritário dos respondentes discorda, em grau total ou parcial, da assertiva consignada no gráfico.

**Gráfico 16** – Finalidade do PNEF

O Gráfico 16, a seguir, trata do posicionamento dos pesquisados diante da afirmativa: “O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) realiza ações para a

conscientização dos cidadãos acerca da importância de pagar tributos e fiscalizar as ações do Estado quanto à aplicação dos recursos e prestação de contas dos entes públicos perante a sociedade”.

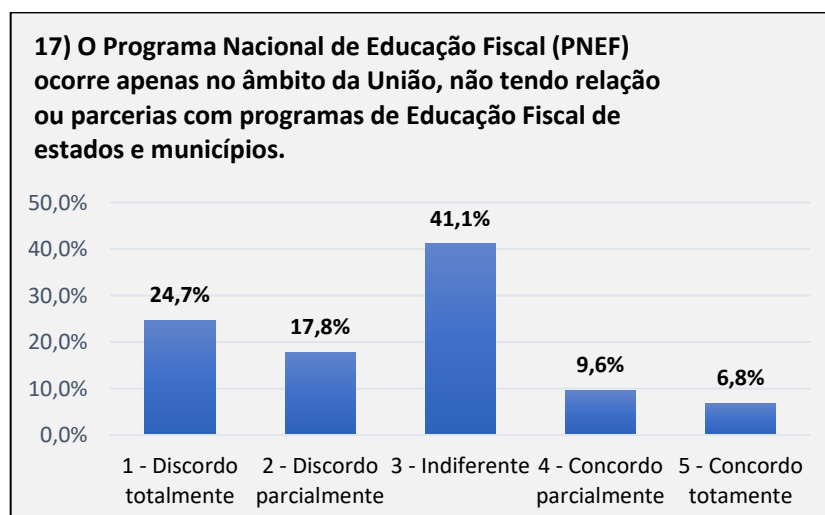
**Gráfico 16** – Finalidade do PNEF



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com os dados coletados, 1,4% discorda totalmente, 4,1% discordam parcialmente, 43,8% indicam indiferença, 23,3% concordam parcialmente e 27,4% concordam totalmente. Ante o exposto, a maioria dos respondentes posiciona-se com concordância total ou parcial em face da afirmativa ora apresentada, malgrado o item com maior número de respostas seja o que aponta indiferença.

**Gráfico 17** – Âmbito de atuação do PNEF

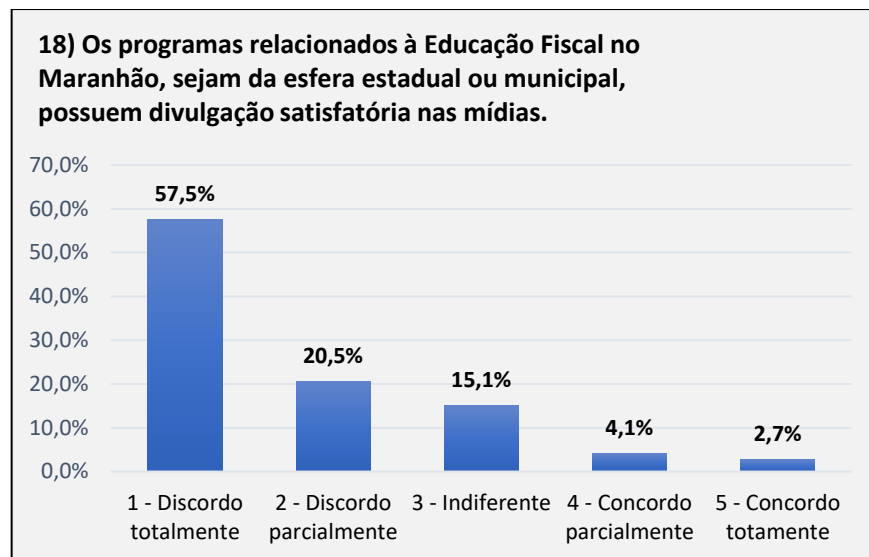


Fonte: Dados da pesquisa (2021).

O Gráfico acima, de nº 17, demonstra o posicionamento ensejado pela afirmação: “O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) ocorre apenas no âmbito da União, não tendo relação ou parcerias com programas de Educação Fiscal de estados e municípios”, perante a qual 24,7% dos pesquisados discordam totalmente, 17,8% discordam parcialmente, 41,1% posicionam-se indiferentes, 9,6% concordam parcialmente e, por fim, 6,8% concordam totalmente.

Isso significa que 42,5% dos alunos discordam total ou parcialmente da afirmativa consignada neste gráfico.

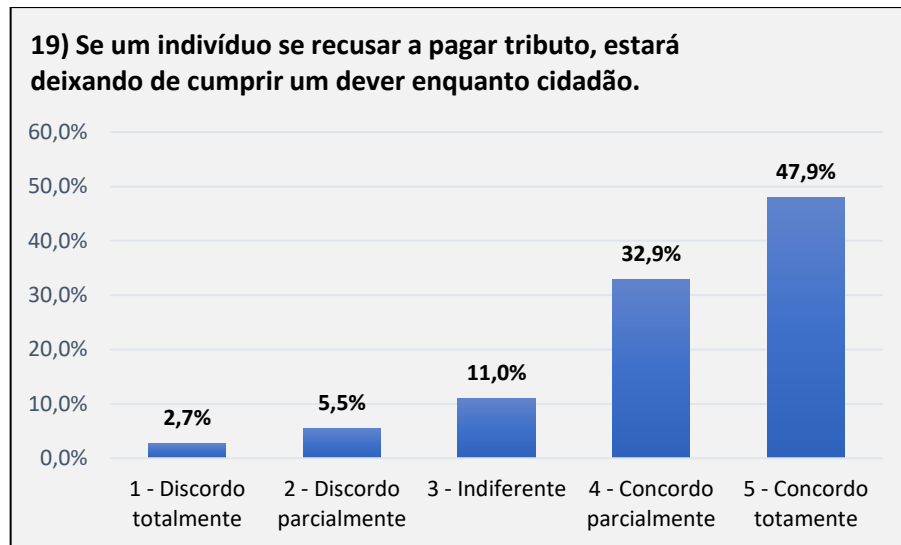
**Gráfico 18** – Divulgação dos programas maranhenses de Educação Fiscal



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com os dados levantados e dispostos no Gráfico 18, diante da afirmação: “Os programas relacionados à Educação Fiscal no Maranhão, sejam da esfera estadual ou municipal, possuem divulgação satisfatória nas mídias”, os posicionamentos são os seguintes: 57,5% dos estudantes discordam totalmente, 20,5% discordam parcialmente, 15,1% indicam indiferença, 4,1% concordam parcialmente e, por fim, 2,7% concordam totalmente com o exposto.

Dessa forma, a percepção de porção majoritária dos respondentes é de discordância total quanto à assertiva sobre suposta divulgação satisfatória dos programas de Educação Fiscal maranhenses compreendidos nas esferas de governo estadual ou municipal.

**Gráfico 19** – Recusa de pagamento de tributo e relação com dever cidadão

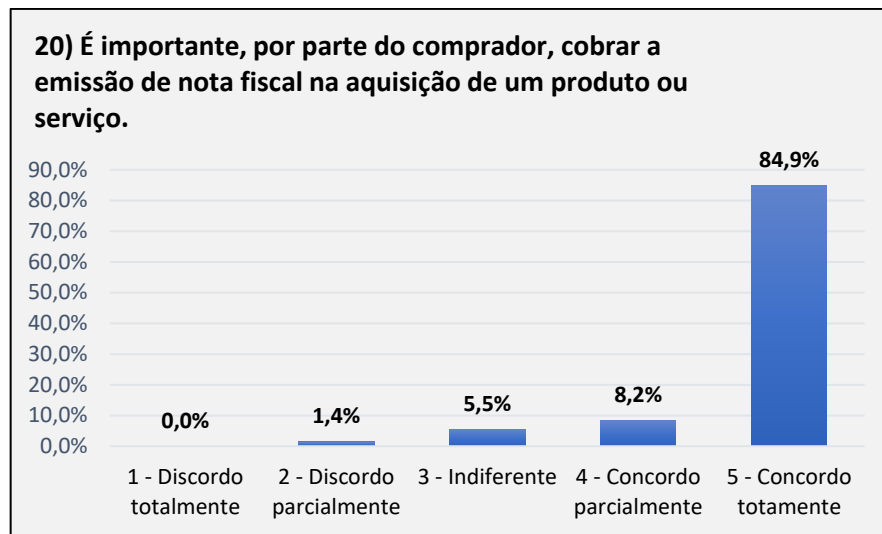
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Conforme os dados dispostos no Gráfico 19, 2,7% dos respondentes discordam totalmente da oração condicional: “Se um indivíduo se recusar a pagar tributo, estará deixando de cumprir um dever enquanto cidadão.”, 5,5% discordam parcialmente da frase, 11% indicam indiferença, 32,9% concordam parcialmente e, por fim, 47,9% concordam totalmente com o exposto. Isso significa que, majoritariamente, os estudantes concordam com a referida oração, seja a nível total ou parcial.

O objetivo da sentença condicional acima foi colher a percepção do aluno sobre suposta condicionante envolvendo a recusa de contribuinte em pagar tributos e a implicação da aludida recusa em termos de seu dever como cidadão, estabelecendo, portanto, relação entre ambos os aspectos.

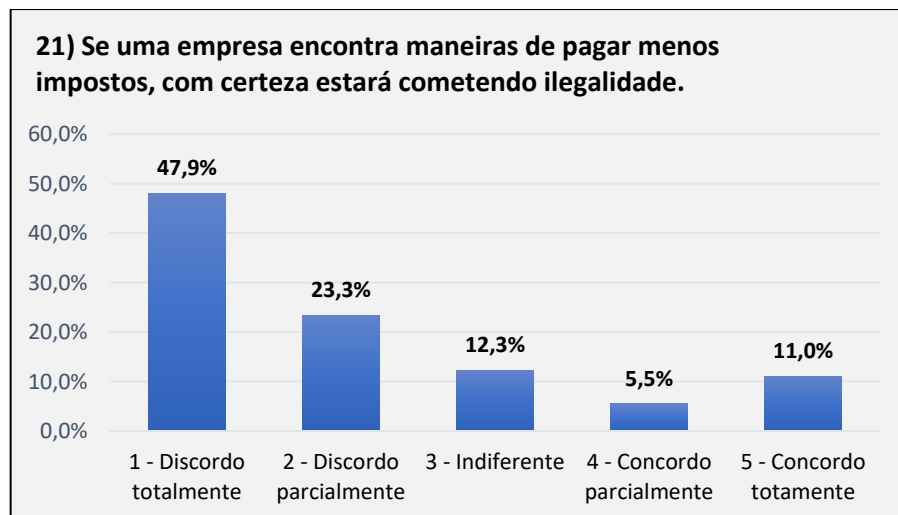
**Gráfico 20** – Cobrança de emissão de nota fiscal em transações

O Gráfico 20, disposto a seguir, dispõe as respostas referentes à afirmação: “É importante, por parte do comprador, cobrar a emissão de nota fiscal na aquisição de um produto ou serviço”, quais sejam: nenhum pesquisado discorda totalmente, 1,4% discorda parcialmente, 5,5% são indiferentes, 8,2% concordam parcialmente e 84,9% concordam totalmente com a referida frase.

**Gráfico 20** – Cobrança de emissão de nota fiscal em transações

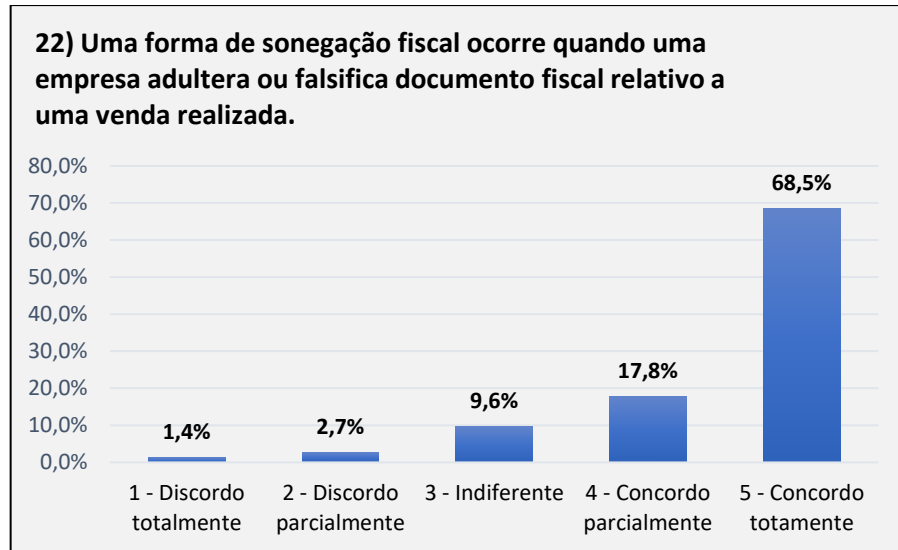
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Desse modo, robusta maioria dos respondentes concorda integralmente com a frase consignada neste gráfico.

**Gráfico 21** – Relação entre maneiras para pagamento de menos impostos e a legalidade

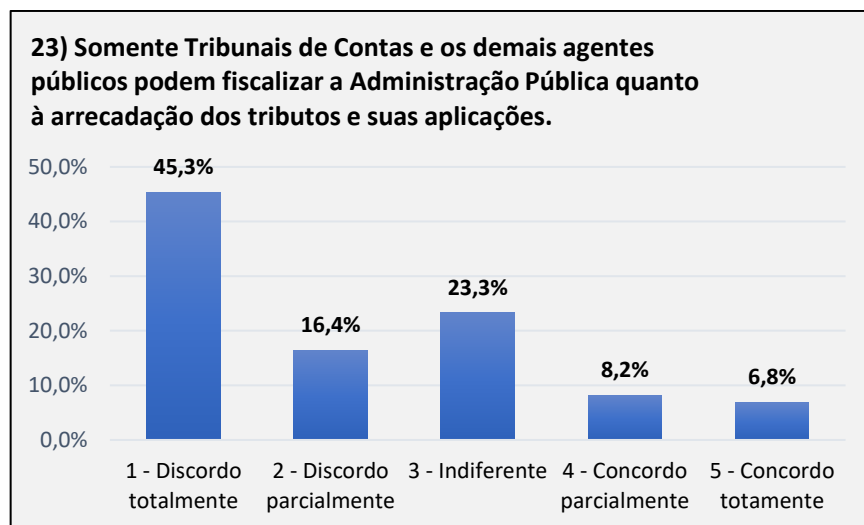
Fonte: Dados da pesquisa (2021).

O Gráfico 21 expõe o posicionamento dos estudantes ante a oração condicional: “Se uma empresa encontra maneiras de pagar menos impostos, com certeza estará cometendo ilegalidade”. Segue resultado: 47,9% discordam totalmente, 23,3% discordam parcialmente, 12,3% são indiferentes, 5,5% concordam parcialmente e 11% concordam totalmente. Desse modo, a maioria dos respondentes posiciona-se discordando, em termos totais ou parciais, da oração condicional supramencionada.

**Gráfico 22** – Sonegação fiscal: exemplo

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Segundo o disposto no Gráfico 22, em face da afirmação: “Uma forma de sonegação fiscal ocorre quando uma empresa adultera ou falsifica documento fiscal relativo a uma venda realizada” foram colhidas as seguintes respostas: 1,4% manifesta-se com discordância total, 2,7% discordam parcialmente, 9,6% posicionam-se indiferentes, 17,8% concordam parcialmente e, por fim, 68,5% concordam totalmente com o exposto. Isso significa que a maior parte dos alunos concorda totalmente com a frase acima mencionada.

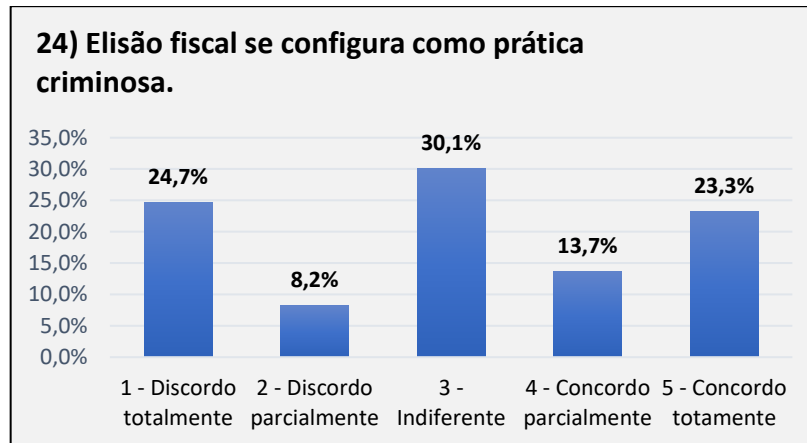
**Gráfico 23** – Fiscalização da arrecadação e aplicação dos recursos

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

O gráfico nº 23 apresenta as respostas a seguir: 45,3% dos respondentes discordam totalmente da oração afirmativa: “Somente Tribunais de Contas e os demais agentes públicos

podem fiscalizar a Administração Pública quanto à arrecadação dos tributos e suas aplicações”, ao passo que 16,4% discordam parcialmente da frase, 23,3% indicam indiferença, 8,2% concordam parcialmente e 6,8% concordam totalmente. Isto é, a maior parte dos alunos apresenta discordância total ou parcial em face da afirmativa consignada neste gráfico.

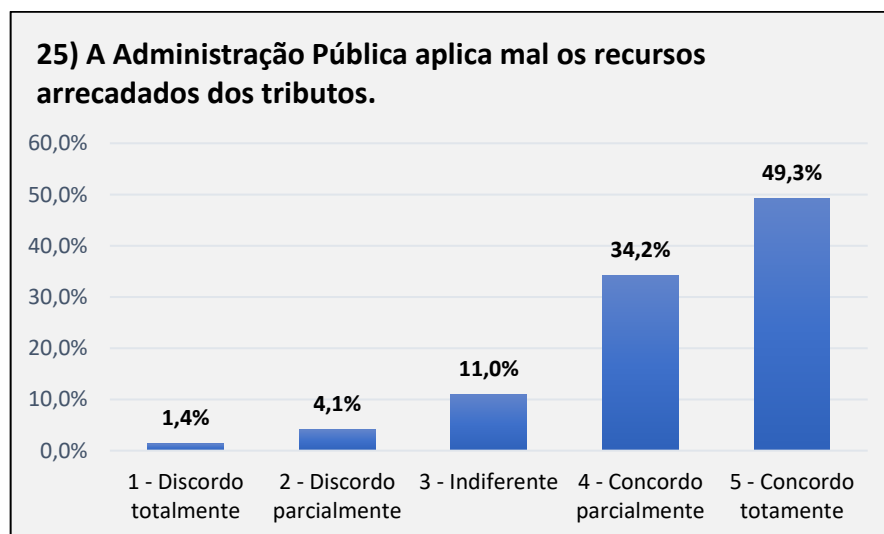
**Gráfico 24 – Elisão fiscal e legalidade**



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o exposto no Gráfico 24, ante a afirmação: “Elisão fiscal se configura como prática criminosa” constam as seguintes respostas: 24,7% dos estudantes discordam totalmente, 8,2% discordam parcialmente, 30,1% posicionam-se com indiferença, 13,7% concordam parcialmente e, por fim, 23,3% concordam totalmente. Assim sendo, o item com maior posicionamento exprime indiferença dos respondentes referentes à frase acima.

**Gráfico 25 – Efetividade da aplicação dos recursos arrecadados dos tributos**

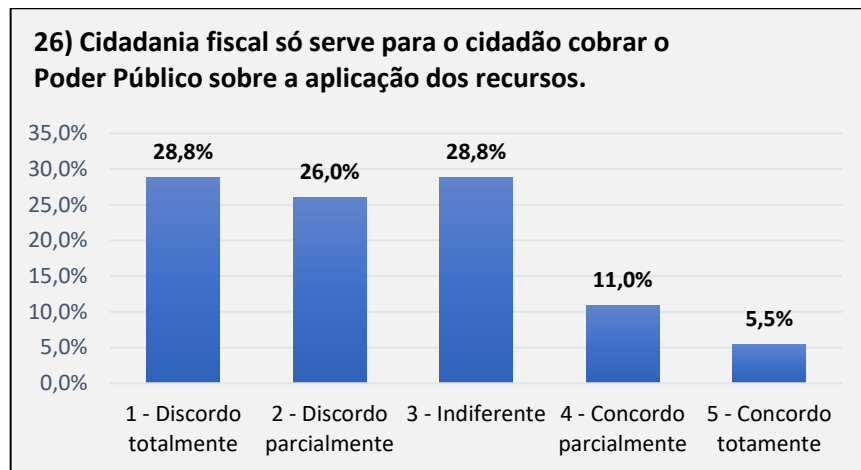


Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De acordo com o Gráfico 25 acima, em face da afirmação: “A Administração Pública aplica mal os recursos arrecadados dos tributos”, 1,4% dos pesquisados discorda totalmente da proposição, 4,1% discordam parcialmente, 11% demonstram indiferença, 34,2% concordam parcialmente e, por sua vez, 49,3% concordam totalmente. Em ato contínuo, conclui-se que cerca de 8 a cada 10 respondentes concorda, em termos totais ou parciais, com a assertiva consignada neste gráfico.

A elaboração da frase *supra* objetivou colher a percepção dos estudantes concernente à maneira satisfatória ou insatisfatória de como os recursos recolhidos dos tributos — partida — são aplicados em favor da sociedade — contrapartida.

**Gráfico 26 – Finalidade da Cidadania Fiscal**

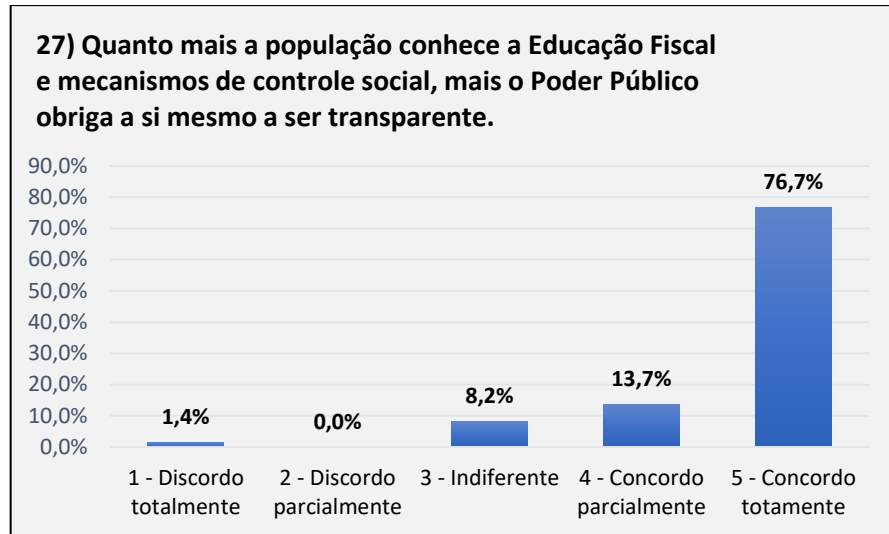


Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Considerando os dados constantes do Gráfico 26, acima, os pesquisados posicionaram suas respostas como segue, perante a afirmação: “Cidadania Fiscal só serve para o cidadão cobrar o Poder Público sobre a aplicação dos recursos”, contendo 28,8% que discordam totalmente, 26% discordam parcialmente, 28,8% são indiferentes, 11% concordam parcialmente e, por fim, 5,5% concordam totalmente. Desse modo, a maioria dos respondentes discorda, total ou parcialmente, da assertiva acima, não obstante haja percentual considerável de neutros ou indiferentes.

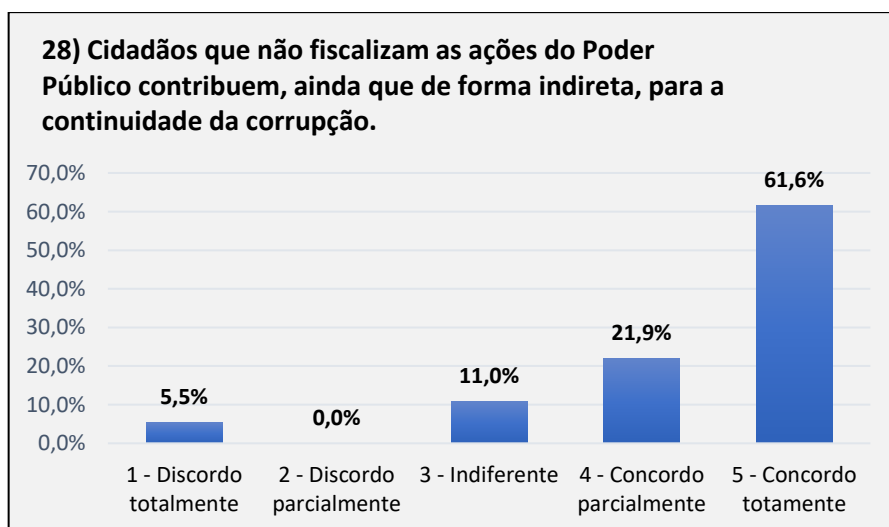
O propósito, aqui, foi colher a opinião do público-alvo acerca de suposta relação unilateral de Educação Fiscal, isto é, centrada na cobrança do indivíduo contribuinte frente ao Estado, em vez de participação ativa cidadã, que envolve, também, presença na elaboração de políticas públicas relacionadas aos tributos.



**Gráfico 27** – Conhecimento de Educação Fiscal e a obrigação de transparência

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Consoante aos dados apresentados no Gráfico 27, acima, diante da afirmação: “Quanto mais a população conhece a Educação Fiscal e mecanismos de controle social, mais o Poder Público obriga a si mesmo a ser transparente”, os pesquisados posicionaram suas perspectivas pessoais da seguinte forma: 1,4% discorda totalmente, inexistente registro de alunos que discordam parcialmente, 8,2% demonstram indiferença, 13,7% concordam parcialmente e, por fim, 76,7% concordam totalmente com o exposto. Depreende-se, portanto, que sólida maioria dos respondentes concorda totalmente com a frase exposta neste gráfico.

**Gráfico 28** – Relação entre ausência de controle social e continuidade da corrupção

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Encerrando o questionário, o Gráfico 28, acima, expõe o posicionamento de resposta dos pesquisados diante da assertiva: “Cidadãos que não fiscalizam as ações do Poder Público contribuem, ainda que de forma indireta, para a continuidade da corrupção”, com as opções como seguem: 5,5% manifestam-se totalmente discordantes, não consta posição de alunos que discordam parcialmente, 11% como indiferentes, 21,9% concordam parcialmente e, por sua vez, 61,6% concordam totalmente a frase.

Isso significa que a porção majoritária dos pesquisados concorda integralmente com a frase acima mencionada.

Procedida a apresentação dos resultados, o Capítulo 5, a seguir, se debruça sobre a análise e discussão dos dados levantados.

## 5 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Dispostos os dados e considerações sobre a pesquisa, pode-se asseverar que, na primeira seção da pesquisa, a maioria dos respondentes se posicionou como do sexo masculino. Aproximadamente três quartos dos pesquisados declararam estar na faixa etária dos 21 aos 40 anos e no primeiro, segundo, sétimo e oitavo períodos do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís. Outrossim, 79,5% dos estudantes indicaram exercer atividade profissional, embora, em dados totais, apenas 19,2% posicionaram-se como profissionais da área ou setor fiscal de seus estabelecimentos, representando, portanto, cerca de 1 a cada 4 respondentes que exercem alguma profissão.

Quanto ao tema da Educação Fiscal, porção majoritária aproximada de 64% declarou ter algum conhecimento, ao passo que 35% indicaram não possuir conhecimento sobre a temática. Cerca de três quartos dos respondentes acusaram meios pelos quais houve contato com o tema, sendo o curso de Ciências Contábeis a indicação mais frequente (56,2% em termos relativos totais), com aproximadamente 23% informando não ter disposto de instrumentos de contato com a Educação Fiscal. Assim, aventa-se possível abordagem do tema em sala de aula, ocorrendo a critério dos docentes, haja vista, reiterar-se, a ausência de cidadania fiscal dos e mentários das disciplinas.

Na sequência, os pesquisados posicionaram suas opções de acordo com as assertivas dispostas em Escala Likert. Reitere-se que as frases formuladas nessa seção objetivaram captar a percepção do estudante de Ciências Contábeis de acordo com seus conhecimentos teórico, legal e empírico sobre Educação Fiscal, Direito Tributário e cidadania.

Colhidas tais informações, em ato contínuo, buscou-se averiguar o nível de percepção dos alunos sobre a Educação Fiscal, como já aduzido por esta pesquisa, cujo questionário foi formulado a partir do âmbito teórico atinente à Educação Fiscal, ao Direito Tributário e à cidadania, bem como de dispositivos legais relacionados com o tema, tais como a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e textos doutrinários.

Nesse esteio, estavam dispostas frases afirmativas verdadeiras, falsas e de opinião pessoal do pesquisado, sob a configuração da Escala Likert. Para tanto, as assertivas verdadeiras constavam dos itens nº 8, 16, 19, 20 e 22, ao passo que as assertivas falsas integravam os itens nº 7, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 23 e 24. Por fim, as assertivas para o colhimento de opinião pessoal figuravam nos itens remanescentes, a saber, de nº 12, 13, 14, 18, 25, 26, 27 e 28. Ademais, todos os itens listados estão representados por meio de gráficos de numeração análoga.

Primeiramente, procede-se com a análise dos resultados constantes das assertivas verdadeiras. O gráfico 8 dispõe maioria com grau de concordância total ou parcial com frase “Todo tributo é um imposto”. Desta feita, alude-se a Paulsen (2014), que traz à tona os critérios para a destinação da arrecadação, os quais são determinados pela lei orçamentária anual, e não por aqueles eventualmente estabelecidos pela lei que institui o imposto.

Destino diverso ocorre com a arrecadação da espécie tributária das taxas, por exemplo, uma vez que

O produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada da mesma. Sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o custeio de tais atividades estatais. (*Ibidem*, p. 395).

Alexandre (2017) observa a importância de não se confundir a arrecadação vinculada dos tributos seus fatos geradores, pois, enquanto o fato gerador é positivado em lei, seja como atividade do Estado ou fato concernente ao sujeito passivo, a arrecadação vinculada trata da discricionariedade do Estado para definir e aplicar os recursos oriundos da cobrança dos tributos.

No gráfico 16, consta a assertiva “O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) realiza ações para a conscientização dos cidadãos acerca da importância de pagar tributos e fiscalizar as ações do Estado quanto à aplicação dos recursos e prestação de contas dos entes públicos perante a sociedade”, sobre a qual há ligeira maioria de concordantes, a nível total ou parcial, embora 43,8% tenham se posicionado indiferentes.

È salutar evocar que, em conformidade com o apresentado no item 2.3 deste trabalho, as ações do PNEF objetivam promoção e institucionalização da Educação Fiscal para a plenitude da cidadania, isto é, conscientizar os cidadãos sobre o pagamento de tributos e fiscalização dos recursos arrecadados, incentivando-os a acompanhar as prestações de contas e a participar de políticas públicas (PNEF, 2021).

No esteio do exposto acima, O PNEF

é construído pelas mãos de todos, a partir da nossa visão de mundo e da participação consciente no contexto das relações humanas, sociais, econômicas, em que cada um é sujeito da sua história e da história coletiva. Sabemos que a construção de uma nação livre, justa e solidária depende de nossa participação consciente. (BRASIL, 2014, p. 39).

O gráfico 19, por sua vez, contém grande percentual de discentes que concordam total ou parcialmente com a frase “Se um indivíduo se recusar a pagar tributo, estará deixando de cumprir um dever enquanto cidadão”. Em relação ao exposto, preliminarmente é preciso pontuar que

A finalidade precípua do tributo, como referido, é a sua transformação em serviços e bens, tendo por base de legitimidade a satisfação das necessidades em bens e serviços. Desta forma, são os serviços públicos e os bens postos à disposição dos cidadãos que conferem legitimidade à tributação. (MARTINS, 2007. p. 182).

Nesse ensejo, tratando os tributos como fonte principal de arrecadação para financiar a obrigação pública para com o contribuinte, partindo, ainda, do pressuposto que não violam as liberdades individuais, a recusa em seu pagamento é descumprimento de um dever da cidadania.

Ainda sobre o tema, é oportuno ressaltar que, de acordo com decisão do Supremo Tribunal Federal ocorrida em 2019, acerca de recurso ordinário em *habeas corpus*, fixou-se a tese de que “o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria, incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990” (BRASIL, 2019).

O gráfico 20 externaliza que quase 85% dos estudantes concordam totalmente com a frase “É importante, por parte do comprador, cobrar a emissão de nota fiscal na aquisição de um produto ou serviço”. Tal assertiva está relacionada com a temática contida no gráfico 19, pois trata, também, de dever contribuinte e cidadão.

Ademais, consoante a Angeli Neto e Martinez (2016), a nota fiscal, em especial a eletrônica, compõe os sistemas de informação que possibilitam maior eficiência do Sistema Tributário Nacional, tendo, por sua vez, papel importante no combate à sonegação fiscal, malgrado possibilite contribuir para o aumento da arrecadação tributária, a partir de sua instituição.

O gráfico 22 mostra que 68,5% dos respondentes concordam totalmente com a assertiva “Uma forma de sonegação fiscal ocorre quando uma empresa adultera ou falsifica documento fiscal relativo a uma venda realizada.” Em conformidade com Paulsen (2014), a sonegação fiscal é ilícito tributário tratado no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, combinado com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, que dispõe definições sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Dessa forma e objetivando subsidiar a análise dos dados constantes das frases dos gráficos acima referenciados, segue a tabela 2, contendo a frequência absoluta referente ao posicionamento da amostra em face das assertivas verdadeiras, as quais estão consignadas nos itens n° 8, 16, 19, 20 e 22:

**Tabela 2** – Escala Likert: frequência absoluta das assertivas verdadeiras (itens n° 8, 16, 19, 20 e 22)

Escala Likert: frequência absoluta das assertivas verdadeiras						
Item da pesquisa	1 - Discordo totalmente	2 - Discordo parcialmente	3 - Indiferente	4 - Concordo parcialmente	5 - Concordo totalmente	TOTAL
8	9	7	13	15	29	73
16	1	3	32	17	20	73
19	2	4	8	24	35	73
20	0	1	4	6	62	73
22	1	2	7	13	50	73
<b>TOTAL</b>	<b>13</b>	<b>17</b>	<b>64</b>	<b>75</b>	<b>196</b>	<b>365</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

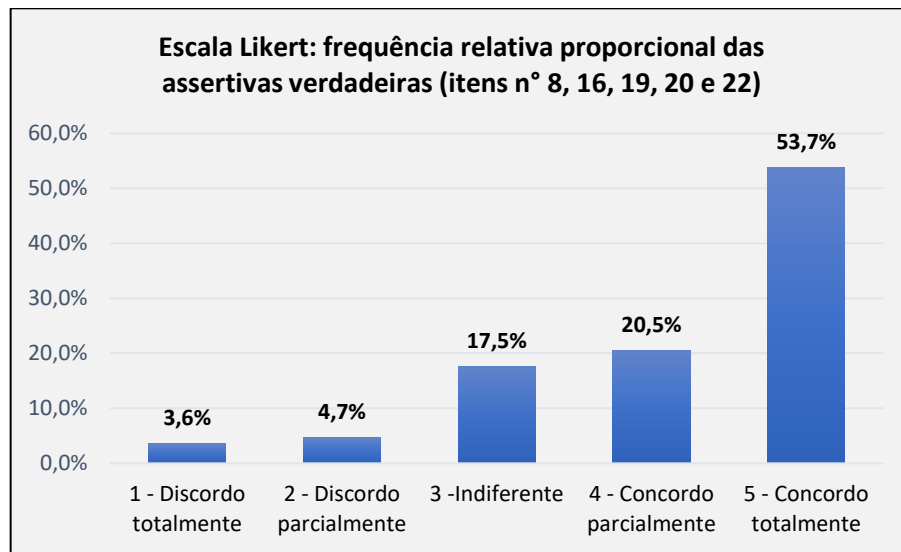
Em resumo, identifica-se que 60,2% concordam total ou parcialmente que nem todos os tributos possuem arrecadação vinculada. Quanto às ações realizadas pelo PNEF, aproximadamente 44% dos respondentes se posicionaram com neutralidade ou indiferença sobre a assertiva verdadeira, embora cerca de metade da amostra tenha concordado total ou parcialmente com a afirmativa.

O posicionamento acima demonstra que, embora os estudantes tenham indicado conhecer o tema da Educação Fiscal, os aspectos atinentes ao PNEF ainda não gozam de ampla percepção entre os pesquisados.

O resultado amostral externou robustos percentuais sobre elementos fiscais em transações comerciais, uma vez que aproximadamente 85% dos alunos consideraram importante a cobrança de emissão de nota fiscal no ato da compra de produto ou serviço, e 68,5% compreendem que a adulteração ou falsificação de documento fiscal referente à realização de uma venda se trata de indício de sonegação fiscal.

De maneira a sintetizar as informações acima dispostas, conforme demonstrado no Gráfico 29, abaixo, a frequência relativa proporcional referente às assertivas verdadeiras corresponde à concordância total em 53,7%, bem como à concordância geral (total ou parcial) em 74,2%:

**Gráfico 29** – Escala Likert: frequência relativa proporcional das assertivas verdadeiras (itens nº 8, 16, 19, 20 e 22)



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Em se tratando do posicionamento amostral em face das assertivas falsas, principia-se pelo constante do gráfico 7, o qual expõe, em termos percentuais, que aproximadamente 7 a cada 10 pesquisados discorda total ou parcialmente da afirmativa “Todo tributo é um imposto”. Nesse ensejo, o artigo 16º do CTN dispõe que tributo é um gênero do qual imposto está subsumido como espécie, uma vez que imposto é “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Adicionalmente, de acordo com Alexandre (2017), os impostos estão inseridos no grupo de tributos não vinculados e incidem sobre a riqueza manifesta do sujeito devedor, motivo pelo qual a ideia de impostos se conecta com a de responsabilidade social.

O gráfico 9, por sua vez, demonstra que 67,2% dos alunos concordam, em grau de totalidade ou parcialidade, com a assertiva “Via de regra, a natureza jurídica dos tributos é definida pela destinação legal de sua arrecadação”. O entendimento sobre a natureza jurídica específica do tributo está pacificado em conformidade com o CTN, isto é, determinada pelo fato gerador da obrigação a que está atrelado, sendo irrelevantes, para a referida definição, seu aspecto denominacional ou de destinação legal dos recursos arrecadados (BRASIL, 1966, Art. 4º). Dessa forma, a percepção majoritária dos pesquisados vai de encontro com os preceitos constitucionais e do CTN.

Na sequência, consta do gráfico 10, em face da assertiva “A Constituição Federal de 1988 define expressamente a alíquota de cada tributo”, 49,3% de posicionamentos de discordância total ou parcial, mas também 28,9% no que concerne à neutralidade ou

indiferença. Como já abordado neste trabalho, o Sistema Tributário Nacional consta dos artigos 145 ao 162 da CF/88, nos quais não se encontram definidas as alíquotas dos tributos descritos. A CF/88 determina que a fixação de alíquotas é facultada às respectivas esferas de competência do imposto a ser cobrado, seja da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

Por sua vez, o gráfico 11 exprime que aproximadamente 59% dos pesquisados discordam, a nível total ou parcial, da afirmação “O Imposto sobre Circulação e Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo progressivo, uma vez que segue a lógica do ‘quanto maior a renda, maior o valor de aplicação do imposto’”. Consoante ao tema, tem-se que a competência para instituir impostos sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação, recai sobre os Estados e o Distrito Federal, consoante ao texto constitucional, em seu Art. 155, inciso I. Dessa forma, os entes supramencionados são responsáveis pela criação de lei geral sobre o ICMS no âmbito de suas jurisdições territoriais, com alíquotas próprias.

Acerca do referido imposto, Martins (2007) reafirma sua incidência indireta, ou seja, sobre produtos ou serviços e não sobre a renda do contribuinte, o que não permite sua incidência sobre a capacidade contributiva individual, logo, não se constituindo como um tributo progressivo. E conforme salienta Alexandre (2017), trata-se do tributo que possui os maiores montantes arrecadatários do País, bem como sofreu acréscimo em sua denominação (“e serviços”) porque aumentou seu âmbito de incidência com cobrança sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

No gráfico 15, estão dispostos os posicionamentos acerca da frase “O tema da Educação Fiscal envolve conhecimentos sobre o Estado e os tributos, mas não sobre cidadania”, havendo discordância total ou parcial de 63% dos respondentes. Considerando a pesquisa bibliográfica que resultou nas referências teóricas a respeito dos temas presentes na afirmação supramencionada, pode-se depreender que conhecimentos concernentes a Estado, tributos e cidadania se complementam e estão interligados aos conceitos, teorias e aplicações da Educação Fiscal, demonstrando, portanto, inconsistência da posição majoritária em face do que ensinam as respectivas teorias e doutrinas.

O gráfico 17, que trata das respostas referentes à afirmação “O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) ocorre apenas no âmbito da União, não tendo relação ou parcerias com programas de Educação Fiscal de estados e municípios”, expõe que 42,5% dos alunos discorda total ou parcialmente, índice ligeiramente superior aos que apontaram indiferença (41,1%). Na oportunidade, ressalte-se que uma das diretrizes do PNEF dispõe que “o tratamento das questões tributárias e de finanças públicas deve abranger os três níveis de governo” (PNEF,



2021), alcançando Secretarias estaduais e municipais, dentre outras. Sendo assim, verifica-se que o conhecimento dos pesquisados acerca do PNEF pode ser precário ou insatisfatório.

Tendo em vista o exposto no gráfico 21, tem-se que aproximadamente 7 a cada 10 respondentes discordam total ou parcialmente com a frase condicional “Se uma empresa encontra maneiras de pagar menos impostos, com certeza estará cometendo ilegalidade”. Tal frase foi elaborada a partir do tema “Planejamento Tributário”, o qual permite às pessoas jurídicas utilizar métodos de conformidade legal para redução de suas cargas tributárias, tendo como objeto os tributos e as implicações deles no interior das entidades, constituindo-se, ainda, em procedimento empresarial preventivo (ROCHA; BARCELOS; ROCHA, 2016), diferindo-se, portanto, de crime contra a ordem fazendária.

De acordo com Martins (2007), o pilar principal de um sistema tributário é a busca da justiça fiscal, caso contrário, os cidadãos e empresas podem se sentir injustiçados e procurar meios lícitos de diminuição de impostos, bem como ilícitos.

Em ato contínuo, o gráfico 23 exprime as posições assinaladas pelos estudantes acerca da assertiva “Somente Tribunais de Contas e os demais agentes públicos podem fiscalizar a Administração Pública quanto à arrecadação dos tributos e suas aplicações”, contendo maioria discordante (total ou parcialmente) de 61,7%. Oportunamente, evocando a própria finalidade do PNEF, em conformidade com o disposto no Gráfico 16, a plenitude de cidadania também perpassa o âmbito participativo dos indivíduos, ou seja, as atitudes de controle social e fiscalização também podem ser efetuadas pelos contribuintes, uma vez que é um dos objetivos do PNEF instigar os indivíduos nesse sentido, significando, assim, que porção majoritária de respondentes entende que os sujeitos aos quais é permitida a fiscalização em comento não estão contidos somente nos órgãos de controle externo ou agentes do Estado.

A última assertiva falsa está disposta no gráfico 24, sobre a frase “Elisão fiscal se configura como prática criminosa”, a qual ensejou posicionamentos relativamente dispersos, uma vez que 30,1% dos alunos assinalaram neutralidade ou indiferença quanto à frase, 24,7% discordam totalmente e 23,3% concordam totalmente. Isso significa que o conhecimentos dos estudantes sobre o tema da elisão fiscal pode ser insuficiente para sua devida compreensão, afinal, como evoca Martins (2007), a elisão fiscal se constitui em mecanismo de planejamentos e de economia de tributos, ou seja, um meio lícito para diminuição de carga tributária das empresas, ainda que, sob a perspectiva do Estado, manobras tributárias legais mais favoráveis aos contribuintes acarrete em decréscimo na arrecadação de impostos. É salutar, também, não confundir elisão fiscal com o termo “evasão fiscal”, o qual está relacionado com a sonegação fiscal, crime tipificado conforme o artigo 1º da Lei nº 4.729/65.

Apresentada a análise concernente às respostas dos discentes quanto às afirmações inverídicas, dispõe-se na tabela 3, abaixo, a frequência absoluta referente aos itens n° 7, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 23 e 24 do questionário aplicado:

**Tabela 3** – Escala Likert: frequência absoluta das assertivas falsas (itens n° 7, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 23 e 24)

<b>Escala Likert: frequência absoluta das assertivas falsas</b>						
<b>Item da pesquisa</b>	<b>1 - Discordo totalmente</b>	<b>2 - Discordo parcialmente</b>	<b>3 - Indiferente</b>	<b>4 - Concordo parcialmente</b>	<b>5 - Concordo totalmente</b>	<b>TOTAL</b>
7	39	14	6	8	6	73
9	8	9	7	18	31	73
10	24	12	16	11	10	73
11	34	9	12	13	5	73
15	27	19	13	8	6	73
17	18	13	30	7	5	73
21	35	17	9	4	8	73
23	33	12	17	6	5	73
24	18	6	22	10	17	73
<b>TOTAL</b>	<b>236</b>	<b>111</b>	<b>132</b>	<b>85</b>	<b>93</b>	<b>657</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Sinteticamente, verifica-se que 72,6% dos pesquisados apresentam discordância total ou parcial frente à afirmação de que todo tributo é um imposto, ao passo que 67,2% acreditam total ou parcialmente que a destinação legal da arrecadação do tributo define, em regra, sua natureza jurídica. Para 49,3% dos alunos, indica-se discordância total ou parcial em face da assertiva que trata a CF/88 como definidora expressa das alíquotas dos tributos, e 46,6% discordam totalmente que o ICMS seja um tributo progressivo.

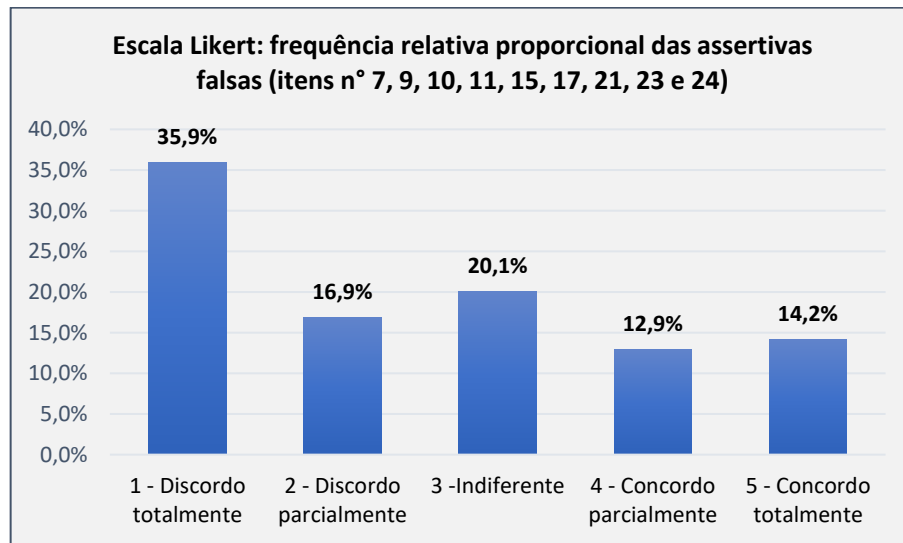
Referente à Educação Fiscal, 63% dos respondentes discordam, totalmente ou de forma parcial, da afirmação de que o tema envolve conhecimentos sobre o Estado e os tributos, mas não sobre cidadania, à medida que 42,5% discordam, total ou parcialmente, da assertiva que aponta a ocorrência do PNEF somente no âmbito da União, com ligeira vantagem sobre o percentual de respondentes indiferentes ou neutros acerca da afirmação retomada (41,1%).

Sobre planejamento tributário, 47,9% dos pesquisados indicaram grau de discordância total sobre a afirmativa que traça relação direta entre maneiras que uma empresa encontra para pagar menos impostos e ilegalidade, estendendo-se para 71,2%, se somados aos que discordam parcialmente de tal assertiva. No que concerne à afirmação que configura a elisão fiscal como prática criminosa, 30,1% acusaram indiferença, ao passo que 24,7% e 23,3% assinalaram discordância e concordância totais em face da assertiva, respectivamente, o que

demonstra possível grau de desconhecimento sobre a aplicabilidade e a legalidade de planejamentos tributários ocorridos por meio de elisão fiscal.

Em resumo, dispõe-se no gráfico a seguir, de nº 30, a frequência relativa proporcional das assertivas falsas, apresentando, como parcela majoritária (52,8%), a de estudantes que discordam em grau total ou parcial das frases inverídicas.

**Gráfico 30** – Escala Likert: frequência relativa proporcional das assertivas falsas (itens nº 7, 9, 10, 11, 15, 17, 21, 23 e 24)



Fonte: Dados da pesquisa (2021).

As assertivas que visavam capturar a opinião dos respondentes sobre Educação Fiscal e cidadania resultaram nos posicionamentos a seguir: 83,6% concordaram totalmente com a afirmação de que deter conhecimento sobre Educação Fiscal contribui para a formação acadêmica e, posteriormente, profissional, do aluno; 57,4% assinalaram, em concordância total ou parcial, que conseguem abordar ou identificar elementos de Educação Fiscal em pelo menos uma disciplina do curso de Ciências Contábeis da UFMA, concorrendo com 34,2% de alunos que optaram por indiferença quanto a esse quesito, ao passo que aproximadamente 7 a cada 10 pesquisados concordam totalmente que existe falta de interesse ou de tempo por parte das pessoas como pretexto para não acessarem Portais de Transparência com frequência.

Em se tratando de programas de Educação Fiscal maranhenses, a nível estadual ou municipal, 57,5% apresentaram discordância total frente à afirmativa de que os aludidos programas possuem divulgação satisfatória nas mídias, percepção que reflete a necessidade de maior visibilidade para ações e iniciativas de cidadania fiscal no Maranhão. A respeito de fiscalização da Administração Pública no que se refere à arrecadação dos tributos e aplicação

de recursos, 61,6% dos pesquisados discordam, em grau total ou parcial, que somente Tribunais de Contas e agentes públicos possam proceder com tal acompanhamento, o que denota conhecimento sobre a garantia de controle social dos cidadãos. Outrossim, no âmbito da utilização do produto da cobrança tributária, parcela robusta de 83,5% concordam totalmente ou em grau parcial que a Administração Pública não possui efetividade na aplicação dos recursos arrecadados, ou seja, aplicando-os mal ou de maneira incorreta.

A assertiva que limita a função da Educação Fiscal à cobrança do cidadão, junto ao Poder Público, quanto à aplicação dos recursos, obteve frequências semelhantes entre os que discordam totalmente e os que demonstram indiferença (28,8%); entretanto, se somada a discordância total com a parcial, obtém-se amostra de 54,8%, possivelmente reiterando a perspectiva de que o conjunto de funções e diretrizes da Educação Fiscal estão percebidas pelos estudantes. Indo ao encontro da afirmação geradora de tais percentuais, 76,7% dos alunos posicionaram-se com concordância total frente a certa relação de proporcionalidade entre o conhecimento da população sobre Educação Fiscal (e mecanismos de controle) e a obrigação autoinfligida do Estado em ser mais transparente. Por fim, com concordância total de 61,6% dos pesquisados, exprime-se a seguinte percepção: cidadãos que não exercem controle social sobre o Poder Público contribuem, mesmo que de forma indireta, para a continuidade da corrupção.

Como remate da análise e discussão dos resultados e considerando os posicionamentos constantes das assertivas verdadeiras, falsas ou opinativas, assevera-se que, em resposta ao problema de pesquisa, os estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, têm conhecimento acerca do tema da Educação Fiscal. No que concerne à análise proposta no objetivo geral, identifica-se percepção satisfatória dos estudantes supramencionados sobre a Educação Fiscal, envolvendo Direito Tributário e cidadania.

Em se tratando dos objetivos específicos, acusa-se haver conhecimento dos discentes atinente ao conceito e finalidade dos tributos, bem como a razão do pagamento destes e da prática ativa de controle social sobre os itens de transparência, haja vista as maiores frequências de concordância total e parcial nas assertivas verdadeiras, bem como àquelas relativas à discordância em grau total ou parcial nas assertivas falsas, malgrado tenha denotado conhecimento insatisfatório sobre o PNEF e planejamento tributário lícito (elisão fiscal). Ademais, atesta-se que os pesquisados atribuem importância à participação social na elaboração de políticas tributárias e cidadania fiscal, indicando que a Educação Fiscal é pouco divulgada a nível estadual e municipal.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente monografia foi desenvolvida a partir do problema de pesquisa “Os alunos de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, têm conhecimento a respeito do tema da Educação Fiscal?”, ensejando, por sua vez, a elaboração e aplicação de questionário com perguntas de múltipla escolha e, também, conforme a Escala Likert de 5 pontos, visando atender ao objetivo geral, que envolveu a identificação da percepção dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, sobre o tema da Educação Fiscal.

Como suporte bibliográfico, apresentaram-se elementos conceituais, históricos e funcionais dos temas adjacentes à Educação Fiscal, tais como tributos e cidadania, amalgamando-os de forma a dispor seus pontos de intersecção e a maneira como influenciam, cobram ou afetam a sociedade, seja formada por contribuintes ou cidadãos em geral.

O estudo concluiu que os alunos de Ciências Contábeis detêm algum conhecimento acerca da temática inquirida, posicionando respostas majoritárias de concordância, em grau total ou parcial, com assertivas verdadeiras, bem como discordância (ambos os graus *retro*), concernente às inverídicas. Nesse ínterim, averiguou-se que os discentes depreendem aspectos conceituais, de aplicabilidade e importância do controle social referente aos tributos, reconhecendo a necessidade de participação social na formulação de políticas tributárias para, dentre outras ações, combater a corrupção, bem como a precariedade de divulgação dos itens de transparência fiscal e certo desinteresse da sociedade em acompanhar e fiscalizar a arrecadação e destinação dos recursos oriundos dos tributos.

Ademais os estudantes, que se posicionaram majoritariamente o curso de Ciências Contábeis da UFMA como meio de contato com a Educação Fiscal — ao passo que o referido tema não consta do projeto pedagógico do curso de graduação —, assinalaram identificar satisfatoriamente o assunto em comentário no exercício de apreensão dos conteúdos ministrados das disciplinas, fato que indica possibilidade de que o assunto seja abordado de maneira informal ou extraoficial, a critério dos docentes, considerando a relevância do conteúdo de Educação Fiscal para a formação acadêmica dos discentes.

Não obstante, a pesquisa apontou conhecimento insuficiente por parte dos discentes frente ao PNEF, motivo pelo qual sugere-se a adoção do tema da Educação Fiscal como assunto para o curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís, com foco no PNEF, sua definição, fundamentos, diretrizes e ações. Ademais, o tema do planejamento tributário, abordado tangencialmente através de assertiva sobre a elisão fiscal, também demonstrou baixo grau de desconhecimento dos respondentes, o qual auxilia a identificar vantagens lícitas para

pessoas físicas e jurídicas, bem como eventuais ilícitos que supostamente estariam ocorrendo. Sendo assim, estende-se a sugestão anterior ao tema do planejamento tributário, com a inclusão do assunto na matriz curricular do curso em comento.

Conclui-se, portanto, que ao contingente de 64,4% de alunos posicionados como detentores de algum conhecimento referente à Educação Fiscal, é possível atestar que possuem a mencionada percepção do tema, através das respostas fornecidas ao questionário aplicado, externalizando concordância majoritária com assertivas verdadeiras adaptadas de teoria, doutrina e legislação de tributos e Educação Fiscal, assim como assinalando, em sua maioria, discordância total ou parcial em face das assertivas falsas, com posicionamento opinativo sobre características de transparência fiscal, controle social e arrecadação tributária.

A pesquisa de campo também externalizou limitações, dentre as quais a proporção entre a população-alvo e a amostra colhida, motivo pelo qual sugere-se a elaboração de novas pesquisas visando aprofundar o tema da Educação Fiscal no Curso de Ciências Contábeis, de modo a contemplar todos os *campi* da UFMA.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R.; ARAUJO, E. A.; VIANNA, S. W. **Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias**. Banco Interamericano de Desenvolvimento, Departamento Regional de Operações I, 2004. Disponível em: <<https://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=517540>>. Acesso em: 28 ago. 2021.
- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- ALMEIDA, D. V. História do Direito Tributário: liberdade ainda que tardia. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3651, 30 jun. 2013. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/24835>>. Acesso em: 28 ago. 2021.
- ANGELI NETO, H. DE, MARTINEZ, A. L. Nota Fiscal de Serviços eletrônica: uma análise dos impactos na arrecadação em municípios brasileiros. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 10, n. 26, p. 49-62, 2016. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/107117/113241>>. Acesso em: 23 ago. 2021.
- APPOLINÁRIO, F. **Metodologia da ciência: Filosofia e prática de pesquisa**. 2. ed. rev. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.
- BATISTA, C. L. **Mediação e apropriação da informação pública: a Educação Fiscal**. Tese (Doutorado em Cultura e Informação) - Escola de Comunicações e Artes, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/27/27151/tde-18052015-160609/pt-br.php>>. Acesso em: 23 mar. 2021.
- BEUREN, I. M. (ORG) et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.
- BORBA, C. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Método, 2015.
- BORGES, E. F.; PEREIRA, J. M.; BORGES, G. M. DA C. Gestão pública no Brasil: uma proposta de mensuração da Educação Fiscal do cidadão. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 25, p. 4-15, 2015. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/view/55522/107578>>. Acesso em: 23 ago. 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2021.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. In: **Diário**

**Oficial da União**, Brasília, 5 mai. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em: 23 mar. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 nov. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 31 ago. 2021.

\_\_\_\_\_. Portaria RFB nº 896 de 5 de abril de 2012. **Disciplina as atividades relacionadas à Educação Fiscal no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37706>>. Acesso em: 02 set. 2021.

\_\_\_\_\_, Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF). (2014). **Educação fiscal no contexto social** (5. ed). Brasília: ESAF. (Série Educação Fiscal. Caderno 1, p. 3).

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso ordinário em Habeas Corpus RHC 0106798-35.2017.3.00.0000 SC 0106798-35.2017.3.00.0000. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 18 de dezembro de 2019. **JusBrasil**. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1133138922/recurso-ordinario-em-habeas-corpus-rhc-163334-sc-0106798-3520173000000>>. Acesso em: 23 ago. 2021.

BRESSER-PEREIRA, L. C. A reforma gerencial do Estado de 1995. **Revista de Administração Pública**, v. 34, n. 4, p. 7–26, jul./ago. 2000.

CIRQUEIRA, C. M. **Educação Fiscal nas universidades brasileiras e estrangeiras: uma avaliação das ementas do curso de Ciências Contábeis**. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso: Ensino Superior). 37p. Brasília. Universidade de Brasília, 2018.

CIRQUEIRA, C. M.; PEREIRA, C. C. (2019). Educação Fiscal nas Universidades Brasileiras e Estrangeiras: uma avaliação das Ementas do Curso de Ciências Contábeis. Anais do **Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 16, São Paulo, 24 a 16 de julho de 2019.

COSTA, I. P. DA. **Educação Fiscal: nível de conhecimento em Educação Fiscal dos alunos de Ciências Contábeis do 5º e 8º período da UFRN**. Monografia (Trabalho de Conclusão do curso de Ciências Contábeis). 39p. Natal. Universidade do Rio Grande do Norte, 2014.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841–864, set./out. 2006.

KLERING, L. R.; PORSSE, M. DE C. S.; GUADAGNIN, L. A. Novos caminhos da



Administração Pública brasileira. **Análise - Revista de Administração da PUCRS**, v. 21, n. 1, p. 4–17, jan./jul. 2010. Disponível em: <<https://revistaseletronicas.pucrs.br/index.php/face/article/view/8231>>. Acesso em: 23 ago. 2021.

LENZA, P. **Direito Constitucional esquematizado**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**, 1932. Disponível em: <[https://legacy.voteview.com/pdf/Likert\\_1932.pdf](https://legacy.voteview.com/pdf/Likert_1932.pdf)>. Acesso em: 21 jun. 2021.

MARANHÃO. Decreto nº 16.847, de 16 de junho de 1999. Institui o Programa de Educação Tributária para a Cidadania a ser implantado na rede oficial de ensino e dá outras providências. São Luís: **Diário Oficial do Maranhão**, 16 jun. 1999. Disponível em: <<https://stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=1356>>. Acesso em: 04 jun. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Estado da Fazenda. **Educação Fiscal no Maranhão**. (2021). Disponível em: <<https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/jsp/pagina/pagina.jsf?codigo=1622>>. Acesso em: 04 jun. 2021.

\_\_\_\_\_. Secretaria de Transparência e Controle. **Portal da Transparência do Estado do Maranhão**. (2021). Disponível em: <<http://www.transparencia.ma.gov.br/>>. Acesso em: 04 jun. 2021.

MARCONI, M. DE A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, I. G. DA S. (COORD). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

MONTESQUIEU, C.-L. DE S. **O espírito das leis**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

NADIR JÚNIOR, A. M.; MACHADO, D. D. P. N.; NUNCIO, E. G.; FERNANDES NETO, M. 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**, v. 16, n. 3, p. 106–133, 2019.

OLIVEIRA, T. M. V. DE. Escalas de mensuração de atitudes: Thurstone, Osgood, Stapel, Likert, Guttman, Alpert. **Revista de Administração On Line**, São Paulo, v.2, n.2, abr./jun. 2001. Disponível em: <[https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/veludo\\_-\\_escalas\\_de\\_mensuracao\\_de\\_atitudes\\_thurstone\\_osgood\\_stapel\\_likert\\_guttman\\_alpert.pdf](https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/veludo_-_escalas_de_mensuracao_de_atitudes_thurstone_osgood_stapel_likert_guttman_alpert.pdf)>. Acesso em: 08 set. 2021.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário: completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PNEF, P. N. DE E. F. **Programa Nacional de Educação Fiscal: convite à cidadania**. (2021). Disponível em: <[http://www.fazenda.mg.gov.br/cidadaos/educacao\\_fiscal/programas/pnef.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/cidadaos/educacao_fiscal/programas/pnef.html)>. Acesso em: 25 mar. 2021.

REIS, A. K.; PFITSCHER, E. D.; CASAGRANDE, M. D. H. A Educação Fiscal no Brasil: estudo realizado nos 27 Estados da Federação, distribuídos nas Regiões Norte, Nordeste, Sudeste, Sul e Centro-Oeste. **Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC**, v. 11, n. 31, p. 37–56, 2012.

RFB, R. F. DO B. **A Cidadania Fiscal na Receita Federal**. (2021) Disponível em: <<https://www.receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/a-educacao-fiscal-na-receita-federal>>. Acesso em: 20 mar. 2021.

RIBEIRO, R. C. **Educação Fiscal**: Um estudo sobre a percepção dos alunos de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte sobre Educação Fiscal. Monografia (Trabalho de Conclusão do curso de Ciências Contábeis). 54p. Natal. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2017.

ROCHA, J. E. A.; BARCELOS, L. R.; ROCHA, P. A. X. O Planejamento Tributário e a Elisão Fiscal. **Revista Controle - Doutrina e Artigos**, v. 14, n. 1, p. 203–226, 2016. Disponível em: <<https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/322>>. Acesso em: 3 mar. 2021.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. Escola Fazendária do Estado de São Paulo. Núcleo de Documentação e Informação. **História da educação fiscal do Estado de São Paulo**. Ed. 1. São Paulo: Imprensa Oficial, 2015.

SILVA, J. F. DA. **A educação para a cidadania fiscal**: ações do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF no ensino fundamental e médio. Monografia (Especialização do Curso em Legislativo e Políticas Públicas). Câmara dos Deputados, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento: Brasília, 2011.

SILVA, M. R. DA. **Contador: Pensador Social Estratégico - Visões Interdisciplinares**. 1. ed. São Luís: EDUFMA, 2009.

SILVA NETO, C. P. DA; GASQUES, L. F. O Sistema Constitucional Tributário: visão ampla das balizas jurídicas da tributação. **Revistas Eletrônicas da Toledo Prudente**, Presidente Prudente: Centro Universitário Antonio Eufrásio de Toledo, v. 10, n. 10, 2014. Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/4403/4163>>. Acesso em: 28 ago. 2021.

SILVA, R. P. DE A.; OLIVEIRA, E. C. F. DE; ROCHA, M. E. R. M. DA. Educação Fiscal nas Universidades Públicas Federais do Brasil: uma avaliação das ementas do Curso de Ciências Contábeis. **Revista Mangaio Acadêmico**, v. 2, n. 3, p. 30–38, jul./dez. 2017. Disponível em: <<http://periodicos.estacio.br/index.php/mangaio/article/viewFile/4193/2068>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

TENÓRIO, F. G.; ROZENBERG, J. E. Gestão pública e cidadania: metodologias participativas em ação. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 2, n. 7, p. 101–125, jul./ago. 1997. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7882/6551>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

TROJAN, R. M.; SIPRAKI, R. Perspectivas de estudos comparados a partir da aplicação da Escala Likert de 4 pontos: um estudo metodológico da Pesquisa Talis. **Revista Ibero-**

**Americana de Estudos em Educação**, Araraquara, v. 10, n. 2, p. 275-300, abr.-jun. 2015. Disponível em: < <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=619866419002> >. Acesso em: 4 ago. 2021.

UFAM - UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS, Departamento de Apoio ao Ensino. **Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis da UFAM**. Manaus, 2015. Disponível em: <<https://drive.google.com/drive/folders/16QdaLZ1F8tw8eD5Rcc75rAkeS5VWzRQs>>. Acessado em: 05 set. 2021.

UFMA - UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO, Departamento de Ciências Contábeis, Imobiliárias e Administração. **Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis UFMA (Campus São Luís)**. São Luís, 2015. Disponível em: <[https://sigaa.ufma.br/sigaa/public/curso/documentos\\_curso.jsf?lc=pt\\_BR&id=85772&idTipo=4](https://sigaa.ufma.br/sigaa/public/curso/documentos_curso.jsf?lc=pt_BR&id=85772&idTipo=4)>. Acessado em: 07 jun. 2021.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As causas da transparência fiscal: evidências nos estados brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242–254, set./dez. 2014. Disponível em: < <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98013/96815> >. Acesso em: 23 mar. 2021.

## APÊNDICE A – Questionário de pesquisa de campo

EDUCAÇÃO FISCAL: perspectiva dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da  
Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís

- **Seção 1 de 3**

Caro(a) estudante,

Você está convidado(a) para participar da pesquisa intitulada "Educação Fiscal: perspectiva dos estudantes do curso de Ciências Contábeis da UFMA, Campus São Luís", elaborada por José Leonardo Martins Ferreira, acadêmico do curso de Ciências Contábeis, sob a orientação da Prof<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Poliane Mendes Gonçalves Chagas.

Durante a sua participação, você responderá o questionário a seguir, com tempo para preenchimento de aproximadamente 4 minutos.

Informamos que sua identidade será preservada e que esta pesquisa não possui fins lucrativos.

Em caso de eventuais dúvidas ou esclarecimentos, colocamo-nos à disposição pelo e-mail: jose.lmf@ufma.br .

Desde já, agradecemos pela contribuição.

Nome: \_\_\_\_\_

E-mail: \_\_\_\_\_

Declaração: ( ) Sou estudante do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Maranhão, Campus São Luís, e desejo participar da pesquisa.

- **Seção 2 de 3**

Nesta seção, são apresentadas questões de múltipla escolha. Dessa forma, selecione apenas UMA resposta dentre as possíveis.

1) Qual o seu gênero?

( ) Masculino

( ) Feminino

( ) Outro

( ) Prefiro não responder

2) Qual a sua faixa etária?

- Até 20 anos
- 21 aos 30 anos
- 31 aos 40 anos
- Acima de 40 anos

3) Qual o período em que está cursando?

- 1° ao 2°
- 3° ao 4°
- 5° ao 6°
- 7° ao 8°

4) Você exerce atividade profissional?

- Sim, relacionada com o setor ou área fiscal
- Sim, porém não relacionada com o setor ou área fiscal
- Não exerço atividade profissional

5) Você possui algum conhecimento sobre o tema “Educação Fiscal”?

- Sim
- Não

6) Por qual meio ocorreu o contato com o tema?

- Curso de Ciências Contábeis da UFMA
- Familiares, parentes, amigos ou colegas de trabalho
- Palestras, eventos ou seminários
- Informativos ou propagandas governamentais
- Internet (sites, fóruns, grupos de discussão e similares)
- Outros meios
- Não tive contato com o tema

- **Seção 3 de 3**

Nesta seção, são apresentadas frases afirmativas e condicionais, em conformidade com a Escala Likert (1932). Dessa forma, selecione apenas UMA resposta dentre as cinco possíveis, onde a 1ª opção representa "DISCORDO TOTALMENTE"; a 2ª, "DISCORDO

PARCIALMENTE"; a 3ª, "INDIFERENTE"; a 4ª, "CONCORDO PARCIALMENTE"; e a 5ª, "CONCORDO TOTALMENTE", segundo o modelo a seguir, válido para cada assertiva apresentada:

- ( ) 1 – Discordo totalmente
- ( ) 2 – Discordo parcialmente
- ( ) 3 – Indiferente
- ( ) 4 – Concordo parcialmente
- ( ) 5 – Concordo totalmente

Ressaltamos, por fim, que o objetivo é averiguar o nível de conhecimento acerca da Educação Fiscal, portanto, as respostas devem estar de acordo com o conhecimento do respondente sobre leis, doutrinas, teorias e demais conteúdos de aprendizagem acerca da Educação Fiscal e de tributos, bem como de seu conhecimento empírico.

- 7) Todo tributo é um imposto.
- 8) Nem todos os tributos pagos têm arrecadação vinculada.
- 9) Via de regra, a natureza jurídica dos tributos é definida pela destinação legal de sua arrecadação.
- 10) A Constituição Federal de 1988 define expressamente as alíquotas de cada tributo.
- 11) O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo progressivo, uma vez que segue a lógica do “quanto maior a renda, maior o valor de aplicação do imposto”.
- 12) Ter conhecimento de Educação Fiscal contribui para a formação acadêmica do aluno, visando o futuro profissional na área contábil.
- 13) Mesmo ausente do Projeto Pedagógico do curso como assunto da grade curricular, o estudante consegue abordar ou identificar elementos da Educação Fiscal em uma ou mais disciplinas do curso de Ciências Contábeis.
- 14) A maioria das pessoas não acessa frequentemente Portais de Transparência por falta de interesse e/ou de tempo.
- 15) O tema da Educação Fiscal envolve conhecimentos sobre o Estado e os tributos, mas não sobre cidadania.
- 16) O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) realiza ações para a conscientização dos cidadãos acerca da importância de pagar tributos e fiscalizar as ações do Estado quanto à aplicação dos recursos e prestação de contas dos entes públicos perante a sociedade.

- 17) O Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) ocorre apenas no âmbito da União, não tendo relação ou parcerias com programas de Educação Fiscal de estados e municípios.
- 18) Os programas relacionados à Educação Fiscal no Maranhão, sejam da esfera estadual ou municipal, possuem divulgação satisfatória nas mídias.
- 19) Se um indivíduo se recusar a pagar tributo, estará deixando de cumprir um dever enquanto cidadão.
- 20) É importante, por parte do comprador, cobrar a emissão de nota fiscal na aquisição de um produto ou serviço.
- 21) Se uma empresa encontra maneiras de pagar menos impostos, com certeza estará cometendo ilegalidade.
- 22) Uma forma de sonegação fiscal ocorre quando uma empresa adultera ou falsifica documento fiscal relativo a uma venda realizada.
- 23) Somente Tribunais de Contas e os demais agentes públicos podem fiscalizar a Administração Pública quanto à arrecadação dos tributos e suas aplicações.
- 24) Elisão fiscal se configura como prática criminosa.
- 25) A Administração Pública aplica mal os recursos arrecadados dos tributos.
- 26) Cidadania Fiscal só serve para o cidadão cobrar o Poder Público sobre a aplicação dos recursos.
- 27) Quanto mais a população conhece a Educação Fiscal e mecanismos de controle social, mais o Poder Público obriga a si mesmo a ser transparente.
- 28) Cidadãos que não fiscalizam as ações do Poder Público contribuem, ainda que de forma indireta, para a continuidade da corrupção.