

Incentivo fiscal e cidadania tributária: Uma análise do programa nota potiguar como instrumento de combate à sonegação Fiscal no Rio Grande do Norte

Tax Incentives and Tax Compliance: An Analysis of the “Nota Potiguar” Program as a Tool to Combat Tax Evasion Tax Authority in Rio Grande do Norte

Maria Eduarda Cabral Almeida¹ e Erick Wilson Pereira²

v. 14/ n. 3 (2026)
Julho/Setembro

Aceito para publicação em 16/06/2026.

¹Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, Rio Grande do Norte. ORCID: 0009-0001-1280-348X. E-mail: mealmeida1208@gmail.com;

²Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo. ORCID: 0009-0005-9147-9516. E-mail: ewp@erickpereira.adv.br.

RESUMO: O presente trabalho analisa o Programa Nota Potiguar, instituído pela Lei Estadual nº 10.228/2017 e regulamentado pelo Decreto Estadual nº 28.841/2019, como instrumento de combate à sonegação fiscal no Rio Grande do Norte. Parte-se do problema de pesquisa relativo à possibilidade de os programas de incentivo fiscal conciliarem o incremento da arrecadação tributária com a educação fiscal do cidadão, adotando-se a hipótese de que essa conciliação é possível, mas opera sob limitações estruturais relevantes. Por meio de pesquisa bibliográfica e documental, de abordagem qualitativa e método dedutivo, o trabalho constrói inicialmente o referencial teórico sobre o conceito de tributo, a sonegação fiscal e a cidadania fiscal, com base na doutrina de Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho e Fredy José Gomes de Albuquerque. Em seguida, reconstrói o histórico normativo, a base legal e o mecanismo de funcionamento do Nota Potiguar, evidenciando que o Estado divulga os custos do programa, mas não demonstra publicamente seu impacto sobre a arrecadação. A análise crítica desenvolvida revela que o programa é eficaz no combate à sonegação no varejo, mas apresenta limitações na dimensão pedagógica, na terceirização da fiscalização ao consumidor e na extrafiscalidade desviada para o financiamento de entretenimento privado. Conclui-se que a conciliação proposta pelo programa existe, mas é assimétrica e condicional ao cumprimento, pelo próprio Estado, de suas obrigações de transparência e legalidade fiscal.

Palavras-chave: Nota Potiguar; Sonegação fiscal; Cidadania fiscal; Incentivo fiscal.

Abstract: This paper analyzes the Nota Potiguar Program, established by State Law No. 10,228/2017 and regulated by State Decree No. 28,841/2019, as an instrument to combat tax evasion in the state of Rio Grande do Norte, Brazil. The research problem concerns whether tax incentive programs of this kind can reconcile increased tax revenue with citizens' fiscal education, and the hypothesis adopted is that such reconciliation is possible, but operates under significant structural limitations. Through bibliographic and documentary research, with a qualitative approach and deductive method, the paper first builds the theoretical framework on the concepts of tax, tax evasion, and fiscal citizenship, drawing on the work of Hugo de Brito Machado, Paulo de Barros Carvalho, and Fredy José Gomes de Albuquerque. It then reconstructs the regulatory history, legal basis, and operating mechanism of Nota Potiguar, revealing that the State discloses the program's costs but does not publicly demonstrate its impact on tax revenue. The critical analysis shows that the program is effective in combating retail-level tax evasion, but presents limitations in its pedagogical dimension, in the outsourcing of enforcement to the consumer, and in the extrafiscal function being diverted to finance private entertainment. The paper concludes that the reconciliation proposed by the program exists, but is asymmetric and conditional on the State itself fulfilling its own obligations of transparency and fiscal legality.

Keywords: Nota Potiguar; Tax evasion; Fiscal citizenship; Tax incentive.

<httpswww.gvaa.com.br/revista/index.php/RDG>

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A sonegação fiscal figura entre os fenômenos mais persistentes da experiência tributária brasileira, sustentada pela complexidade normativa, pela capacidade fiscalizatória limitada da Administração Tributária e pela baixa percepção social de reciprocidade entre o tributo pago e o serviço público recebido. O combate a esse fenômeno concentrou-se historicamente em instrumentos de repressão auditoria, tipificação penal, multas, cuja eficácia é limitada pela escassez de recursos para cobrir a miríade de operações realizadas diariamente no varejo.

Desde a primeira década dos anos 2000, diversos entes federativos brasileiros passaram a experimentar uma estratégia complementar à repressão pura: programas de incentivo à emissão de documentos fiscais, que transformam o consumidor final em colaborador voluntário da fiscalização mediante prêmios, descontos tributários ou benefícios sociais vinculados ao CPF na nota fiscal. São Paulo, com a Nota Fiscal Paulista, e Pernambuco, com o Todos com a Nota, são exemplos pioneiros; o Rio Grande do Norte seguiu trajetória semelhante, primeiro com a campanha "Cidadão Nota 10" (Lei Estadual nº 8.486/2004) e, a partir de 2019, com o atual Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, cuja campanha é conhecida como Nota Potiguar.

O Nota Potiguar ocupa, no discurso oficial, uma posição dupla: apresenta-se como instrumento de educação fiscal e, simultaneamente, como mecanismo de incremento da arrecadação, já que a formalização das operações amplia a base tributada e reduz a sonegação no varejo. Essa dualidade levanta a questão que orienta este trabalho: programas de incentivo fiscal como o Nota Potiguar conseguem, de fato, conciliar arrecadação tributária e educação fiscal do cidadão, ou um desses objetivos se realiza às custas do outro?

A hipótese adotada é a de que essa conciliação é possível, mas opera sob limitações que o programa não resolveu, decorrentes tanto do desenho dos incentivos quanto da ausência de instrumentos de transparência capazes de mensurar com rigor o impacto do programa.

O objetivo geral é analisar o Nota Potiguar como instrumento de combate à sonegação fiscal no Rio Grande do Norte, verificando em que medida ele concilia arrecadação e educação fiscal. Especificamente, busca-se: (i) examinar os fundamentos do conceito de tributo, da sonegação fiscal e da cidadania fiscal; (ii) reconstruir o histórico, a base legal e o mecanismo do Nota Potiguar; e (iii) avaliar criticamente seus resultados e limites.

O tema se justifica pela relevância prática da política pública estadual em análise, pela lacuna de dados oficiais consolidados sobre seus resultados, identificada na pesquisa documental realizada

e pela conexão direta com a discussão sobre os limites éticos e jurídicos da utilização de incentivos materiais para a formação de comportamentos cívicos.

A partir de pesquisa bibliográfica e documental, qualitativa e de método dedutivo, partir-se-á dos conceitos gerais de tributo, sonegação e cidadania fiscal para examinar, à luz deles, o caso concreto do Nota Potiguar, com base na doutrina tributária, na legislação estadual do Rio Grande do Norte e em fontes jornalísticas e institucionais complementares.

O trabalho divide-se em três capítulos. O capítulo 2 constrói o referencial teórico tributo, sonegação fiscal e cidadania fiscal. O capítulo 3 descreve o histórico, a base legal e o mecanismo do Nota Potiguar, além dos desafios de transparência que dificultam a mensuração de seus resultados. O capítulo 4 desenvolve a análise crítica do programa e responde à hipótese de pesquisa.

2. TRIBUTAÇÃO, SONEGAÇÃO E CIDADANIA FISCAL

2.1. Conceito de tributo e obrigação tributária

O estudo dos programas de incentivo fiscal como instrumento de combate à sonegação pressupõe a compreensão do que é o tributo e de como se estrutura a relação jurídica tributária. A doutrina reconhece múltiplas acepções para o vocábulo "tributo"; Paulo de Barros Carvalho identifica ao menos seis significações distintas, da simples quantia à norma jurídica instituidora da incidência (Carvalho, 2019, p. 60-61). Para os fins deste trabalho, importa a acepção positivada no art. 3º do Código Tributário Nacional: 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.

Hugo de Brito Machado destaca que a compulsoriedade se caracteriza pela ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência: o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do contribuinte (Machado, 2010, p. 62), o que distingue a obrigação tributária das obrigações contratuais e explica por que a sonegação representa violação especialmente grave da ordem jurídica. Outro elemento relevante é o que afasta o tributo da sanção: a hipótese de incidência recai sempre sobre fato lícito, separando com nitidez a relação tributária da relação penal-administrativa (Carvalho, 2019, p. 65). Essa distinção importa para a compreensão de programas como o Nota Potiguar: ao operar pelo estímulo positivo, e não pela punição, o programa atua na dimensão da licitude, incentivando o contribuinte a colaborar voluntariamente com a formalização das operações.

Além da função arrecadatória, o tributo desempenha função extrafiscal, servindo como instrumento de intervenção do Estado na economia e na vida social, não apenas para suprir recursos, mas para estimular setores, regiões e redistribuir renda (Machado, 2010). É nessa dimensão

extrafiscal que se inserem programas como o Nota Potiguar: ao devolver parte do ICMS ao consumidor que exige a nota fiscal, o Estado usa o próprio mecanismo tributário para induzir a formalização das operações e o combate à sonegação.

A obrigação tributária estrutura-se, nos termos do CTN, em obrigação principal (pagamento do tributo ou de penalidade) e obrigação acessória (deveres instrumentais, como a emissão de documentos fiscais – art. 113). É sobre essa segunda dimensão que os programas de educação fiscal incidem com maior intensidade: ao estimular a exigência da nota fiscal, o Nota Potiguar reforça o cumprimento de uma obrigação acessória que é condição para o controle da obrigação principal.

2.2. Sonegação fiscal: conceito, modalidades e impacto social

A sonegação fiscal é o fenômeno diametralmente oposto à obrigação tributária: mais do que inadimplemento, representa ruptura deliberada com a ordem jurídica, com consequências que comprometem o financiamento das políticas públicas e a isonomia entre agentes econômicos.

O vocábulo "sonegação" não tem conceito unitário no ordenamento brasileiro. A Lei nº 4.729/1965 foi o primeiro diploma a defini-la como crime, de forma casuística, comportamentos que, como aponta Machado, já poderiam ser capitulados como estelionato ou falsidade no Código Penal, e que a lei especial, paradoxalmente, favoreceu ao cominar penas mais brandas e admitir extinção da punibilidade pelo pagamento (Machado, 2010). A Lei nº 8.137/1990 redefiniu os crimes contra a ordem tributária de forma mais abrangente, sem manter a designação "sonegação fiscal".

No plano da legislação tributária, Paulo de Barros Carvalho situa a sonegação como espécie do gênero das infrações subjetivas, ao lado da fraude e do conluio: sonegação é a ação ou omissão dolosa que busca impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador; a fraude atua antes dessa ocorrência, distorcendo a realidade para impedi-la ou modificar suas características; e o conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas para os efeitos da sonegação ou da fraude (Carvalho, 2019).

No plano penal, a Lei nº 8.137/1990 tipifica, em seu art. 1º, a supressão ou redução de tributo mediante omissão, falsidade documental ou recusa em fornecer nota fiscal, crime material, que só se consuma com a efetiva supressão do tributo (Machado, 2010, p. 513); o art. 2º tipifica ainda crimes formais, consumados independentemente do resultado.

Para compreender a gravidade do fenômeno, é necessário distingui-lo da economia tributária lícita: a questão essencial, segundo Machado, é saber se o comportamento do contribuinte para fugir ao tributo constitui conduta lícita ou ilícita, o que depende de verificar se ocorreu o fato gerador e

qual sua efetiva dimensão econômica (machado, 2010, p. 138). A sonegação está no campo do ilícito; a economia tributária, na legítima organização dos negócios para evitar a ocorrência do fato gerador.

Os impactos da sonegação são multidimensionais: comprime a base arrecadatória, gera concorrência desleal entre quem cumpre e quem evade suas obrigações, e retroalimenta uma cultura de transgressão. Machado alerta que os abusos do Fisco corroem a consciência tributária e produzem tolerância social com a sonegação, argumento que retoma Baleeiro para reforçar que a adesão leal dos cidadãos é condição de eficácia do sistema tributário (Machado, 2010, p. 301).

É diante desse quadro que ganham sentido os programas de incentivo ao consumidor como o Nota Potiguar: ao transformar o consumidor em agente de controle informal, buscam contornar a sonegação por via distinta da repressão penal, o estímulo positivo ao cumprimento das obrigações acessórias.

2.3. Cidadania fiscal: o cidadão como sujeito tributário

Compreendidos o tributo e a sonegação fiscal, resta examinar a posição do cidadão na relação tributária a partir de um referencial que transcende a mera sujeição passiva: a cidadania fiscal, que desloca o foco do polo arrecadatório do Estado para o papel ativo do contribuinte como corresponsável pela vida em comunidade.

A Constituição Federal estabelece a cidadania como fundamento da República (art. 1º) e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental (art. 3º, III). Esses fundamentos não são meramente programáticos: ao fixar a cidadania como base do Estado Democrático de Direito, a Constituição impõe que a relação entre Fisco e contribuinte seja mediada por direitos e garantias, e não apenas pela lógica do poder de império. É nesse sentido que a cidadania fiscal emerge como categoria jurídica, não como apelo ao civismo, mas como consequência normativa da própria arquitetura constitucional que vincula o Estado ao respeito pelos direitos fundamentais do contribuinte. Ganha relevância, nesse contexto, a teoria do dever fundamental de pagar tributos, de José Casalta Nabais. Conforme sistematiza Fredy José Gomes de Albuquerque, a teoria parte da premissa de que o tributo não é mero exercício do poder estatal nem simples sacrifício, mas tributo indispensável à vida em comum de todos os membros da comunidade (Albuquerque, 2022, p. 199), uma lógica de corresponsabilidade que substitui a visão clássica de sujeição do contribuinte ao poder estatal. Marco Aurélio Greco, citado por Albuquerque, complementa: o fundamento do tributo é o dever cívico de solidariedade, manifestado pela contribuição conforme a capacidade contributiva, e não o poder do Estado (Greco apud Albuquerque, 2022, p. 203).

Essa corresponsabilidade, porém, tem limites. Albuquerque alerta que a teoria, mal compreendida, poderia justificar a maximização da arrecadação ou o enfraquecimento das garantias do

contribuinte. Por isso propõe a noção mais precisa de dever fundamental de pagar legalmente tributos: a corresponsabilidade cívica não pode nascer da ilegalidade, do excesso ou da arbitrariedade fiscal (Albuquerque, 2022, p. 204). A cidadania fiscal é, portanto, bidirecional, exige do cidadão o cumprimento de seu dever de contribuir, mas exige igualmente do Estado o respeito às garantias constitucionais e à legalidade na cobrança.

É nessa dimensão dúplice que se situam os programas de incentivo ao consumidor, como o Nota Potiguar: não operam pela coerção, mas pelo estímulo à participação consciente do cidadão na fiscalização indireta das operações tributáveis. Essa atuação aproxima-se do ideal de adesão leal ao sistema tributário já mencionado por Machado: o cidadão que compreende a função social do tributo tende a fiscalizar mais ativamente sua própria formalização contratual, reduzindo o espaço para a sonegação, enquanto o Estado que incentiva, em vez de apenas reprimir, fortalece a legitimidade da cobrança (Machado, 2010, p. 301). É sua dupla dimensão, pedagógica e fiscalizatória, que confere ao Nota Potiguar sua relevância como objeto de análise.

3. O PROGRAMA NOTA POTIGUAR NO RIO GRANDE DO NORTE

3.1. Histórico e evolução normativa do programa

A preocupação do Rio Grande do Norte com a educação fiscal antecede em duas décadas o atual Nota Potiguar. Em 1997, o Decreto nº 13.621 instituiu o Programa de Educação Tributária nas escolas, iniciativa pedagógica, sem mecanismo de incentivo direto ao consumidor.

O marco que articula educação fiscal e estímulo material surge em 2004, com a Lei Estadual nº 8.486, que instituiu a campanha "Cidadão Nota 10". O regulamento da campanha (Decreto nº 19.776/2007) previa um desenho bem distinto do atual: o cidadão trocava a nota ou cupom fiscal por vale-lazer ou os doava a instituições credenciadas, que os usavam em gincanas escolares e captação de recursos. Esse regulamento e a própria Lei nº 8.486/2004 foram sucessivamente alterados por uma série de decretos e leis ao longo de mais de uma década, produzindo um diploma fragmentado e de difícil consolidação, cenário expressamente reconhecido pelo legislador como razão para a reformulação de 2017.

A virada normativa ocorre com a Lei Estadual nº 10.228/2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e revogou integralmente a Lei nº 8.486/2004 (art. 16). A nova lei amplia o alcance do programa ao inseri-lo no Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), e suas disposições transitórias (arts. 12 a 14) cuidam da sucessão patrimonial entre o antigo e o novo fundo de incentivo.

A operacionalização veio com o Decreto Estadual nº 28.841/2019, que batiza a campanha de "Nota Potiguar". Desde então, o programa passa por ajustes constantes: a Lei nº 10.500/2019 introduz desconto de até 10% no IPVA; a Lei nº 10.723/2020, na pandemia, suspende parte da campanha e redireciona recursos ao Fundo Estadual de Cultura; o Decreto nº 32.329/2022 e a Lei nº 11.141/2022 incluem entidades de proteção animal; e a Lei nº 12.098/2025 e o Decreto nº 34.641/2025 acrescentam a devolução de ICMS a famílias de baixa renda (art. 7º-A) e a inclusão de clubes de futebol potiguares (art. 7º-B).

Essa trajetória permite uma primeira leitura crítica: o programa migra de um modelo físico e descentralizado para um modelo digital, centralizado em CPF, ao mesmo tempo em que sua finalidade se expande progressivamente de instrumento fiscal a veículo de política social, cultural e esportiva.

3.2. Base legal: a Lei Estadual nº 10.228/2017 e o Decreto Estadual nº 28.841/2019

A Lei nº 10.228/2017 estrutura-se em cinco capítulos. O Capítulo I (arts. 1º e 2º) institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, com objetivos que vão da disseminação da educação fiscal (incisos I e II) ao estímulo à emissão voluntária do documento fiscal e ao incentivo de atividades assistenciais, desportivas e de saúde (incisos IV e V), notando-se que o incremento da arrecadação já aparece no inciso III, o que é relevante para a discussão, no capítulo 4, sobre a convivência entre retórica cidadã e objetivo de receita.

O Capítulo II (arts. 3º a 7º) atribui à Secretaria de Estado da Tributação - SET a operacionalização do programa e, no art. 5º - núcleo da campanha, autoriza a distribuição de prêmios a pessoas físicas e entidades de fins não econômicos, além do desconto no IPVA (redação da Lei nº 10.500/2019). O mesmo artigo permite a suspensão da campanha por razões de equilíbrio das contas públicas (§1º) e exclui energia elétrica, gás, comunicação e transporte (§2º). O art. 6º exige das entidades estabelecimento formal no RN, credenciamento na SET e funcionamento de ao menos doze meses; o art. 7º atribui caráter personalíssimo aos créditos vinculados ao CPF, vedando sua transferência.

O Capítulo III (arts. 8º a 10) cria o Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal, com receitas de penalidades, multas do ICMS e doações, vedando seu uso para despesas de pessoal, dívida ou qualquer fim não vinculado ao programa. O Capítulo IV (art. 11) impõe ao estabelecimento o dever de afixar selo informativo e informar a possibilidade de inclusão do CPF, sob multa de R\$ 500,00. O Capítulo V (arts. 12 a 16) traz as disposições transitórias e a revogação expressa da legislação do "Cidadão Nota 10".

O Decreto nº 28.841/2019, regulamentador da lei, fixa em seu art. 1º a denominação "Nota Potiguar" e o objetivo de "fomentar (...) o exercício da cidadania fiscal mediante estímulo aos adquirentes de bens ou mercadorias para que exijam a emissão do documento fiscal". O decreto incorpora, em sua versão atualizada, as alterações dos Decretos nº 32.329/2022 e 34.641/2025, já refletindo a inclusão de entidades de proteção animal e dos clubes de futebol.

3.3. Mecanismo de funcionamento da campanha Nota Potiguar

O Decreto nº 28.841/2019 detalha o funcionamento da campanha. Podem participar, concorrendo a premiação: o cidadão inscrito no CPF; entidades de fins não econômicos constituídas nos termos da Lei Federal nº 13.019/2014; e, desde 2025, os times potiguares de futebol indicados pela Federação Norte-rio-grandense de Futebol entre os classificados à Primeira Divisão do Campeonato Potiguar (art. 3º).

Para concorrer, o cidadão se cadastra no aplicativo ou portal, informa seus dados, autoriza uso de imagem e voz e indica uma instituição (e, opcionalmente, um time) de sua preferência (art. 4º); é vedado o cadastro com dados de terceiros, sob exclusão em caso de fraude. O estabelecimento comercial deve adequar seus sistemas para permitir a inclusão do CPF na Nota Fiscal de Consumidor eletrônica, NFC-e, e informar essa possibilidade no momento da venda, sem condicioná-la a qualquer cadastro (art. 7º); o Microempreendedor Individual é dispensado dessa obrigação.

São válidas para a premiação as NF-e e NFC-e regularmente transmitidas e autorizadas, vinculadas a aquisição por pessoa física e com o CPF do adquirente; documentos cancelados, denegados ou fraudulentos são excluídos (art. 8º). A campanha distribui seis modalidades de prêmio, mensais a cidadãos e entidades, rateados entre entidades, não pecuniários, desconto de IPVA, extras e, desde 2025, prêmios aos times de futebol (art. 9º). Os sorteios usam a extração da loteria federal e o direito ao prêmio prescreve em 180 dias (art. 15). A entidade indicada recebe prêmio extra de 50% do valor do sorteado (art. 11), custeado pelo Fundo Estadual de Incentivo à Cidadania Fiscal (art. 16).

A fiscalização cabe à SET, que pode suspender ou cancelar sorteios e participações ante indício de irregularidade, com ampla defesa (art. 19). O cadastramento das entidades é descentralizado por áreas sociais pela Secretaria de Estado do Trabalho, da Habitação e da Assistência Social (SETHAS), desportivas pela Secretaria de Estado do Esporte e do Lazer (SEEL), de saúde pela Secretaria de Estado da Saúde Pública (SESAP) e, desde 2022, de defesa animal pela Secretaria de Estado da Agricultura, da Pecuária e da Pesca (SAPE) (art. 21). Por fim, a SET deve prestar contas mediante divulgação irrestrita de documentos e relatórios no Portal da Educação e Cidadania Fiscal (art. 23) – obrigação confrontada, no item seguinte, com a disponibilidade real desses dados.

3.4. Dados de arrecadação, transparência e o desafio da mensuração de resultados

A avaliação da efetividade do Nota Potiguar como instrumento de combate à sonegação esbarra na escassez de dados oficiais consolidados. O art. 23 do Decreto nº 28.841/2019 impõe à SET o dever de prestar contas mediante "ampla e irrestrita divulgação de documentos e relatórios no Portal da Educação e Cidadania Fiscal", mas o que se encontra na prática são informações sobre prêmios distribuídos e beneficiários contemplados, não sobre o impacto do programa na arrecadação do ICMS, o que era de se esperar. O Estado divulga o que o programa custa e quem ele beneficia; não divulga quanto ele rende.

A divulgação oficial concentra-se no volume de prêmios e no número de instituições beneficiadas. Desde o lançamento, em abril de 2019, quando o secretário Carlos Eduardo Xavier anunciou à imprensa a meta de R\$ 84 milhões anuais de incremento na arrecadação –, as divulgações seguintes mantiveram o mesmo padrão: sete milhões de documentos fiscais processados e quase 120 mil usuários cadastrados já em 2019, e a relação de premiados não resgatados divulgada em 2020. Em nenhum desses materiais consta estimativa de quanto da arrecadação adicional do ICMS é efetivamente atribuível ao programa, em contraposição ao crescimento natural da economia potiguar.

Esse vácuo evidencia o desafio metodológico de fundo: isolar o "efeito Nota Potiguar" do incremento global da arrecadação do ICMS, que pode decorrer de fatores macroeconômicos, inflação, aquecimento do consumo, recuperação setorial, não atribuíveis automaticamente à maior exigência de notas fiscais.

Essa ausência de dados ganha relevância jurídica adicional porque o desconto de até 10% no IPVA (art. 5º da Lei nº 10.228/2017) configura, tecnicamente, renúncia de receita na acepção do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que exige estimativa do impacto orçamentário-financeiro e demonstração de que a renúncia não compromete as metas fiscais. Se essa exigência estivesse sendo cumprida e seus relatórios publicados, parte do "retorno financeiro líquido" hoje inacessível já estaria disponível à sociedade, o que torna a omissão não apenas uma lacuna de transparência voluntária, mas, em tese, possível descumprimento de obrigação fiscal-financeira preexistente.

Em síntese, conhece-se com alguma precisão o custo do Nota Potiguar, a renúncia do IPVA e os recursos do Fundo destinados a prêmios –, mas não o retorno líquido que a política traz aos cofres estaduais. Essa assimetria corrobora uma tensão dos programas de cidadania fiscal contemporâneos: o marketing governamental e o fomento ao terceiro setor sobrepõem-se, na vitrine da transparência,

à demonstração empírica de sua eficácia. Isso não invalida o programa, mas exige cautela na análise de seus resultados.

4. ANÁLISE CRÍTICA DO PROGRAMA NOTA POTIGUAR

4.1.A dupla face do programa: educação cidadã vs. marketing de prêmios

A premissa do Nota Potiguar assenta-se em uma dualidade que tensiona seus próprios objetivos legais. O discurso oficial, positivado no art. 2º da Lei nº 10.228/2017, propugna "educação fiscal" e "conscientização sobre a função social do tributo"; a engrenagem que efetivamente movimenta o sistema, contudo, é o apelo financeiro direto ao condicionar a exigência do documento fiscal à expectativa de prêmios ou desconto no IPVA, o Estado substitui a formação de consciência cívica por um incentivo de natureza financeira.

Essa dinâmica se distancia da cidadania fiscal construída no capítulo 2. Para Albuquerque (2022), o dever fundamental de pagar tributos só se sustenta como dever de pagar legalmente tributos –corresponsabilidade que nasce da compreensão do papel do cidadão na vida em comunidade, não da expectativa de retorno individual. O modelo de recompensas do Nota Potiguar dialoga quase exclusivamente com o *homo economicus*: o consumidor não exige a nota por compreender a importância do ICMS, mas porque quer concorrer ao próximo sorteio.

O risco desse desenho é o da adesão que dura enquanto durar o prêmio. Quando o estímulo financeiro é o único motivo para exigir o documento fiscal, a obrigação acessória deixa de ser expressão de corresponsabilidade e passa a ser aposta e apostas se abandonam quando as chances de ganho diminuem ou o prêmio perde atratividade. O cidadão não desenvolve o hábito; desenvolve o cálculo.

Isso não torna a medida inútil, ela tem valor arrecadatório real e inibe a sonegação no varejo. O problema está na rotulagem: chamar uma loteria fiscal de "educação cidadã" mascara a dificuldade do Estado de cultivar adesão tributária por vias pedagógicas. O marketing de prêmios resolve a formalização imediata, mas não necessariamente planta a cultura de exigência do documento fiscal que sobreviveria ao fim das recompensas.

4.2. O consumidor como "auditor informal": limites da terceirização da fiscalização

A operacionalização do Nota Potiguar inverte a dinâmica clássica do controle tributário: o consumidor passa a funcionar como agente fiscalizador do varejo. Ao atrelar prêmios à exigência do

documento fiscal, o Estado terceiriza, de forma difusa, uma parcela de seu poder-dever de polícia fiscal, engenharia pragmaticamente exitosa, mas que levanta questões sobre os limites dessa delegação.

O CTN, ao definir tributo em seu art. 3º, estabelece cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, mandamento que reserva ao Estado, e não ao particular, a responsabilidade pelo controle da arrecadação. Quando a SET passa a depender do apetite do consumidor por prêmios para mapear o fato gerador do ICMS no varejo, isso sinaliza esgotamento dos modelos tradicionais de auditoria: falta ao Fisco a capilaridade fiscalizatória que o consumidor, movido por interesse próprio, acaba suprindo.

A teoria do dever fundamental de pagar tributos (Albuquerque, 2022) pressupõe colaboração derivada da consciência de solidariedade social, não de incentivo patrimonial. O "auditor informal" forjado pelo programa, porém, atua movido pelo incentivo, não pelo dever cívico, o que transforma a relação entre consumidor e comerciante em vigilância horizontal monetizada pelo Estado, pautada por desconfiança mútua.

Isso não invalida a participação popular no controle da arrecadação, mas expõe limitações estruturais. O programa não pode servir de alibi para a inércia estatal no combate à macro sonegação: o consumidor-auditor inibe bem a evasão de balcão, mas é cego para as engenharias mais complexas de fraude fiscal e sonegação em etapas anteriores da cadeia produtiva, exatamente onde se concentram os maiores volumes subtraídos do erário potiguar. A terceirização tem, em suma, um teto de eficácia: resolve o varejo pulverizado, mas cria a impressão de que o combate à sonegação já está plenamente feito, quando o Estado apenas delega o controle da ponta da cadeia.

4.3. Limites da extrafiscalidade: o financiamento do terceiro setor e do futebol profissional

A estruturação do Nota Potiguar apoia-se na extrafiscalidade como mecanismo de indução comportamental: o tributo não serve só à arrecadação, mas como vetor de intervenção estatal na ordem econômica e social (Machado, 2010). A modelagem do RN, porém, desloca esse conceito: a extrafiscalidade aqui não onera nem desonera condutas ligadas ao fato gerador do ICMS; serve para justificar a transferência de recursos a entidades privadas escolhidas pelo consumidor.

O sistema original, repasse a organizações de assistência social e saúde, se apoiava em justificativa de interesse público direta: o Estado fomentava atividades que suprem lacunas da própria atuação estatal, e a vinculação do cidadão a uma instituição funcionava como espécie de orçamento participativo indireto.

A expansão do rol de beneficiários, contudo, afrouxa essa justificativa. A inclusão de entidades de proteção animal (Decreto nº 32.329/2022) e, com mais força, de times de futebol da Primeira Divisão (Decreto nº 34.641/2025) distancia o programa da premissa de financiamento de direitos sociais essenciais, o esporte profissional opera sob lógica de mercado, terreno bem diferente da assistência social que justificou o programa.

Financiar clubes de futebol com recursos oriundos da renúncia de receita do IPVA é um desvio da função da cidadania fiscal: o programa passa a subsidiar entretenimento privado sob o pretexto de incentivar a adimplência. O que determina para onde vai essa fatia do erário não é uma decisão orçamentária fundamentada em critérios de interesse público, mas a preferência desportiva do consumidor no momento da compra, escolha legítima do ponto de vista individual, mas insuficiente como critério de alocação de recurso público.

O efeito colateral é a fragilização do discurso pedagógico: quando o incentivo deixa de estar ligado à saúde ou à assistência social e passa a ser movido pelo fanatismo desportivo, esvazia-se o componente cívico da obrigação tributária, a cidadania fiscal vira programa de fidelidade comercial, com o ICMS como moeda de troca para patrocinar entidades privadas.

4.4. A conciliação possível: efetividade arrecadatória e limites estruturais da política pública

A análise das premissas e da operacionalização do Nota Potiguar leva de volta ao problema central desta pesquisa: é possível conciliar arrecadação e educação fiscal por meio de incentivos materiais? A resposta é afirmativa, o programa representa avanço pragmático no combate à sonegação, mas essa conciliação só se sustenta sob limitações estruturais.

O mérito do programa está em sua capacidade de atuar na ponta mais pulverizada da evasão. Ao colocar o consumidor como elo de controle no momento da ocorrência do fato gerador, o Estado resolve um problema real de cobertura fiscalizatória no varejo, inibindo a concorrência desleal e forçando a formalização de receitas que historicamente escapavam ao controle da SET.

Essa resposta, porém, vem com ressalva. O pilar arrecadatório, impulsionado pelo marketing de prêmios, pesa muito mais do que o pedagógico: a educação fiscal promovida é, na prática, indireta, fruto do condicionamento à recompensa, e não da compreensão do dever fundamental de pagar legalmente tributos (Albuquerque, 2022). Essa distinção importa porque é justamente o "legalmente" do conceito de Albuquerque que cobra do Estado, e não só do cidadão, o cumprimento de suas próprias obrigações de transparência e legalidade fiscal.

É nesse ponto que a inclusão de clubes de futebol e a opacidade sobre o incremento líquido de arrecadação diante da renúncia de receita do art. 14 da LC nº 101/2000 deixam de ser falhas

isoladas e passam a compor o mesmo padrão: o Estado exige do cidadão a parte que lhe cabe na corresponsabilidade fiscal, mas não cumpre com igual rigor a parte que lhe cabe, nem na destinação criteriosa dos recursos, nem na publicação dos relatórios de impacto orçamentário que a legislação financeira já lhe exige.

Isso não anula o mérito do Nota Potiguar, mas redimensiona o que ele entrega: o programa não resolve a macro sonegação, ataca apenas a evasão de balcão, fração real, mas pequena, do problema. Ainda assim, terceirizar parte da fiscalização ao consumidor produz saldo líquido positivo para a ordem tributária estadual. A campanha cumpre seu objetivo primário de combate à sonegação, funcionando como degrau transitório, o estímulo financeiro de hoje cultiva, a prazo mais longo, o hábito cívico da exigência do documento fiscal –, desde que o Estado também passe a prestar contas com o rigor que cobra do cidadão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante o exposto, percebe-se que o Programa Nota Potiguar funciona. Ao transformar o consumidor em agente de controle informal da emissão de documentos fiscais, o programa resolve um problema real de cobertura fiscalizatória no varejo potiguar, inibindo a sonegação na ponta da cadeia onde o Fisco, sozinho, não chega com a mesma eficiência.

A crítica que este trabalho desenvolve não é ao programa em si, mas ao que ele afirma ser. A Lei nº 10.228/2017 posiciona o Nota Potiguar como instrumento de educação fiscal e cidadania tributária e é aí que a realidade diverge do discurso. O que move o sistema é o prêmio, não a consciência cívica; o que o consumidor desenvolve é o hábito de concorrer ao sorteio, não necessariamente o de compreender por que o ICMS importa. Isso não invalida o programa, mas redimensiona o que ele entrega.

Há, porém, uma limitação que vai além do desenho dos incentivos: a ausência de dados. A pesquisa documental não encontrou, no Portal da Educação e Cidadania Fiscal, qualquer estimativa de quanto o programa efetivamente incrementou a arrecadação do ICMS, apenas informações sobre prêmios distribuídos e entidades beneficiadas. O Estado sabe, e divulga, o que o programa custa. Não demonstra, pelo menos não publicamente, o que ele rende. Essa lacuna não é só uma falha de transparência voluntária: o desconto de IPVA previsto no art. 5º da Lei nº 10.228/2017 configura renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que exige estimativa de impacto orçamentário. Se essa obrigação estivesse sendo cumprida, parte da resposta já estaria disponível.

Para chegar a essa conclusão, o trabalho percorreu um caminho necessário. A partir da conceituação do tributo como prestação compulsória instituída em lei, alheia, portanto, à vontade do

contribuinte, depreendeu-se que a sonegação não é mero inadimplemento, mas ruptura deliberada com a ordem jurídica, distinta tanto da fraude e do conluio quanto da legítima economia tributária. Esse referencial permitiu compreender por que programas como o Nota Potiguar têm fundamento jurídico legítimo: ao estimular o cumprimento de obrigação acessória, operam na dimensão extrafiscal do tributo, usando o próprio mecanismo fiscal para induzir comportamentos socialmente desejáveis.

A teoria do dever fundamental de pagar legalmente tributos, de Albuquerque (2022) a partir de Nabais, acrescentou a dimensão que organiza toda a análise crítica: a cidadania fiscal não é obrigação unilateral do contribuinte, mas corresponsabilidade que vincula também o Estado ao respeito pela legalidade e pela transparência. Com esse quadro teórico assentado, a reconstrução do histórico normativo do Nota Potiguar da campanha "Cidadão Nota 10" de 2004 ao desenho digital instituído pela Lei nº 10.228/2017 e regulamentado pelo Decreto nº 28.841/2019, revelou um programa em expansão progressiva de finalidades, cujos resultados arrecadatários, contudo, permanecem sem demonstração oficial adequada.

É nesse ponto que o argumento de Albuquerque ganha sua aplicação mais direta: a corresponsabilidade fiscal é bidirecional. O programa exige do cidadão que exija a nota; o mínimo que se pode exigir do Estado, em contrapartida, é que demonstre o que faz com o resultado. O Nota Potiguar merece continuidade e merece os dados que ainda não produziu.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O dever fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do Carf. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, ano 40, n. 51, p. 197-224, 2. quadrimestre 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1209>. Acesso em: 19 jun. 2026.
- BLOG DO BG. Arquivo para Nota Potiguar. Natal, RN, dez. 2019. Disponível em: <https://www.blogdobg.com.br/tag/nota-potiguar/>. Acesso em: 19 jun. 2026.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 19 jun. 2026.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 13.621, de 5 de novembro de 1997. Institui o Programa de Educação Tributária a ser implantado na rede oficial de ensino. Natal, RN, 1997.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004. Institui a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10", integrante do Programa de Educação Fiscal do Estado do Rio Grande do Norte, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 10.684, 27 fev. 2004. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152827>. Acesso em: 19 jun. 2026.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 19.776, de 27 de abril de 2007. Aprova o Regulamento da campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10". Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 11.465, 28 abr. 2007.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 8.965, de 21 de junho de 2007. Altera a Lei Estadual nº 8.486, de 26 de fevereiro de 2004, que institui a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10", e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 11.502, 22 jun. 2007.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 20.593, de 25 de junho de 2008. Altera o Regulamento da campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10". Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 11.747, 26 jun. 2008.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 21.183, de 8 de junho de 2009. Altera o Regulamento da campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada "Cidadão Nota 10". Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 11.982, 9 jun. 2009.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017. Institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 13.979, 1 ago. 2017. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=346979>. Acesso em: 19 jun. 2026.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 10.500, de 16 de abril de 2019. Altera a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 14.396, 17 abr. 2019.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 28.841, de 10 de maio de 2019. Regulamenta a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal, dispõe sobre a campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais denominada Nota Potiguar e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 14.411, 11 maio 2019. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=377562>. Acesso em: 19 jun. 2026.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 10.723, de 29 de maio de 2020. Estabelece critérios temporários para a execução da campanha de incentivo à emissão de documentos fiscais por estabelecimentos contribuintes do ICMS prevista na Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, n. 14.677, 30 maio 2020.

RIO GRANDE DO NORTE. Secretaria de Estado da Tributação (SET-RN). Ganhadores da Nota Potiguar ainda não resgataram prêmios em dinheiro. Natal, RN, nov. 2020. Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/noticias/enviados/detalhe.asp?nCodigoNoticia=4716. Acesso em: 19 jun. 2026.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 11.141, de 13 de junho de 2022. Dispõe sobre a inclusão das instituições que atuam na proteção e defesa dos direitos dos animais no Programa Nota Potiguar, altera a Lei nº 10.228, de 31 de julho de 2017, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2022.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei nº 12.098, de 26 de março de 2025. Altera a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que institui o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2025. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=475619>. Acesso em: 19 jun. 2026.

RIO GRANDE DO NORTE. Decreto nº 34.641, de 11 de junho de 2025. Altera o Decreto Estadual nº 28.841, de 10 de maio de 2019, para implementar as disposições da Lei Estadual nº 12.098, de 26 de março de 2025, que alterou a Lei Estadual nº 10.228, de 31 de julho de 2017, que instituiu o Programa Estadual de Educação e Cidadania Fiscal. Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 12 jun. 2025. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=479514>. Acesso em: 19 jun. 2026.

SANTOS, Peter Felipe dos et al. O impacto do Programa Nota Fiscal Paulista na expansão das receitas tributárias do Estado. *Revista Espacios*, v. 36, n. 17, 2013.

SILVA, Robson de Abreu. Políticas públicas em cidadania fiscal: análise do comportamento do cidadão usuário do Programa Todos com a Nota, do Governo do Estado de Pernambuco. 2012. 127 p. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) — Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2012.

TRIBUNA DO NORTE. Governo do RN lança "Nota Potiguar". Natal, RN, 26 abr. 2019. Disponível em: <https://tribunadonorte.com.br/economia/governo-do-rn-lanca-notapotiguar/>. Acesso em: 19 jun. 2026.