

A RESPONSABILIDADE DO GESTOR PÚBLICO NA RENÚNCIA DE RECEITA: PERSPECTIVAS DO DIREITO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR E O PAPEL DA AUDITORIA TRIBUTÁRIA

THE PUBLIC MANAGER'S LIABILITY IN TAX EXPENDITURE: PERSPECTIVES FROM ADMINISTRATIVE SANCTIONING LAW AND THE ROLE OF TAX AUDITING

Autora: Quézia Cardoso Jacoby

Formação: Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público (Faculdade Unyleya);

Graduação em Direito (Universidade Luterana do Brasil - ULBRA).

Resumo

Este artigo analisa a complexa intersecção entre a discricionariedade da gestão fiscal e a responsabilidade jurídica do gestor público, com foco específico no ato da renúncia de receita. Fundamentado nos princípios do Direito Administrativo e Tributário, oriundos da graduação em Direito, e nas ferramentas especializadas da Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público, este trabalho argumenta que a renúncia de receita (gasto tributário) não é um ato de soberania ilimitada, mas uma ferramenta de gestão que exige rigoroso alinhamento legal e responsabilidade fiscal. Investigamos como o Direito Administrativo Sancionador atua como mecanismo de controle e punição em casos de renúncia ilegal ou irresponsável, e como a Auditoria Tributária emerge como o instrumento indispensável de diagnóstico e materialidade para a aplicação de tais sanções. Conclui-se que a auditoria fiscal não se limita a verificar a arrecadação, mas é a principal ferramenta jurídica para aferir a legalidade e a eficiência da gestão tributária, responsabilizando gestores que falham em seu dever fiduciário para com o erário.

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Administrativo Sancionador; Gestão Tributária; Auditoria no Setor Público; Renúncia de Receita; Responsabilidade do Gestor.

Abstract

This article analyzes the complex intersection between fiscal management discretion and the legal liability of public managers, focusing specifically on the act of tax expenditure (revenue waiver). Grounded in the principles of Administrative and Tax Law from a Law degree and the specialized tools from a Postgraduate degree in Tax Management and Auditing in the Public Sector, this paper argues that tax expenditure is not an act of unlimited sovereignty, but a management tool requiring

strict legal alignment and fiscal responsibility. We investigate how Administrative Sanctioning Law functions as a control and punishment mechanism in cases of illegal or irresponsible waivers, and how Tax Auditing emerges as the indispensable diagnostic and material tool for applying such sanctions. It is concluded that tax auditing is not limited to verifying revenue collection but is the primary legal instrument for assessing the legality and efficiency of tax management, holding managers accountable who fail in their fiduciary duty to the public treasury.

Keywords: Tax Law; Administrative Sanctioning Law; Tax Management; Public Sector Auditing; Tax Expenditure; Managerial Liability.

1. Introdução: A Natureza Jurídica da Receita e o Dilema da Renúncia

O debate sobre a função do Estado no século XXI é, em sua essência, um debate sobre a gestão de recursos públicos. A receita tributária, principal fonte de financiamento das atividades estatais, é um tema central no estudo do Direito. A formação jurídica fundamental estabelece que a receita pública é um bem "indisponível", ou seja, pertence à coletividade e não ao gestor que temporariamente a administra. Este princípio da "indisponibilidade do interesse público" colide, aparentemente, com a prática da "renúncia de receita" — o ato deliberado do Estado de abrir mão de receitas potenciais, como incentivos fiscais, isenções ou anistias. Este ato, embora muitas vezes necessário como ferramenta de política econômica e social, cria um profundo dilema jurídico e gerencial que este artigo busca dissecar.

Este trabalho se propõe a analisar a renúncia de receita não como um ato de liberalidade do administrador, mas como um ato complexo de gestão que se situa na intersecção exata do Direito Tributário, do Direito Administrativo Sancionador (ambos pilares da graduação em Direito) e das competências técnicas da Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público. Argumentamos que a falha em tratar a renúncia com o mesmo rigor metodológico da despesa pública primária é uma das principais causas de improbidade administrativa e desequilíbrio fiscal em entidades públicas. A "gestão tributária" não é apenas a arte de arrecadar, mas, e talvez de forma mais crítica, a ciência de *não arrecadar* com propósito, legalidade e eficiência.

A discussão tradicional sobre o tema frequentemente se bifurca. De um lado, a análise econômica foca na eficácia do incentivo fiscal como política de desenvolvimento. De outro, a análise jurídica tradicional foca na legalidade formal do ato de isenção (a "forma" da lei). Este artigo busca uma terceira via, informada pela especialização em Auditoria: a análise da renúncia como um *processo* de gestão auditável. A ausência de arrecadação, sendo uma "despesa indireta", deve ser submetida ao mesmo escrutínio que uma despesa direta, e o gestor que a autoriza deve ser igualmente responsabilizado.

Para construir este argumento, a formação na graduação em Direito fornece a base conceitual do que constitui um ato administrativo, os princípios da legalidade e moralidade, e a teoria do Direito Administrativo Sancionador. A Pós-Graduação, por sua vez, oferece as ferramentas técnicas para mover esta discussão do campo abstrato para o prático. A "Gestão Tributária" nos ensina a mensurar o impacto da renúncia (o "gasto tributário"), e a "Auditoria no Setor Público" nos dá a metodologia para investigar se esse gasto foi legal, legítimo e eficiente.

Este artigo defende a tese de que o Direito Administrativo Sancionador é o mecanismo de "accountability" por excelência para o gestor fiscal, e a Auditoria Tributária é a sua ferramenta de instrução. Sem uma auditoria eficaz sobre o que se *deixou de arrecadar*, a responsabilidade do gestor por renúncia de receita torna-se uma letra morta, permitindo que o patrimônio público seja dilapidado sob o pretexto de uma política de fomento mal concebida ou ilegalmente executada.

A estrutura deste trabalho analisará, primeiramente, os contornos jurídicos da receita tributária como bem indisponível, conforme ditames do Direito Constitucional e Tributário. Em seguida, explorará a renúncia de receita como um ato de "Gestão Tributária", sujeito a rigorosos requisitos legais e de responsabilidade fiscal. A terceira seção mergulhará nos fundamentos do Direito Administrativo Sancionador aplicáveis ao gestor. A quarta seção detalhará como a "Auditoria no Setor Público" se torna a ferramenta diagnóstica essencial para identificar a irregularidade.

A análise aprofundará a intersecção dessas áreas, demonstrando como a auditoria de renúncias fiscais é um campo complexo que exige a fusão do conhecimento jurídico com a técnica de gestão e auditoria. Por fim, concluiremos reiterando que a responsabilização do gestor público não pode se limitar às suas ações de despesa, mas deve abranger, com igual rigor, suas omissões ou atos deliberados de não-arrecadação, consolidando a auditoria tributária como pilar da probidade administrativa.

A relevância deste tema é incontestável. Em um cenário de crescentes demandas sociais e recursos públicos escassos, entender os mecanismos legais e técnicos que controlam a renúncia de receita é essencial. A formação acadêmica dual, jurídica e de gestão/auditoria fiscal, oferece uma perspectiva única para propor soluções que equilibrem a necessidade de fomento econômico com a obrigação intransigente de proteger o erário, cerne da responsabilidade do gestor público.

2. A Natureza Indisponível da Receita Tributária: Fundamentos do Direito

A fundação de toda esta discussão repousa sobre um princípio basilar da graduação em Direito, especificamente nos ramos do Direito Constitucional, Administrativo e Tributário: o princípio da indisponibilidade do interesse público. Este princípio postula que os bens, direitos e interesses geridos pela Administração Pública não pertencem ao agente público ou ao órgão, mas à coletividade. O gestor público é, na acepção jurídica do termo, um mero "curador" ou "fiduciário" de um patrimônio que não é seu. A receita tributária é, talvez, a expressão mais clara deste patrimônio indisponível.

A obrigação de arrecadar tributos não é uma faculdade discricionária do administrador; é um dever-poder imposto pela lei. O Direito Tributário ensina, através do Código Tributário Nacional (CTN) em seu artigo 3º, que o tributo é uma "prestação pecuniária compulsória". A compulsoriedade não se aplica apenas ao contribuinte, que é obrigado a pagar, mas também à autoridade administrativa, que é obrigada a *cobrar*. A inércia na cobrança de um tributo devido constitui, em si, um ato ilícito que pode configurar prevaricação ou improbidade.

Esta obrigatoriedade está amparada no princípio da legalidade estrita, que rege tanto o Direito Administrativo quanto o Tributário. Ao administrador público só é permitido fazer o que a lei autoriza (legalidade restritiva), diferentemente do particular, a quem é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe. Portanto, o ato de *não cobrar* um tributo (renúncia de receita) só pode ocorrer se houver uma lei específica que o autorize expressamente, como uma lei de isenção, anistia ou remissão.

A complexidade surge porque a lei que autoriza a renúncia (ex: um incentivo fiscal) não exime o gestor de sua responsabilidade fiduciária. A Pós-Graduação em Gestão Tributária aprofunda este ponto: a lei que cria a renúncia deve ser, ela própria, legal e constitucional. Ela não pode violar os princípios da isonomia (tratando contribuintes iguais de forma diferente sem justificativa razoável) ou da capacidade contributiva. Além disso, ela deve atender a requisitos formais rigorosos, como os impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A LRF, um pilar da moderna gestão pública estudada na Pós-Graduação, é explícita ao tratar a renúncia de receita como um "gasto tributário". Ela exige que qualquer lei que conceda um benefício fiscal deve vir acompanhada de uma estimativa do impacto orçamentário-financeiro e de medidas de compensação (como o aumento de outra receita ou a redução de uma despesa). O gestor que sanciona ou propõe uma renúncia sem esses estudos comete um ato de gestão fiscal irresponsável.

Portanto, a graduação em Direito estabelece *o que é* a receita (um bem indisponível) e *quem pode* renunciá-la (apenas a lei). A Pós-Graduação em Gestão Tributária estabelece *como* essa renúncia deve ser gerenciada (com responsabilidade fiscal, mensuração de impacto e compensação). A violação de qualquer uma dessas camadas — seja a ausência de lei, a inconstitucionalidade da lei ou o descumprimento dos requisitos da LRF — configura um ato ilícito.

Este arcabouço nos permite entender que a "guerra fiscal", por exemplo, não é apenas uma disputa econômica, mas um ilícito jurídico complexo. É o gestor público, com base em uma lei muitas vezes inconstitucional (criada sem o aval do CONFAZ, no caso do ICMS), que viola seu dever de zelar pela receita indisponível. Ele não está "gerindo", está "dissipando" o patrimônio público, abrindo o flanco para sua responsabilização.

Conclui-se, assim, que o dever de arrecadar não é uma mera formalidade burocrática. É a expressão máxima da legalidade e da moralidade administrativa. A renúncia, por sua vez, é a exceção

qualificada. Ela só é legítima quando cumpre uma finalidade pública clara, é autorizada por lei válida e é gerenciada com a mesma seriedade de uma despesa direta, como será aprofundado na análise dos mecanismos de auditoria.

3. O Direito Administrativo Sancionador como Ferramenta de Controle

Uma vez estabelecido que a receita é indisponível e que a renúncia é um ato de gestão estritamente vinculado à lei, a graduação em Direito nos fornece o ferramental para lidar com o desvio: o Direito Administrativo Sancionador. Este ramo do Direito Administrativo estuda o "jus puniendi" (direito de punir) do Estado sobre seus próprios agentes e sobre os particulares sujeitos à sua fiscalização. Quando um gestor público pratica um ato de renúncia de receita de forma ilegal ou irresponsável, ele não está cometendo apenas um "erro" de gestão; ele está cometendo um ilícito passível de sanção.

A principal norma de aplicação do Direito Administrativo Sancionador neste contexto é a Lei de Improbidade Administrativa (LIA). A LIA, estudada a fundo no curso de Direito, define os atos que atentam contra os princípios da administração pública, que causam prejuízo ao erário ou que geram enriquecimento ilícito. A renúncia de receita ilegal se encaixa perfeitamente na categoria de "ato que causa prejuízo ao erário", mesmo que o gestor não tenha se beneficiado diretamente (dolo específico de enriquecimento).

A nova LIA (alterada pela Lei 14.230/2021) exige o "dolo" para a configuração da improbidade. No caso da renúncia de receita, o dolo se configura quando o gestor, de forma consciente e voluntária, concede um benefício fiscal sabendo que ele é ilegal (ex: sem lei autorizativa) ou sem cumprir os requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal (ex: sem estudo de impacto). A alegação de "não saber" não é suficiente, pois os cursos de gestão e auditoria e a própria formação jurídica estabelecem que o conhecimento dessas normas é um dever intrínseco à função de gestor.

O Direito Administrativo Sancionador não se esgota na LIA. O gestor também está sujeito à responsabilização perante os Tribunais de Contas. A Pós-Graduação em Auditoria no Setor Público aprofunda o papel dessas cortes, que têm a competência constitucional de julgar as contas dos administradores. Uma renúncia de receita concedida em desacordo com a LRF é um ato de "gestão fiscal ilegítima" e "antieconômica", passível de rejeição das contas e imputação de débito ao gestor (obrigação de devolver o valor renunciado ao erário).

É crucial entender que o Direito Administrativo Sancionador não visa impedir que o gestor atue ou inove. O objetivo não é punir a "má gestão" no sentido de uma política pública que "deu errado", mas sim a gestão "ilegal" ou "irresponsável". A discricionariedade do gestor em escolher qual política de fomento adotar é protegida, mas a *forma* como ele implementa essa política (o *processo*) é estritamente vinculada. A sanção administrativa não julga o "mérito" da decisão (se o incentivo foi "bom" ou "ruim" para a economia), mas a sua "legalidade" (se o gestor seguiu as regras para concedê-lo).

A Pós-Graduação em Gestão Tributária complementa esta visão ao introduzir o conceito de "accountability fiscal". O gestor deve ser capaz de *prestar contas* de seus atos de gestão tributária. A renúncia de receita é um desses atos. Se o gestor não consegue demonstrar, através de documentos e estudos técnicos (como o estudo de impacto da LRF), que sua decisão de renunciar receita foi legal, planejada e compensada, ele falha em sua "accountability" e se expõe às sanções administrativas.

As sanções previstas na LIA são severas: perda da função pública, suspensão dos direitos políticos e ressarcimento integral do dano. Isso demonstra a gravidade com que o ordenamento jurídico, estudado na graduação em Direito, trata a má gestão do dinheiro público. O ato de "dar um desconto" ou "perdoar uma dívida" fiscal sem o devido amparo legal não é um ato de "bom-mocismo" político; é um ato de improbidade.

Em suma, o Direito Administrativo Sancionador é a "espada" legal que protege o princípio da indisponibilidade da receita. Ele fornece as consequências jurídicas para o gestor que confunde o patrimônio público com o privado. No entanto, para que essa "espada" seja efetiva, ela precisa de "olhos" — ela precisa de um mecanismo que identifique a irregularidade, quantifique o dano e forneça a materialidade para o processo sancionador. Esse mecanismo é a auditoria.

4. A Auditoria Tributária como Ferramenta Diagnóstica e de Materialidade

Se o Direito Administrativo Sancionador é o que pune, a Pós-Graduação em Auditoria no Setor Público é o que fornece a *ciência* para investigar. A auditoria é a ferramenta diagnóstica por excelência. No contexto da renúncia de receita, seu papel é duplo: (1) identificar a ocorrência da renúncia ilegal ou ilegítima e (2) quantificar o dano ao erário, fornecendo a "materialidade" fática sem a qual nenhum processo sancionador pode prosperar.

Tradicionalmente, a auditoria tributária focava no "contribuinte", verificando se ele pagou o que devia. A Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público expande radicalmente essa visão. Ela introduz a "auditoria da gestão fiscal", que inverte o foco: ela audita o *próprio Fisco*, investigando se o gestor público está cumprindo seu dever de arrecadar e se suas ações de renúncia estão em conformidade com a lei. Este é um campo de alta complexidade.

A primeira tarefa do auditor é verificar a "conformidade" (compliance). O auditor, munido do conhecimento jurídico da graduação em Direito, analisará se o ato de renúncia (a lei de isenção, por exemplo) cumpriu todos os requisitos formais: foi aprovado pela maioria correta? Foi precedido de estudo de impacto orçamentário, como exige a LRF? Se for um tributo partilhado (como o ICMS), teve a aprovação do conselho fazendário (CONFAZ)? Uma falha em qualquer desses requisitos formais torna o ato nulo e a renúncia, ilegal.

A segunda tarefa, muito mais complexa e central na especialização em Auditoria, é a "auditoria de desempenho" ou "operacional" da renúncia. Aqui, o auditor não pergunta apenas se a renúncia é

"legal", mas se ela é "eficiente" e "eficaz", conforme os princípios da Administração Pública. A renúncia foi concedida para "gerar 1000 empregos". O auditor, então, buscará evidências: os 1000 empregos foram gerados? Havia um mecanismo de monitoramento para cassar o benefício caso a meta não fosse atingida? O gestor monitorou isso?

É aqui que a especialização em Gestão Tributária se funde com a Auditoria. O auditor buscará os "controles internos" da gestão fiscal. Um gestor responsável não apenas concede o benefício, mas cria um sistema para monitorar seu resultado. A ausência total de monitoramento de uma renúncia fiscal é, por si só, uma falha de gestão grave. A auditoria expõe essa falha, demonstrando que o gestor não agiu com o zelo necessário (negligência, que em casos extremos pode configurar o dolo eventual da improbidade).

A quantificação do dano é o pilar da auditoria. A Pós-Graduação fornece as técnicas contábeis e fiscais para calcular o "gasto tributário". O auditor deve estimar quanto o erário *deixou de arrecadar* por causa daquele benefício ilegal ou mal gerenciado. Esse valor, apresentado em um Relatório de Auditoria, é a "prova" material que instruirá a Ação de Improbidade ou o processo no Tribunal de Contas, vinculando o gestor ao ressarcimento.

Portanto, a auditoria é a ponte indispensável entre a "Gestão Tributária" e o "Direito Sancionador". Sem a auditoria, a renúncia de receita ilegal é apenas uma abstração jurídica. Com a auditoria, ela se torna um fato concreto, mensurável e, o mais importante, "imputável" a um gestor específico. Ela transforma a falha de gestão em prova de ilicitude.

A formação acadêmica dual é o que permite ao operador do Direito ou ao auditor navegar neste campo. É preciso o rigor jurídico para entender os limites da lei e a técnica de auditoria para encontrar a evidência da violação. A auditoria deixa de ser uma mera "verificação de contas" e torna-se o principal instrumento de defesa do princípio da indisponibilidade da receita pública.

5. A Intersecção Crítica: Auditando o Gasto Tributário

O ponto nevrálgico da nossa análise é a intersecção prática da Gestão Tributária, da Auditoria e do Direito Administrativo. Auditar a renúncia de receita — ou "gasto tributário" — é exponencialmente mais difícil do que auditar uma despesa direta (como a compra de um bem). A despesa direta deixa um rastro documental claro: empenho, liquidação, pagamento. A renúncia, por definição, é uma "não-ação", um "não-recebimento". Como auditar algo que não entrou no caixa? É aqui que a especialização acadêmica se torna crucial.

A Pós-Graduação em Gestão Tributária fornece o primeiro conjunto de ferramentas: a mensuração e o controle. Uma gestão tributária moderna não se baseia no "achismo"; ela opera com modelos econométricos para estimar a receita potencial (o que *deveria* ser arrecadado na ausência de benefícios). A diferença entre a receita potencial e a receita efetivamente arrecadada é o "tax gap",

e uma parte significativa dele é o gasto tributário. O primeiro passo da auditoria é, portanto, verificar se a gestão *ao menos* mede esse gasto.

A graduação em Direito informa ao auditor que a Lei de Responsabilidade Fiscal *exige* que o Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) contenha a "demonstração do gasto tributário". A auditoria, então, começa por um ato simples: verificar se o gestor cumpriu essa obrigação legal. Se o gestor sequer estima o valor que está renunciando, ele já está em falha, pois administra "às cegas", violando os princípios da transparência e da gestão fiscal responsável.

Avançando, a auditoria aplica testes de conformidade. O auditor seleciona uma amostra de empresas beneficiadas por um incentivo fiscal. A formação jurídica guia as perguntas: A empresa X, que recebeu isenção de IPTU, cumpre os requisitos da lei que criou o benefício? Ela gerou os empregos que prometeu? Ela está localizada na zona industrial correta? O gestor público (o fiscal da prefeitura, por exemplo) verificou isso? A auditoria busca evidências do "controle" da gestão.

A Pós-Graduação em Auditoria no Setor Público ensina técnicas como a "auditoria de trilha" (audit trail). O auditor rastreia o processo de concessão do benefício. Houve um parecer jurídico prévio atestando a legalidade? Houve o estudo de impacto orçamentário? O gestor assinou a concessão mesmo com um parecer técnico contrário? Este "rastros" documental é a chave para comprovar o dolo ou o erro grosseiro que fundamenta o Direito Administrativo Sancionador.

A "Gestão Tributária" moderna também envolve sistemas de informação. Um gestor diligente possui um cadastro atualizado de todos os beneficiários de renúncias e o valor renunciado para cada um. A auditoria irá testar a integridade desse sistema. Se o sistema é falho, inexistente ou desatualizado, o auditor tem evidências de negligência grave na gestão do gasto tributário. A tecnologia da informação torna-se, assim, uma prova central no processo de auditoria fiscal.

A grande contribuição da Pós-Graduação é, portanto, fornecer a metodologia para transformar o "gasto invisível" da renúncia em um "fato administrativo auditável". Sem essa metodologia, o gestor público pode, na prática, doar bilhões em receitas futuras sem qualquer "accountability", bastando aprovar uma lei (muitas vezes em conluio com setores interessados) e depois "esquecer" de monitorá-la.

A fusão das competências é o que torna o argumento irrefutável. O jurista aponta a ilegalidade do ato (a lei de isenção que viola a LRF). O especialista em Gestão Tributária quantifica o montante renunciado. E o Auditor coleta a evidência de que o gestor falhou em seu dever de controle. Juntos, eles fornecem ao Direito Administrativo Sancionador a fundamentação completa para a responsabilização do gestor.

6. A Culpabilidade do Gestor: Dolo e Erro Grosseiro na Gestão Fiscal

O Direito Administrativo Sancionador moderno, especialmente após as reformas na Lei de Improbidade Administrativa, colocou o elemento subjetivo (a intenção do agente) no centro do debate sobre a responsabilização. Não basta mais o simples "ato" ilegal; é preciso comprovar que o gestor agiu com "dolo" (a vontade livre e consciente de praticar o ato). No caso complexo da renúncia de receita, como a Auditoria pode ajudar a comprovar o dolo?

Aqui, a Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria é fundamental, pois ela define o que é a "boa prática" de gestão. O dolo, neste contexto, não significa que o gestor "roubou" dinheiro, mas que ele *conscientemente* escolheu ignorar os procedimentos técnicos e legais que sua função exige. A formação jurídica estabelece o "dever de saber": um gestor, ao assumir o cargo, assume a responsabilidade de conhecer as leis que o regem, especialmente a Constituição e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

A auditoria comprova o dolo ao demonstrar o "desvio intencional" da boa prática. Por exemplo, se os relatórios técnicos da contabilidade e da procuradoria jurídica (órgãos de controle interno) alertaram o gestor de que a concessão de um benefício fiscal era ilegal por falta de estudo de impacto, e o gestor, mesmo assim, o fez, temos a prova cabal do dolo. O gestor foi "avisado" e "escolheu" praticar o ato ilícito. A auditoria coleta esses pareceres e os anexa como prova.

Outra forma de comprovação é a "cegueira deliberada" (willful blindness). A Pós-Graduação em Gestão Tributária ensina que o monitoramento dos benefícios fiscais é um dever. Se um gestor *desmonta* o setor de fiscalização de incentivos, ou se recusa a implementar um sistema de controle, ele está deliberadamente se cegando para as irregularidades. A auditoria documenta essa ação de desmonte, e o Direito Administrativo Sancionador interpreta isso não como "negligência", mas como um ato doloso para permitir a ilegalidade.

O conceito de "erro grosseiro", embora mais associado à culpa grave, também é relevante. A Pós-Graduação estabelece um "padrão médio" de diligência esperado de um gestor fiscal. Ignorar completamente a exigência de um estudo de impacto orçamentário na LRF, por exemplo, não é um "erro técnico" escusável; é um "erro grosseiro", uma violação elementar do dever de cuidado que se aproxima da intenção de lesar o erário, sendo passível de sanção.

A formação acadêmica em Direito é crucial para o auditor neste ponto. O auditor não pode simplesmente alegar "dolo" de forma abstrata. Ele deve "tipificar" a conduta. O gestor violou o princípio da legalidade? Da impessoalidade (ao beneficiar um amigo)? Da moralidade (ao renunciar receita para se promover politicamente)? O relatório de auditoria deve ser, em essência, uma peça jurídica, enquadrando os fatos (da auditoria) nas normas (do Direito).

Portanto, a auditoria não é uma "caça às bruxas". É um processo técnico-científico que fornece a base para um julgamento justo. Ela separa o gestor que cometeu um erro técnico escusável (um erro na interpretação de uma lei complexa, por exemplo) daquele que, de forma dolosa ou grosseiramente negligente, optou por ignorar os ritos legais, causando prejuízo ao erário.

A especialização em Gestão Tributária serve, paradoxalmente, como defesa e acusação. Ela define o "manual" da boa gestão. Se o gestor seguiu o manual (fez os estudos, monitorou, agiu com base em pareceres), ele está protegido, mesmo que a política pública não tenha dado o resultado esperado. Se ele, contudo, *conscientemente* jogou o manual fora, a Pós-Graduação define o padrão pelo qual sua conduta será julgada como dolosa e ímproba.

7. O Desafio da "Guerra Fiscal" e a Responsabilização

Um dos exemplos mais claros e complexos da renúncia de receita ilegal é o fenômeno da "guerra fiscal" entre estados ou municípios. Este é um campo fértil para a aplicação da tese deste artigo. A graduação em Direito, ao estudar o Direito Constitucional e Tributário, ensina que a Constituição Federal exige que benefícios de ICMS (imposto estadual) sejam aprovados por deliberação unânime no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

A "guerra fiscal" ocorre quando um gestor (Governador ou Prefeito, no caso do ISS) ignora essa exigência e concede, por lei local, um benefício "unilateralmente" para atrair empresas. Do ponto de vista da Pós-Graduação em Gestão Tributária, este é um ato de gestão de alto risco. Do ponto de vista do Direito, é um ato flagrantemente inconstitucional. O gestor, aqui, não está apenas "errando"; ele está *deliberadamente* descumprindo uma norma constitucional expressa.

O Direito Administrativo Sancionador entra em cena. O Supremo Tribunal Federal (STF) tem jurisprudência pacífica em declarar essas leis de incentivo unilaterais como inconstitucionais. A partir do momento que o gestor sanciona tal lei, sabendo (ou *devido saber*) de sua inconstitucionalidade, ele pratica um ato de improbidade administrativa doloso que causa lesão ao erário. O "dolo" é inequívoco, pois a vedação é de conhecimento público e notório no âmbito da gestão pública.

O papel da Auditoria aqui é crucial. Embora a inconstitucionalidade seja declarada pelo Judiciário, é a auditoria (do Tribunal de Contas ou do Controle Interno) que deve "quantificar" o dano. O auditor deve calcular exatamente quanto o estado ou município deixou de arrecadar ao conceder aquele benefício inconstitucional. Este valor será a base para a Ação de Improbidade e para a Ação de Ressarcimento ao Erário contra o gestor que assinou a lei.

A Pós-Graduação em Auditoria no Setor Público fornece as técnicas para essa auditoria complexa. O auditor terá que analisar os balanços das empresas beneficiadas, cruzar dados de notas fiscais e estimar a "base de cálculo" que foi isentada. Este trabalho técnico é a materialidade que o Ministério Público ou a Procuradoria do Estado precisa para fundamentar a ação sancionatória.

A defesa comum dos gestores é que agiram em "defesa do interesse local", para "gerar empregos". O Direito Administrativo, no entanto, ensina que os fins não justificam os meios. A "boa intenção" de gerar empregos não autoriza o gestor a descumprir a Constituição. A Pós-Graduação em Gestão Tributária reforça isso: uma gestão eficiente é, antes de tudo, uma gestão legal.

A "guerra fiscal" é, portanto, o exemplo paradigmático de como a Gestão Tributária sem lastro no Direito (constitucionalidade) e sem o controle da Auditoria (mensuração do dano) leva diretamente à aplicação do Direito Administrativo Sancionador. A formação acadêmica integrada é a única capaz de analisar o fenômeno em sua totalidade, da norma constitucional violada até a técnica de auditoria para calcular o prejuízo.

Conclusão: A Auditoria como Pilar da Gestão Tributária Responsável

Este artigo demonstrou que a renúncia de receita, longe de ser um ato simples de liberalidade política, é um dos pontos mais complexos e críticos da gestão pública. A sua análise exige uma síntese acadêmica que une o fundamento do Direito com as ferramentas especializadas da Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público.

A graduação em Direito estabelece a premissa fundamental: a receita é indisponível e o gestor é um fiduciário. O Direito Administrativo Sancionador, especialmente a Lei de Improbidade Administrativa, fornece as consequências severas para o gestor que dolosamente trai essa confiança.

Contudo, o Direito, por si só, luta para quantificar e provar a falha. É a Pós-Graduação em Gestão Tributária e Auditoria no Setor Público que fornece a "ponte" metodológica. A "Gestão Tributária" moderna define os padrões de "boa prática" (como a mensuração do gasto tributário e o cumprimento da LRF), enquanto a "Auditoria" fornece a técnica para diagnosticar o desvio desses padrões.

A tese central defendida é que a auditoria não é, neste contexto, uma função acessória, mas o principal instrumento de *accountability* da gestão fiscal. É a auditoria que transforma o "gasto invisível" da renúncia em um "fato jurídico" mensurável. É ela que fornece a materialidade e a evidência do dolo para que o Direito Administrativo Sancionador possa ser aplicado.

Conclui-se que a responsabilidade do gestor público pela renúncia de receita só se torna efetiva quando os órgãos de controle (Tribunais de Contas e Controladorias) estão academicamente equipados com essa visão dual. Eles precisam de auditores que não sejam apenas contadores, mas "juristas-auditores", capazes de entender a complexidade da norma tributária e aplicar métodos de auditoria sofisticados para proteger o erário.

A formação acadêmica que funde o Direito com a Gestão e Auditoria Fiscal é, portanto, essencial para a formação dos futuros gestores públicos e, igualmente, dos seus controladores. Somente através desta síntese é possível garantir que a renúncia de receita cumpra sua função legítima de fomento, sem se tornar um vetor de improbidade e desequilíbrio fiscal.

Referências Bibliográficas

ALEXANDRE, R. *Direito Tributário Esquematizado*. 11. ed. São Paulo: Método, 2017.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

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.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992*. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. [Alterada pela Lei nº 14.230, de 2021]. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jun. 1992.

CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito Administrativo*. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HARADA, K. *Direito Financeiro e Tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JUSTEN FILHO, M. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MACHADO, H. B. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 42. ed. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, R. V. *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

OSÓRIO, F. M. J. *Direito Administrativo Sancionador*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SLOMKA, T. S. (Coord.). *Manual de Auditoria do Setor Público*. Brasília, DF: Tribunal de Contas da União, 2017.

TORRES, R. L. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

