

Controle externo da receita: a experiência do TCE Amapá com o levantamento de governança e gestão fiscal¹

Terezinha de Jesus Brito Botelho

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará (UFPA), licenciada em Letras (UFPA) e bacharel em Direito pela Estácio-FAMAP. Especialista em Auditoria pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG), Auditoria e Controladoria pelo Centro de Ensino Superior do Amapá (CEAP), Gestão Pública e Privada (CEAP) e Direito Administrativo pela Universidade Anhanguera (UNIDERP). Conselheira Substituta do TCE/AP. *E-mail:* terezinha.jesus@tce.ap.gov.br.

Cirilo Alves Ferreira Neto

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amapá (UNIFAP). Especialista em Docência do Ensino Superior pela Faculdade de Tecnologia do Amapá e em Gestão Pública pela Faculdade de Teologia e Ciências Humanas. Pós-graduando em Teoria e Filosofia do Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Inspetor de Controle Externo do TCE/AP. *E-mail:* cirilo.ferreira@tce.ap.gov.br.

João Augusto Pinto Vianna

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera e em Regime Próprio de Previdência Social pela Faculdade Damásio de Jesus. Auditor de Controle Externo do TCE/AP. *E-mail:* joao.viana@tce.ap.gov.br.

Rafaela Alves Fecury Lobato

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Especialista em Controladoria e Avaliação de Empresas e em Contabilidade para Gestão Empresarial pela Faculdade Ideal. Auditora de Controle Externo e Coordenadora do Controle da Receita Estadual no TCE/AP. *E-mail:* rafaela.alves@tce.ap.gov.br.

Vitor do Espírito Santo Ferreira Côrtes

Bacharel em Administração pela Faculdade Madre Tereza. Técnico de Controle Externo do TCE/AP. *E-mail:* vitor.santo@tce.ap.gov.br

Resumo: O presente artigo aborda a experiência do Tribunal de Contas do Estado do Amapá (TCE/AP) no desenvolvimento das ações de controle externo relacionadas à receita pública, visando ao aperfeiçoamento da Governança e da Gestão Fiscal do Estado e dos seus municípios, por meio do Levantamento, por autoavaliação, com base nas normas vigentes. O diagnóstico apontou deficiência significativa no que se refere à Governança nas dimensões Liderança e Controle. No tocante à gestão, as dimensões gestão da informação e renúncia da receita foram pior avaliadas. Com o objetivo de auxiliar os jurisdicionados participantes,

o Tribunal recomendou a adoção de medidas no campo fiscal para o incremento dos recursos próprios, no sentido de torná-los menos dependentes das transferências de outros entes na busca do equilíbrio fiscal.

Palavras-chave: Levantamento. Governança. Gestão Fiscal. Receita.

Sumário: Introdução – Fundamentação teórica – Método de pesquisa – Governança fiscal – Liderança – Estratégia – Controle – Gestão fiscal – Considerações finais – Referências

Introdução

A partir da década de 1990, sobretudo com as experiências dos Estados Unidos da América (EUA) (*Budget Enforcement Act*, de 1990), da União Europeia (Tratado de Maastricht, de 1992), da Nova Zelândia (*Fiscal Responsibility Act*, de 1994) e do Fundo Monetário Internacional (FMI) (Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, de 1998), profundas mudanças no modelo de gestão fiscal brasileiro começaram a ser adotadas. Esse movimento marcou o início de um programa de transparência fiscal, que se tornou realidade definitiva com a edição

¹ Artigo revisto e modificado apresentado no I Congresso Internacional dos Tribunais de Contas, realizado de 11 a 14 de novembro de 2019, em Foz do Iguaçu/PR.

da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, amplamente conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). O objetivo principal dessa lei é estabelecer normas para repensar a gestão pública no Brasil, com foco no planejamento, na prevenção de riscos e correção de desvios e na busca do equilíbrio entre receitas e despesas (BRAGA, 2015, p. 373).

Por ser direcionada à implementação da responsabilidade na gestão fiscal e ao consequente equilíbrio nas contas públicas, a LRF dá enfoque especial para a receita pública, sendo destacado em seu artigo 1º, §1º:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

O artigo 11 da lei prevê que constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, sendo o acompanhamento do cumprimento dessas normas, por força dos artigos 56, 59 e 73-A, competência dos Tribunais de Contas.

Não obstante os dispositivos da LRF mencionados, a maioria dos municípios amapaenses, historicamente, não exercia plenamente a sua competência tributária. Tal fato reforçou a preocupação do TCE/AP em contribuir com a mudança desse quadro.

Em 2016, a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) emitiu a Resolução nº 6/2016, que estabelece as Diretrizes de Controle Externo 3.210/2016 para a temática Receita e Renúncia de Receitas, exaltando os compromissos assumidos pelos Tribunais de Contas do Brasil no cumprimento de suas competências constitucionais, incluindo a de fiscalizar a receita e as renúncias de receitas públicas concedidas pelos jurisdicionados, por meio de processos de auditorias operacionais, financeiras e de conformidade, dentre outros instrumentos de fiscalização.

O TCE Amapá, em quase 30 anos de existência, até o ano de 2017 não havia realizado nenhum trabalho aprofundado na temática “Receita Pública”, pois eram priorizadas as auditorias com enfoque na execução das despesas públicas. Um passo importante foi dado com a normatização do levantamento como instrumento de fiscalização, a partir da aprovação do Manual de Auditoria do TCE/AP (Resolução Executiva nº 61/2015).

Seguindo o movimento nacional de priorização pelas Cortes de Contas do desenvolvimento de atividades de controle relacionadas à receita pública, o Tribunal de Contas amapaense, por meio da Resolução Executiva nº 55, de 12 de junho de 2014, instituiu duas Coordenadorias de Controle da Receita, uma de âmbito estadual e outra municipal. Suas competências englobam o levantamento de informações e a avaliação e análise da estrutura dos órgãos e entidades estaduais e municipais, da administração direta e indireta, que tenham a atribuição de arrecadar, gerenciar ou utilizar recursos decorrentes da receita pública e/ou conceder incentivos fiscais, dentre outras.

Considerando os reflexos positivos de trabalhos anteriores, especialmente das auditorias operacionais e do Levantamento da Saúde supervisionados pelo Tribunal de Contas da União (TCU), as Coordenadorias da Receita, de maneira conjunta, solicitaram a inclusão, na Programação de Fiscalização Anual de 2017, do Levantamento de Governança e Gestão Fiscal da Receita do Estado e dos municípios do Amapá, ciclo 2017, como primeiro trabalho relacionado à receita pública estadual e municipal e como primeiro levantamento realizado exclusivamente pelo Tribunal, sem a coordenação de outra instituição, sendo um trabalho pioneiro na Corte de Contas.

Fundamentação teórica

Em 1943, o Amapá foi desmembrado do Estado do Pará com a criação do Território Federal do Amapá (TFA). Com a promulgação da Constituição Federal, em 1988, foi alçado à condição de estado da federação, sendo composto por 16 (dezesesseis) municípios. De acordo com as informações disponíveis no endereço eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a população do estado está estimada em 829.494 habitantes, concentrando-se majoritariamente na capital Macapá e no município vizinho de Santana, que somam 613.244 habitantes.

No período territorial, os núcleos urbanos amapaenses apresentavam frágeis condições estruturais, oriundas, em parte, da escassez da arrecadação. A condição de dependência financeira era significativa, ora por pouca legitimidade para cobrança de tributos, ora por exclusiva dependência das transferências de recursos de outros entes (LEAL, 2012; TOSTES, 2012).

Apesar da transformação do Amapá em estado e, conseqüentemente, da atribuição constitucional da competência dele e de seus municípios para instituição, arrecadação e cobrança de tributos, o cenário continua muito semelhante ao anterior, visto que a dependência financeira dessas esferas por recursos oriundos de transferências ainda é considerável, pois representam a maior fonte de receita em comparação ao recurso próprio. Conforme o Boletim de Finanças dos Entes Subnacionais de 2018, elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), o Amapá pode ser considerado o estado mais dependente do Brasil em relação às transferências constitucionais oriundas da União, adotando a participação das receitas de transferências no total de suas receitas primárias como critério (BRASIL, 2018, p. 16).

Por essa razão, e em atenção à Lei de Responsabilidade Fiscal, à Resolução nº 06/2016 da ATRICON e à Resolução Executiva nº 55/2014 – TCE/AP, a Corte de Contas amapaense desenvolveu o Levantamento de Governança e Gestão Fiscal, a fim de obter um diagnóstico da realidade fiscal do Amapá e conseguir, com base nessas informações, auxiliar o estado e os municípios a aperfeiçoarem e estruturarem suas respectivas áreas fazendárias, e, por consequência, incrementarem a arrecadação própria, para minimizar a dependência das transferências de outros entes, e prestarem serviços públicos de melhor qualidade para a sociedade.

Método de pesquisa

O levantamento foi realizado por meio de autoavaliação, pela aplicação, no âmbito estadual e municipal, de questionários eletrônicos destinados aos gestores das Secretarias de Fazenda e Finanças e aos Conselhos de Gestão Fiscal, por serem os principais atores da gestão fiscal e da governança organizacional da receita tributária, respectivamente.

A Autoavaliação de Controles (AAC) ou *Control Self-assessment* (CSA) é uma técnica que consiste em aprimorar os controles por uma ação participativa. Os próprios envolvidos no processo (servidores, dirigentes e agentes públicos em geral) avaliam e estabelecem as prioridades e as soluções de melhoria (MAFFEI, 2015, p. 103).

Os questionários foram disponibilizados para preenchimento no endereço eletrônico do TCE/AP para acesso exclusivo, por meio de *login* e senha, de cada gestor máximo da entidade respondente, ou responsável por ele designado, por meio da ferramenta livre de pesquisa *LimeSurvey*®, a qual foi instalada, configurada e mantida na infraestrutura tecnológica do Tribunal de Contas amapaense.

Os instrumentos foram baseados nas melhores práticas de Governança e Gestão afetas à receita pública nacionalmente reconhecidas e concebidos com base na legislação nacional, na Resolução ATRICON nº 6/2016 – Diretrizes de Controle Externo 3.210/2016, no Referencial Básico de Governança (RBG) do TCU, na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº 101/2000, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de

1966 – Código Tributário Nacional (CTN), na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP/STN e no Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF/STN.

Devido à extensão dos questionários, a equipe do Tribunal realizou a validação por meio de amostragem, selecionando tópicos pelo critério da relevância, elegendo, nos questionários de Gestão Fiscal, a dimensão Instituição, Arrecadação e Cobrança e, nos questionários de Governança, a dimensão Controle.

Os dados oriundos das respostas das unidades jurisdicionadas foram categorizados em níveis chamados de “estágio de capacidade”: Inicial, subdividindo-se em inexistente, insuficiente e iniciando; Intermediário; e Aprimorado.

A estrutura dos questionários e o modelo de avaliação, bem como a categorização das respostas em estágios de capacidade do Levantamento, foram baseados no padrão adotado pelo Tribunal de Contas da União, adaptado do Acórdão nº 1.273/2015-TCU-Plenário e Acórdão nº 1130/2017-TCU-Plenário.

Governança Fiscal

As informações obtidas pelas autoavaliações dos órgãos e entidades municipais e estaduais do Amapá foram analisadas por meio de dados agregados, assegurando o sigilo das respostas das unidades jurisdicionadas participantes.

A governança, em termos gerais, é o sistema de direcionamento, monitoramento e incentivo das organizações, segundo os interesses dos proprietários. Envolve o relacionamento entre os proprietários, donos do negócio, e os agentes, delegatários da função de administrar os recursos postos à sua disposição.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), “as boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade” (MAFFEI, 2015, p. 73), assim direcionando, monitorando e incentivando as organizações segundo os interesses dos proprietários.

Essa lógica se impõe, urgentemente, à esfera pública. Na governança pública, o proprietário é redefinido como sendo a própria sociedade, que financia, por meio dos tributos, as tarefas do Estado. Nesse contexto, os agentes são os responsáveis por converter os recursos da sociedade, entregando bens e serviços de interesse público.

O conceito de governança no setor público abrange o pleno funcionamento dos diversos órgãos e entidades estatais, voltado para o atendimento ao interesse da sociedade. De acordo com o Tribunal de Contas da União, governança no setor público pode ser definida como “um conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade” (TCU, 2014, p. 5-6).

A governança pública compreende tudo o que uma instituição pública faz para assegurar que sua ação esteja direcionada a objetivos alinhados aos interesses da sociedade, pois sem governança adequada é muito menos provável que os interesses identificados reflitam as necessidades dos cidadãos, as soluções propostas sejam as mais adequadas e os resultados esperados impactem positivamente a sociedade (BRASIL, 2018).

Para que a governança ocorra de forma satisfatória, é necessária a aplicação de alguns mecanismos compostos de elementos que contribuem direta ou indiretamente para o alcance dos objetivos. Os mecanismos de governança devem estar sempre alinhados, com vistas a garantir que direcionamentos de altos níveis se reflitam em ações práticas pelos níveis menores.

O Tribunal de Contas da União adota como balizas principais dos mecanismos de governança os conceitos de liderança, estratégia e controle. A liderança compreende o conjunto de práticas, de natureza humana ou comportamental, que assegura a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança. A estratégia envolve aspectos como avaliação do ambiente interno e externo da organização, avaliação e prospecção de cenários e definição e alcance da estratégia organizacional. O controle abrange a prestação de contas das ações e a responsabilização pelos atos praticados (TCU, 2014, p. 37).

No âmbito das finanças públicas, a edição da LRF possibilitou avanços na estrutura de governança fiscal. Essa lei inovou ao estabelecer regras e mecanismos que proporcionam um maior grau de responsabilidade na condução das finanças públicas por parte dos agentes estatais.

No sentido de controlar as finanças públicas de forma atenta, robusta e responsável, e baseando-se nos princípios da governança pública da transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade, a LRF estabeleceu que o Conselho de Gestão Fiscal – CGF seja o responsável pelo acompanhamento e avaliação, de forma permanente, da política e operacionalidade da Gestão Fiscal.

O Conselho de Gestão Fiscal deve ser constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade. Conforme prevê o art. 67 da LRF:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

- I – harmonização e coordenação entre os entes da Federação;
- II – disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;
- III – adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;
- IV – divulgação de análises, estudos e diagnósticos.

Portanto, o CGF atua como ator principal da governança fiscal, assumindo o papel de direcionar, monitorar e incentivar as organizações por meio de mecanismos internos e externos, buscando sempre harmonizar a relação entre a sociedade e a autoridade tributária para que as boas práticas, resultantes dessa simetria, proporcionem a simplificação fiscal e a gestão eficiente, o que torna as questões fiscais mais transparentes.

Muito embora a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal defina para a gestão pública um maior grau de responsabilidade em relação ao desempenho econômico e à transparência das suas ações, o avanço prático é bastante pequeno. A maioria dos entes municipais não aplica os princípios da governança pública e não adota mecanismos de boa governança fiscal voltados para o atingimento do bem-estar social.

O levantamento mostrou um cenário preocupante, em que a boa governança voltada para as finanças públicas praticamente inexistente no estado e nos municípios do Amapá.

O questionário de Governança do estado do Amapá foi composto por 69 (sessenta e nove) itens de controle distribuídos nas três dimensões: liderança, estratégia e controle, sendo este aplicado ao Conselho Estadual de Gestão Fiscal (CEGF). Por sua vez, o questionário aplicado aos municípios apresentou 70 (setenta) itens de controle divididos entre as mesmas dimensões, tendo como destinatários os Conselhos Municipais de Gestão Fiscal, contudo, devido à inexistência deles, o instrumento foi aplicado aos Prefeitos.

Além do CEGF, o levantamento contou com a adesão de 85% (oitenta e cinco por cento) dos municípios amapaenses. Ressalta-se que graças ao processo de validação *in loco*, o Tribunal avaliou 100% (cem por cento) dos municípios na dimensão controle.

Liderança

Os componentes abrangidos pela dimensão Liderança, nos questionários relacionados à Governança Fiscal, foram: sistema de governo, pessoas e competências, princípios e comportamentos e liderança organizacional.

Penedo e Quelhas (2016, p. 3) ressaltam a importância da liderança:

Um dos mecanismos relevantes de governança em uma organização é a liderança por pessoas íntegras, capacitadas, responsáveis e motivadas ao exercício de governança. O exercício de liderança requer um conjunto harmonioso de práticas de natureza humana com fundamentação ética objetivando resultados possíveis.

Com fulcro nas respostas fornecidas pelo estado do Amapá, identificou-se que a dimensão liderança precisa ser aperfeiçoada e aprimorada, pois as práticas relacionadas ao sistema de governo encontram-se no estágio de capacidade iniciando, enquanto os demais componentes estão no estágio inexistente, demonstrando a necessidade de instituir os itens de controle abordados no instrumento de autoavaliação.

Em relação aos municípios, diagnosticou-se que nenhum deles implementou Conselho Municipal de Gestão Fiscal. Destaca-se que este auxilia na elaboração, na implementação, no acompanhamento e na avaliação das políticas públicas relacionadas à receita pública, visando sempre à transparência da gestão e à maior eficiência na alocação e execução dos gastos, com o escopo de garantir o equilíbrio fiscal. O fato de os municípios não possuírem Conselho de Gestão Fiscal pode comprometer o alcance de práticas de governança.

De forma geral, a dimensão liderança foi considerada inexistente nos municípios do Estado do Amapá, haja vista a ausência de práticas como o estabelecimento de Código de Ética para gestores e servidores da receita, entre outros instrumentos que garantam a liderança e a gestão de pessoas nos setores de finanças públicas.

Acrescente-se que o exercício da liderança promove uma gestão alinhada aos interesses da sociedade e deve ser exercida levando-se em consideração a escolha ou a seleção do sujeito com o perfil exigido para uma determinada função na administração pública. Assim, melhores resultados são obtidos e a expectativa das partes interessadas é atendida.

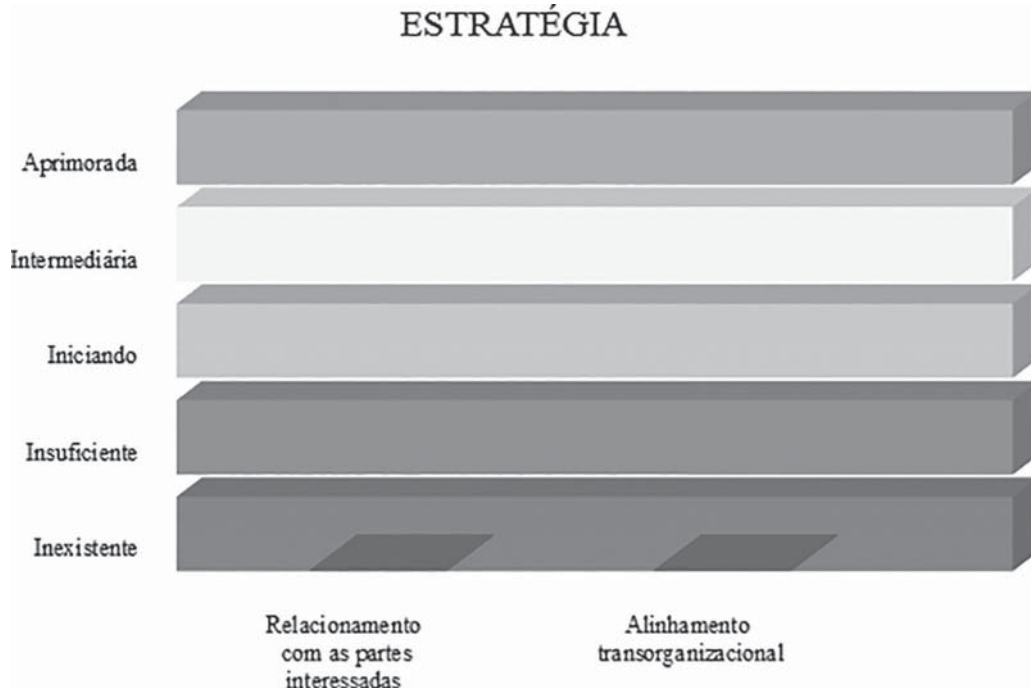
Estratégia

A dimensão estratégia abrangeu os seguintes componentes: relacionamento com as partes interessadas e alinhamento transorganizacional.

As organizações precisam satisfazer vários objetivos políticos, econômicos e sociais, exigindo-se que estejam abertas a ouvir as partes interessadas para conhecer necessidades e demandas, avaliar o desempenho e os resultados organizacionais e ser transparentes, fornecendo informações completas, precisas, claras e tempestivas (TCU, 2014).

Com base nas informações prestadas pelo Conselho de Gestão Fiscal do Estado do Amapá, em relação à Estratégia, chegou-se ao cenário do Gráfico 1.

Gráfico 1 – Perfil da estratégia no âmbito estadual

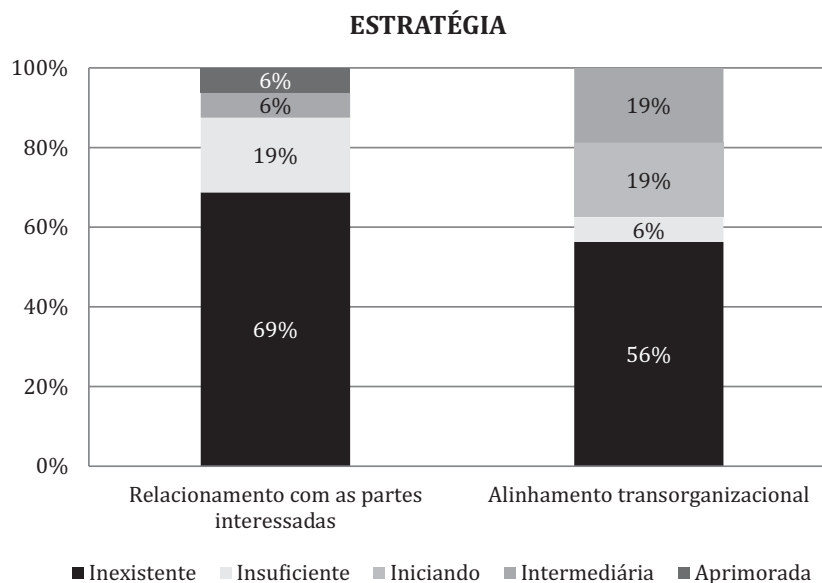


Fonte: TCE/AP.

No Amapá essa dimensão está no estágio de capacidade inexistente, sugerindo ínfima habilidade de envolver a sociedade em seus processos de tomada de decisão. Os componentes relacionamento com as partes interessadas e alinhamento transorganizacional não são adotados em ações integrantes de suas finanças públicas, o que, conseqüentemente, dificulta a avaliação e o monitoramento da gestão.

No âmbito municipal, os resultados demonstraram que as práticas relativas à Estratégia estão em estágio inicial de capacidade, havendo jurisdicionados em estágio intermediário e aprimorado, conforme demonstrado no Gráfico 2

Gráfico 2 – Perfil da estratégia no âmbito municipal



Fonte: TCE/AP

Embora nenhum município tenha instituído Conselho de Gestão Fiscal, as Secretarias Municipais de Planejamento e Finanças integraram em suas estruturas funcionais práticas que permitem algum relacionamento com as partes interessadas e alinhamento transorganizacional referente às finanças públicas.

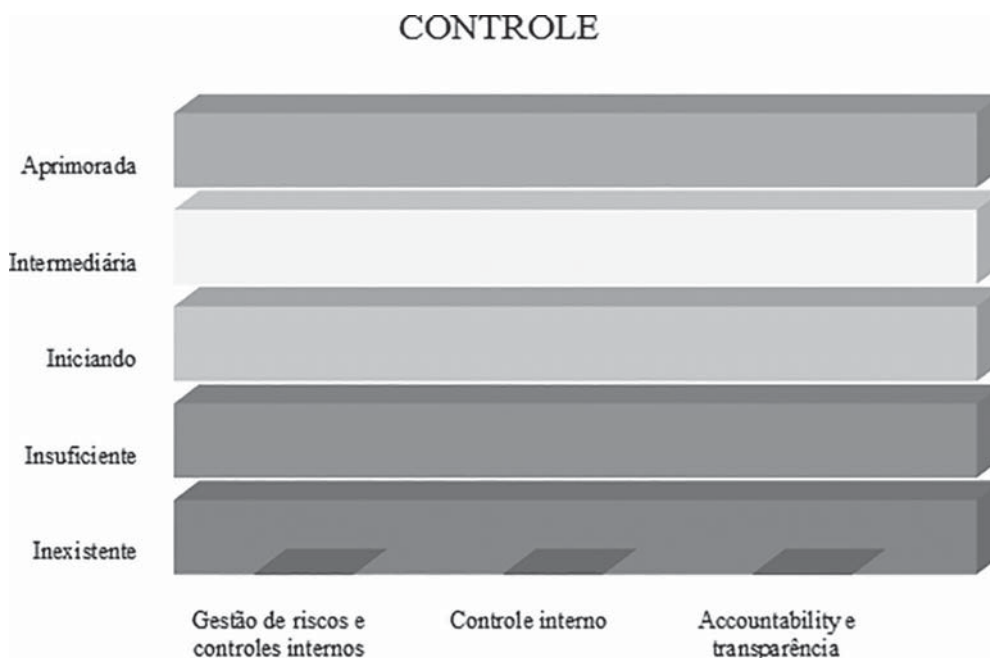
Controle

O controle é um dos pilares para o exercício da boa governança no setor público, pois as práticas a ele relacionadas garantem decisões mais eficazes. A implementação e o pleno funcionamento dos controles internos, a *accountability* e a transparência são considerados itens indispensáveis para a prestação de contas dos órgãos públicos.

No questionário utilizado pelo Tribunal, a dimensão Controle abrangeu os componentes gestão de riscos e controles internos, controle interno e *accountability* e transparência.

Após a categorização das respostas prestadas no instrumento de autoavaliação pelo Estado do Amapá, obteve-se o diagnóstico do Gráfico 3

Gráfico 3 – Perfil de controle no âmbito estadual

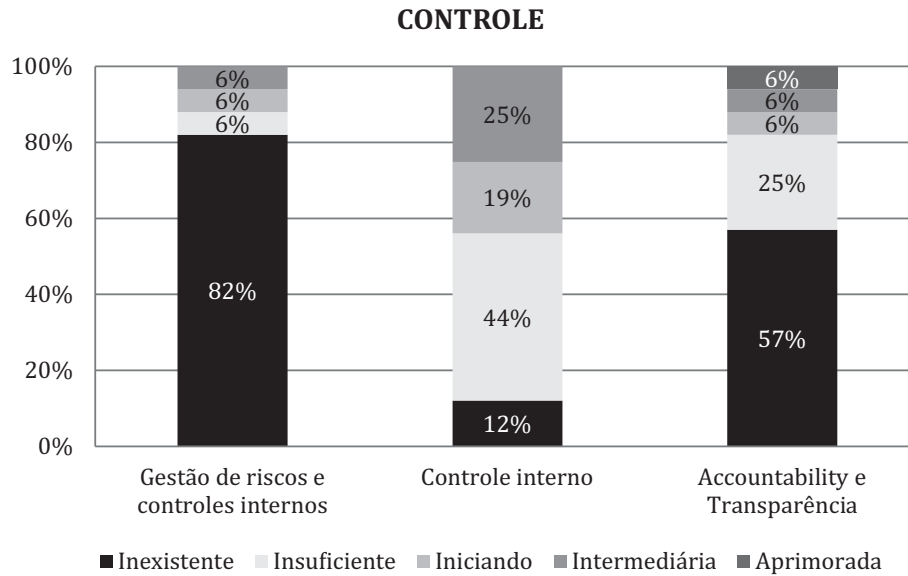


Fonte: TCE/AP.

Constatou-se que os componentes que possibilitariam exercer um controle efetivo e, conseqüentemente, a boa governança, enquadram-se no mais baixo nível de capacidade, demonstrando que o ente não adota, em sua atuação fiscal, a gestão de riscos integrada ao controle interno, à *accountability* e à transparência.

No âmbito municipal o cenário foi notadamente diferente, pois há unidades jurisdicionadas em estágio intermediário de capacidade em todos os componentes, e, quanto à *accountability* e à transparência foram, inclusive, identificados municípios em estágio aprimorado, conforme demonstrado no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Perfil de controle no âmbito municipal



Fonte: TCE/AP.

O resultado demonstrou que há municípios amapaenses interessados em estabelecer ações que previnam os riscos inerentes à gestão fiscal, em implementar controles internos visando à melhoria dos processos e em apresentar à sociedade prestações de contas com informações fidedignas.

Gestão Fiscal

Em linhas gerais, gestão compreende o “sistema de controles e processos necessários para alcançar os objetivos estratégicos estabelecidos pela direção da organização”, segundo o conceito técnico da NBR ISO/IEC 38500 (ABNT, 2009).

A gestão abrange as práticas de planejar, executar, verificar e agir corretivamente, relacionadas ao funcionamento diário de programas e de organizações no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos estabelecidos pelos órgãos, com foco na eficácia e eficiência, visando, respectivamente, cumprir as ações prioritizadas e realizá-las da melhor forma possível, avaliando-se o custo-benefício.

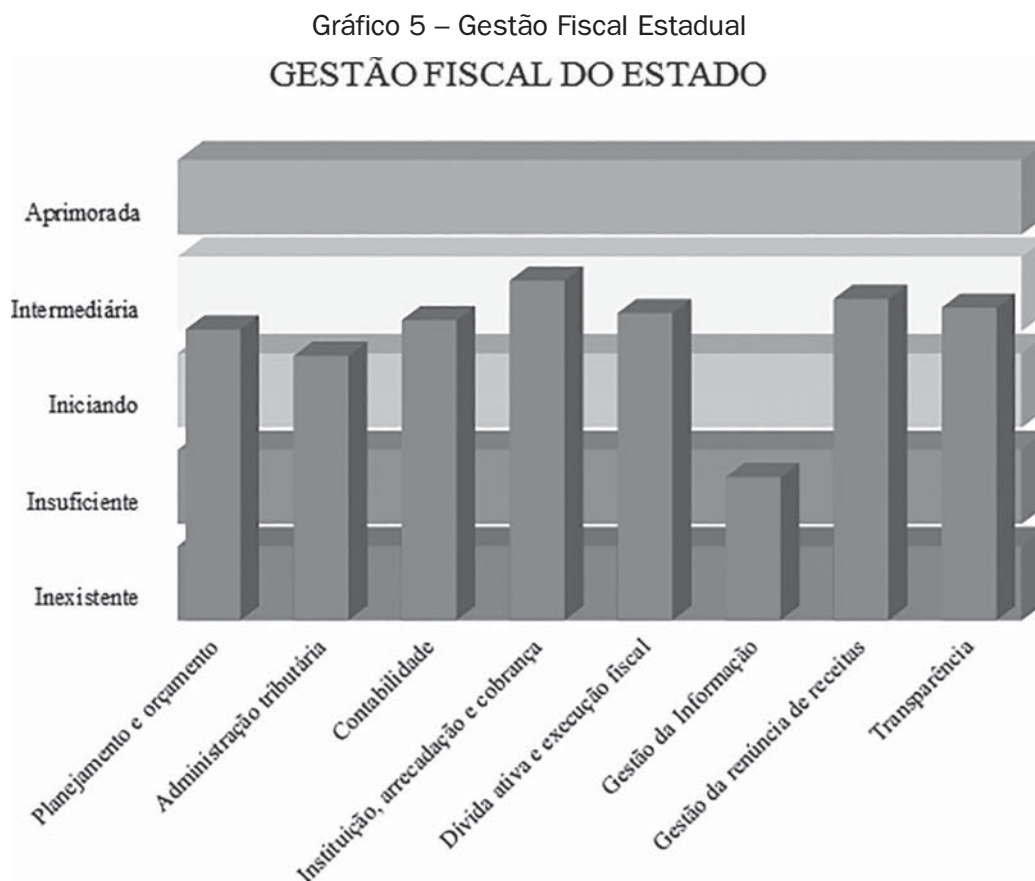
No Levantamento da Gestão Fiscal, o instrumento de autoavaliação foi aplicado à Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz) e às Secretarias Municipais de Finanças (Sefin), principais atores da Gestão, abordando oito dimensões: Planejamento e Orçamento; Administração Tributária; Contabilidade; Instituição, Arrecadação e Cobrança; Dívida Ativa e Execução Fiscal; Gestão da Informação; Gestão da Renúncia de Receitas e Transparência. As dimensões continham, no total, 124 (cento e vinte e quatro) itens de controle.

A autoavaliação da Gestão Fiscal teve a adesão de 76,47% (setenta e seis inteiros e quarenta e sete centésimos por cento) das unidades jurisdicionadas, tendo participação do estado e mais 12 (doze) municípios, possibilitando um diagnóstico bastante abrangente.

Após a categorização das respostas apresentadas pelos entes, foi possível constatar que o estado do Amapá se encontra em estágio intermediário de capacidade, enquanto os municípios, com exceção de um, estão no estágio inicial de capacidade na Gestão Fiscal, demonstrando a necessidade de aprimoramento dos itens de controle.

Todas as dimensões autoavaliadas são importantes para o aperfeiçoamento da Gestão Fiscal, contudo, o TCE/AP, considerando a impossibilidade de auxiliar, ao mesmo tempo, os jurisdicionados em todas as áreas, identificou as que apresentaram a pior avaliação e, a partir desse ponto, vislumbra iniciar atividades de orientação e controle.

De acordo com as respostas prestadas pela Secretaria de Estado da Fazenda do Amapá, elaborou-se o Gráfico 5, demonstrando os seus estágios de capacidade em cada dimensão.



Fonte: TCE/AP.

No âmbito do estado, a dimensão Gestão da Informação encontra-se no estágio de capacidade considerado insuficiente, sendo a pior avaliada. A prática abordada nesse item procurou verificar se a Administração Tributária atendia aos critérios de eficiência, efetividade, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade, bem como se existia política de segurança da informação que assegurasse o gerenciamento e a mitigação dos riscos inerentes à Administração Tributária, se os sistemas informatizados das áreas finalísticas contemplavam os padrões mínimos exigidos pelos protocolos internacionais (COBIT 5) e se os sistemas fazendários, contábeis e financeiros eram integrados e possuíam o padrão mínimo de qualidade preconizado pela LRF.

As informações prestadas pela Fazenda Estadual apontaram grande deficiência do Estado, demonstrando a necessidade de aperfeiçoar as atividades relacionadas a essa temática, para que ocorra um melhor aproveitamento da utilização das informações produzidas tanto pela própria Secretaria, como pelos órgãos de controle, sejam eles interno, externo ou social.

A Lei de Responsabilidade Fiscal determina que os sistemas fazendários, contábeis e financeiros devem ser integrados, de forma que disponibilizem a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso à informação. Quanto à despesa, o sistema deverá informar todos os atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da sua execução, no momento de sua realização e com a

disponibilização mínima de dados referentes ao número do correspondente processo. Quanto à receita, deve demonstrar o lançamento e o recebimento de toda a receita das unidades gestoras, inclusive recursos extraordinários.

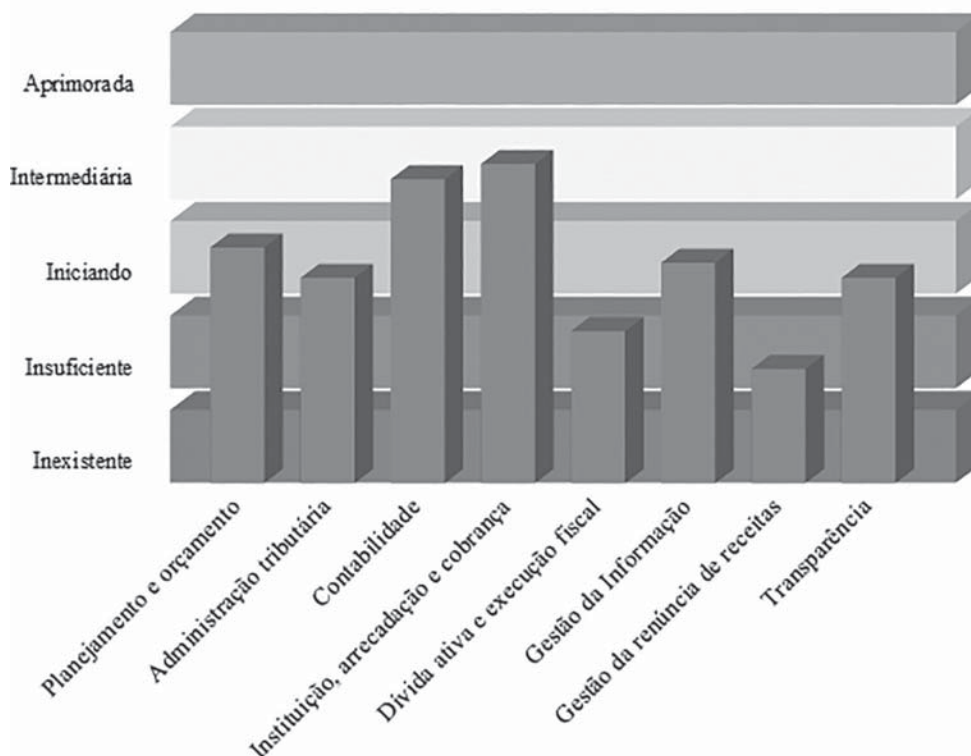
Corroborando essa determinação legal, a ATRICON, por meio da Resolução nº 6/2016, recomenda a integração dos sistemas fazendários, contábeis e financeiros de forma que proporcionem um padrão mínimo que garanta a integridade e a confiabilidade dos registros e possam dispor de relatórios gerenciais que possibilitem o efetivo auxílio à Administração Tributária e Fazendária e a necessária transparência para o controle interno, externo e social.

A falta de projetos para o aperfeiçoamento da gestão da informação é experimentada diariamente no desenvolvimento dos trabalhos exercidos pelo Tribunal de Contas. Ao cruzar as informações prestadas pelo Estado nos processos de cálculos para apuração da Receita Corrente Líquida (RCL), no acompanhamento dos limites de gastos com pessoal, educação e saúde, nos processos de prestação de contas e nos processos de fiscalização, com as informações disponibilizadas nos portais de transparência e no Sistema Integrado de Planejamento, Orçamento e Gestão (Siplag), é observada uma significativa discrepância dos valores, evidenciando a falta de informações fidedignas, prejudicando a correta análise das finanças estaduais.

Ademais, a deficiência da gestão da informação mostra-se lesiva à Administração Fazendária, visto que utiliza dados que não refletem a realidade, levando os gestores a tomarem decisões desalinhadas do cenário fiscal, comprometendo a atuação do Estado na área econômica e social.

No âmbito municipal, a dimensão com pior avaliação, como ilustrado no Gráfico 6, foi a Gestão de Renúncia de Receitas, em que se buscou aferir se as formalidades legais e regulamentares exigidas para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra a renúncia eram observadas.

Gráfico 6 – Gestão Fiscal – Municípios
GESTÃO FISCAL - MUNICÍPIOS



Fonte: TCE/AP.

Detectou-se que 100% (cem por cento) dos municípios respondentes do Amapá estão no estágio de capacidade inicial e 66,66% (sessenta e seis inteiros e sessenta e seis centésimos por cento) desse total no estágio considerado inexistente.

Com fulcro nas respostas prestadas, foi possível diagnosticar que os municípios não avaliavam as formalidades legais e regulamentares para a concessão de incentivos ou benefícios tributários, como também não avaliavam as medidas de compensação conforme disposições no Anexo de Metas Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

As unidades jurisdicionadas municipais, além de possuírem reduzido controle e baixa capacidade de gerar informações gerenciais e quase não conseguirem instituir, arrecadar e cobrar os tributos de sua competência, ainda concediam incentivos e benefícios tributários sem respeitar os ditames legais, o que se classifica como um risco relevante para o seu equilíbrio financeiro, prejudicando a Administração Pública em sua totalidade, pois a deficiência nessa dimensão faz com que o ente deixe de arrecadar receitas e de usufruir dos benefícios advindos de programas de incentivos fiscais.

Além das dimensões que apresentaram pior desempenho, o TCE/AP concentrou esforços na dimensão instituição, arrecadação e cobrança, a qual foi objeto de validação por parte da Comissão designada para o trabalho, ou seja, todos os jurisdicionados, com exceção de apenas um município, tiveram informações coletadas e validadas, totalizando, nesse item, quase 100% (cem por cento) do universo avaliado. Nessa dimensão, o objetivo foi verificar se o ente observava os requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal por meio da instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos de sua competência, bem como se era efetivo o exercício de sua competência constitucional tributária.

Constatou-se, no âmbito estadual, que das sete práticas avaliadas, três encontravam-se no estágio de capacidade aprimorado e as demais no intermediário, apresentando um desempenho significativo em relação a esse item, o que também pode ser verificado no Gráfico 7, ao comparar o valor previsto dos tributos e o que efetivamente foi arrecadado.

Gráfico 7 – Comparativo da Tributação em 2017: Prevista e Arrecadada



Fonte: TCE/AP.

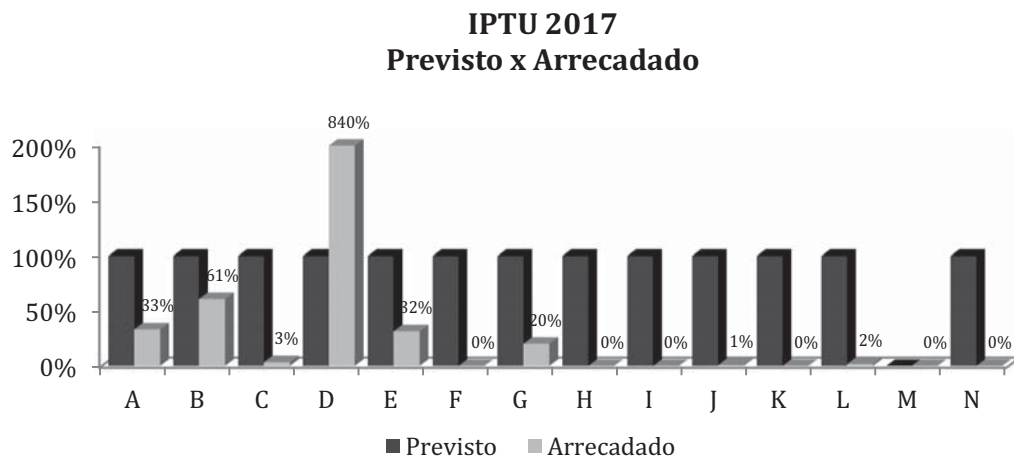
Com fulcro nas informações prestadas ao Tribunal, todos os impostos de competência do Estado foram arrecadados além do previsto, o que aconteceu também com o Imposto de Renda Retido na Fonte. Em relação à taxa pelo exercício do Poder de Polícia e à Contribuição Previdenciária dos servidores públicos, estas ficaram aquém do previsto. Contudo, devido ao fato de o levantamento não objetivar, no primeiro momento, a análise da conformidade dos procedimentos e dos itens de controle, não foi possível identificar os motivos que fizeram com que o estado do Amapá arrecadasse menos do que o previsto em relação a esses tributos, o que ficará a cargo de trabalhos posteriores com foco na conformidade.

Considerando que a questão previdenciária merece atenção especial, inclusive por ser receita vinculada, destacou-se que a não efetivação da contribuição previdenciária por parte do ente federativo em sua plenitude e o não recolhimento das cotas de contribuição previdenciária, apesar de serem descontadas dos servidores públicos vinculados ao RPPS, violavam o exposto no artigo 40, *caput*, artigo 149, §1º, e artigo 195, incisos I e II, todos da Constituição Federal.

Em relação aos municípios do estado do Amapá, o cenário mostrou-se diferente pela análise dos valores dos impostos de sua competência efetivamente arrecadados, conforme demonstrado nos Gráficos 8, 9 e 10.

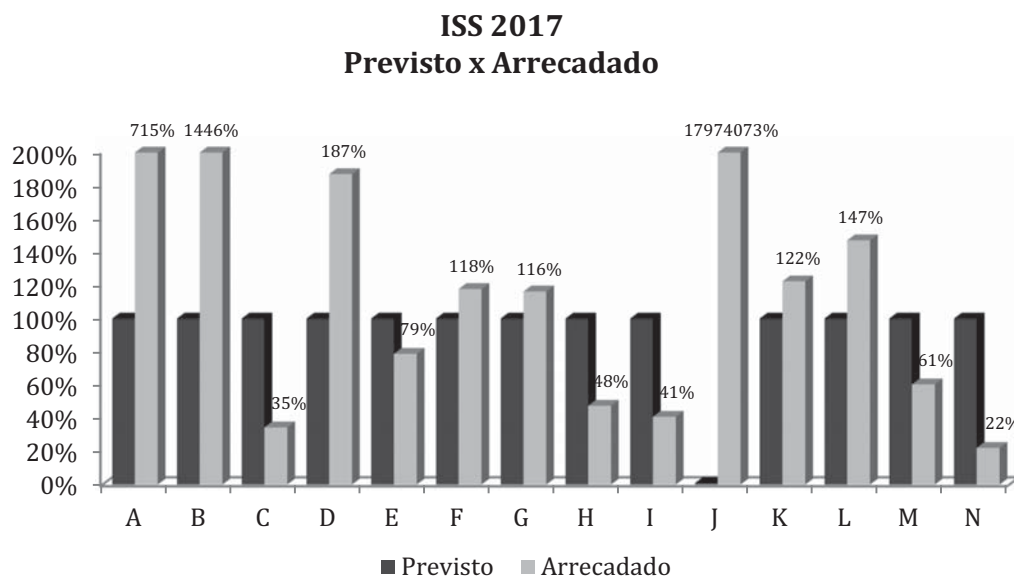
Ressalta-se que, nos gráficos dos dados municipais, para resguardar o sigilo das respostas, foram atribuídas letras aleatórias para representação de cada município.

Gráfico 8 – Comparativo IPTU 2017: Previsto e Arrecadado



Fonte: TCE/AP.

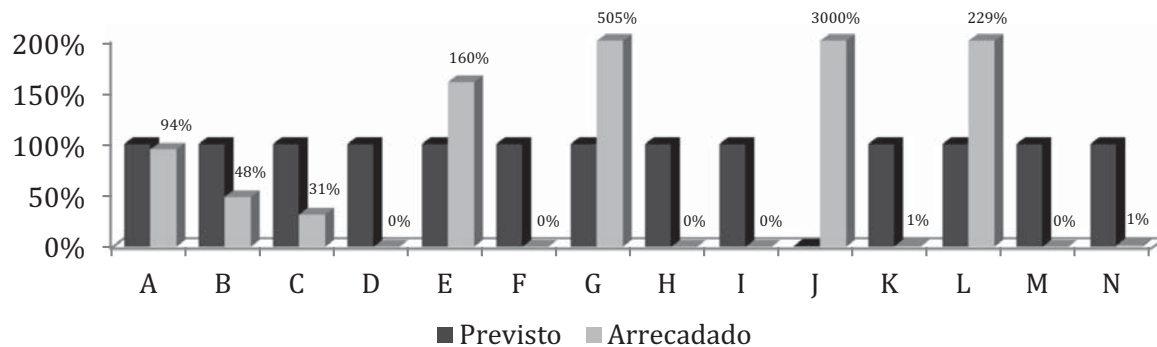
Gráfico 9 – Comparativo ISS 2017: Previsto e Arrecadado



Fonte: TCE/AP.

Gráfico 10 – Comparativo ITBI 2017: Previsto e Arrecadado

ITBI 2017 Previsto x Arrecadado



Fonte: TCE/AP.

Ao comparar os valores previstos com os efetivamente arrecadados, identificaram-se possíveis problemas, os quais foram constatados inclusive nas entrevistas realizadas no momento da validação *in loco*.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) foi o tributo que mais despertou a atenção do Tribunal, visto que com exceção de um município, os demais arrecadaram valor significativamente inferior ao previsto, isto é, nove arrecadaram menos de 03% (três por cento), três menos de 33% (trinta e três por cento) e apenas um arrecadou 61% (sessenta e um por cento) do orçado, conforme o Gráfico 8.

O Tribunal, durante a validação, constatou que o único município que arrecadou mais que o previsto teve esse desempenho não em virtude da efetiva arrecadação, mas sim da deficiência na elaboração das peças orçamentárias que subestimaram a receita oriunda desse imposto.

Nas entrevistas realizadas pela equipe do TCE/AP, quantidade significativa dos responsáveis pelas pastas de Planejamento e Finanças informou que a ausência de arrecadação seria proveniente de decisão política, por parte do Chefe do Poder Executivo municipal, de não realizar a cobrança do IPTU por considerar uma atitude antipopular. Em alguns casos, foram registrados contabilmente valores irrisórios, apenas com o objetivo de demonstrar que o imposto estava sendo arrecadado.

Diferentemente do que foi constatado no IPTU, os municípios obtiveram, em sua maioria, uma arrecadação superior à previsão em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), porém, não foi possível atribuir esse resultado a uma deficiência na previsão orçamentária ou a uma efetiva arrecadação superavitária. No entanto, em relação ao município identificado pela letra J, que apresentou um percentual elevadíssimo de arrecadação, conforme demonstrado no Gráfico 9, verificou-se que se tratava de distorção ocasionada pela ausência de previsão orçamentária de receita com ISS.

Por fim, em relação ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos (ITBI), identificou-se, pelo Gráfico 10, que 50% (cinquenta por cento) dos municípios não arrecadaram ou registraram valores irrisórios.

Apenas um município apresentou equilíbrio entre a previsão e a arrecadação, demonstrando a elaboração do orçamento baseada em padrões técnicos. Do restante, dois arrecadaram menos da metade do previsto em sua LOA e quatro obtiveram arrecadação superior à previsão. Entretanto, não foi possível atribuir esses resultados a uma deficiência na previsão orçamentária ou a uma efetiva arrecadação superavitária. Acerca do município J, mencionado anteriormente, a exemplo

do que ocorreu com o IPTU, apresentou-se um percentual elevadíssimo de arrecadação, em razão de ausência de previsão orçamentária de receita com ITBI.

Com base nessas informações, o Tribunal conseguiu identificar que questões políticas têm impossibilitado o exercício pleno da competência tributária dos entes municipais e que as informações contábeis registradas de forma não fidedigna prejudicam a Gestão Fiscal do ente como um todo, visto que estes deixam de arrecadar recursos próprios, utilizam como instrumento de decisão peças com dados imprecisos e prestam informações inverídicas à sociedade e aos órgãos de controle.

Considerações finais

O Levantamento de Governança e Gestão Fiscal possibilitou ao TCE/AP obter e sistematizar informações sobre a Governança e a Gestão das receitas do Estado e municípios, conhecer a situação da governança fiscal, estimular o Estado e os municípios a adotarem boas práticas e, ainda, definir um panorama geral da receita pública estadual e municipal, identificando sua composição e apontando suas fragilidades, bem como os campos de atuação que necessitam prioridade nas ações/fiscalizações do Tribunal.

Pela massiva participação dos jurisdicionados, é possível afirmar que o interesse no tema Governança e Gestão Fiscal foi despertado nos atores envolvidos, o que possibilitará uma mudança de comportamento nessas áreas. Também foi possível identificar onde estão as maiores fragilidades no que se refere ao tema, apesar de, com fulcro nas informações obtidas pelo preenchimento dos questionários, ter se constatado que tanto as instituições estaduais quanto as municipais apresentaram grandes deficiências em quase todas as práticas analisadas.

Após análise, categorização e atribuição de valores das respostas dos questionários de Governança e de Gestão Fiscal, constatou-se que o estado do Amapá encontra-se no estágio de capacidade inexistente, na média das três dimensões de Governança avaliadas: liderança, estratégia e controle; e no estágio intermediário de capacidade, na média das oito dimensões de Gestão Fiscal: planejamento e orçamento; administração tributária; contabilidade; instituição, arrecadação e cobrança; dívida ativa e execução fiscal; gestão da informação; gestão da renúncia de receitas; e transparência.

Na governança estadual, os piores cenários encontrados foram os relacionados ao controle e à estratégia, cujos estágios de capacidade enquadram-se igualmente como inexistentes.

Em relação à gestão fiscal estadual, identificou-se como pior cenário o relativo à gestão da informação, que se mostra no estágio de capacidade insuficiente.

Quanto aos municípios amapaenses, após análise, categorização e atribuição de valores das respostas dos questionários de governança e de gestão fiscal, constatou-se que, via de regra, encontram-se no estágio inicial de capacidade, na média das três dimensões de governança avaliadas: liderança, estratégia e controle, e a maioria no estágio inicial de capacidade na média das oito dimensões de gestão fiscal: planejamento e orçamento; administração tributária; contabilidade; instituição, arrecadação e cobrança; dívida ativa e execução fiscal; gestão da informação; gestão da renúncia de receitas; e transparência.

Na governança municipal, o pior cenário encontrado foi o relacionado à liderança, em que quase 100% (cem por cento) dos respondentes enquadram-se no estágio inicial de capacidade.

Em relação à gestão fiscal municipal, identificou-se como pior cenário o relativo à gestão da renúncia da receita, em que 100% (cem por cento) dos respondentes estão no estágio de capacidade inicial.

Identificou-se, ainda, que a totalidade dos municípios não possuem Conselho de Gestão Fiscal e que uma quantidade significativa dos municípios, apesar de prever, não arrecada IPTU

por decisão política do Chefe do Poder Executivo, por ser uma medida considerada antipopular, na avaliação dos gestores.

As fragilidades encontradas foram decorrentes das peculiaridades do estado do Amapá, dentre as quais estão a dificuldade de deslocamento aos municípios, a deficiência no serviço postal e a cobertura instável dos serviços de internet, atribuindo a esses fatores a não adesão da totalidade das unidades jurisdicionadas ao Levantamento.

O Pleno do Tribunal de Contas amapaense, de posse das informações fornecidas por meio do Levantamento, apresentou recomendações para as unidades jurisdicionadas que participaram do trabalho.

Ao Conselho Estadual de Gestão Fiscal recomendou estabelecer critérios de seleção para Secretário de Estado da Fazenda e para gestores diretamente a ele subordinados; implementar plano de capacitação permanente dos atores da Governança; adotar práticas visando aprimorar o relacionamento com as partes interessadas e o alinhamento transorganizacional das ações no âmbito das finanças públicas; implantar a gestão de riscos e desenvolver mecanismos de disponibilização dos resultados do monitoramento da gestão; avaliar a possibilidade de implantação de órgão setorial do Sistema de Controle Interno dedicado à área da receita pública; e desenvolver diretrizes para abertura de dados e divulgação de informações, resguardando as sigilosas, assim consideradas por lei, relacionadas às finanças públicas.

À Secretaria de Estado da Fazenda sugeriu verificar os motivos que ocasionaram uma arrecadação menor do que a prevista em relação às contribuições do Regime Próprio de Previdência Social e às Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia, o que poderia decorrer de um equívoco na previsão estabelecida na Lei Orçamentária ou da deficiência no repasse das contribuições ao Instituto de Previdência do Amapá (Amprev).

Recomendou, ainda, avaliar a possibilidade de implementar os itens de controle da dimensão gestão da informação, visando mitigar os riscos e diminuir as vulnerabilidades encontradas, buscando identificar e compreender quais processos de TI estariam gerando impacto e possíveis riscos para o bom desempenho do negócio, e integrar os sistemas fazendários, contábeis e financeiros, garantindo às partes interessadas informações quanto às receitas e despesas.

No que se refere aos municípios, apesar de não haver Conselho de Gestão Fiscal, identificou-se que estes, de maneira empírica, praticam algumas ações típicas de Governança afetas às finanças públicas. Considerando que o referido Conselho é de extrema importância para a governança fiscal, o Tribunal recomendou que os jurisdicionados estudem a viabilidade da criação dos Conselhos Municipais de Gestão Fiscal.

Em relação à gestão, o Pleno do TCE/AP recomendou aos municípios que aperfeiçoem sua contabilidade por meio do intercâmbio entre os diversos órgãos da Administração Tributária, bem como implementem um setor contábil próprio, eficiente e com estrutura organizacional adequada, principalmente no que se refere ao espaço físico, ao manuseio dos sistemas de informação necessários à atividade, tanto quanto ao exercício das funções contábeis por servidores públicos de carreira; realizem de maneira efetiva a arrecadação de todos os tributos de sua competência; e observem as formalidades legais e regulamentares para a concessão de incentivos ou benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

O TCE/AP tem desenvolvido institucionalmente outros trabalhos decorrentes do Levantamento, como a criação do sistema de informação denominado Audicontas, que busca a integração com os sistemas financeiros para que haja maior segurança, integridade, disponibilidade, conformidade e confiabilidade das informações prestadas para o Tribunal e para a sociedade, além de buscar uma forma para obter acesso direto ao sistema de administração tributária estadual e demais sistemas relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, superando os entraves do alegado sigilo fiscal.

Os próximos projetos estão sendo desenvolvidos conjuntamente à Escola de Contas do TCE/AP para capacitar as equipes técnicas dos municípios, com a finalidade de aperfeiçoar a gestão fiscal e, assim, auxiliá-los a encontrar soluções para alavancar sua arrecadação e, conseqüentemente, proporcionar a melhoria da qualidade de vida da população.

Ainda com base nos resultados obtidos no levantamento, as Coordenadorias da Receita Estadual e da Receita Municipal iniciaram estudo e planejamento das fiscalizações com o escopo na Gestão de Renúncia de Receitas.

Enfatiza-se que a experiência do TCE/AP com o Levantamento de Governança e Gestão Fiscal, além de proporcionar benefícios para o aprimoramento das estruturas fazendárias dos jurisdicionados anteriormente abordados, trouxe muitas vantagens para o Controle Externo. Destaca-se a aproximação dos jurisdicionados, o que possibilitou reconhecer as fragilidades vivenciadas por eles no campo da governança e gestão fiscal, assim como levar conhecimento que resulte, ao final, na melhoria da gestão pública.

Por fim, importante ressaltar que o levantamento foi considerado uma boa prática pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) ao avaliar o TCE/AP no Marco de Medição do Desempenho dos TCs – MMD-TC.

Abstract: This paper addresses the experience of the Amapá State Court of Accounts (TCE/AP) in the development of external control actions related to public revenue, aiming at improving the Governance and Fiscal Management of the State and its municipalities, through the Survey, by self-assessment, based on current standards. The diagnosis indicated a significant deficiency regarding Governance in the Leadership and Control dimensions. Regarding management, the dimensions of information management and renunciation of revenue were worse evaluated. In order to assist the participating jurisdictions, the Court recommended the adoption of measures in the fiscal field to increase own resources in order to make them less dependent on transfers from other entities in the search for fiscal balance.

Keywords: Survey. Governance. Fiscal management. Revenue.

Referências

- ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. NBR ISO/IEC 38500: *Tecnologia da Informação – Governança da TI para a organização*. Rio de Janeiro, 2009.
- ATRICON. *Resolução nº 06/2016 - Aprova as Diretrizes de Controle Externo Atricon 3210/2016*: relacionadas à temática “Receita e renúncia de receita”. Disponível em: <http://www.atricon.org.br/wp-content/uploads/2016/12/Diretrizes-receita-e-ren%C3%Bancia-de-receita.pdf>. Acesso: 22 abr. 2019.
- BRAGA, Marconi A. F. C. Responsibility. In: CASTRO, C. L. F; GONTIJO, C. R. B. *et al.* (Org.). *Dicionário de políticas públicas*: volume 2. Barbacena: EdUEMG, 2015. p. 373-374.
- BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. *Guia da política de governança pública*. Brasília: 2018. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/governo-federal-lanca-guia-sobre-a-politica-de-governanca-publica/guia-politica-governanca-publica.pdf>. Acesso: 23 abr. 2019.
- BRASIL. IBGE. *Panorama populacional estimado do Estado do Amapá 2018*. Brasília: 2018. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ap/panorama>. Acesso: 22 abr. 2019.
- BRASIL. IBGE. *Panorama populacional estimado do município de Macapá 2018*. Brasília: 2018. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ap/macapa/panorama>. Acesso: 22 abr. 2019.
- BRASIL. IBGE. *Panorama populacional estimado do município de Santana 2018*. Brasília: 2018. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ap/santana/panorama>. Acesso: 22 abr. 2019.
- 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. Brasília: Diário Oficial da União, 2000.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional (STN/MF). *Boletim de finanças dos entes subnacionais de 2018*. Brasília: STN/MF, 2018.
- DE JESUS, Marlene Rodrigues; DALONGARO, Roberto Carlos. Governança corporativa na administração municipal: uma análise do resultado econômico da Secretaria de Fazenda de Ijuí (RS) – Brasil. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, abril, 2018. Disponível em: <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/04/administracao-municipal-brasil.html>. Acesso: 25 abr. 2019.
- LEAL, Victor Nunes. *Coronelismo, enxada e voto: o município e o regime representativo no Brasil*. 7. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2012.

MAFFEI, José. *Curso de Auditoria*: introdução à auditoria de acordo com as normas internacionais e melhores práticas. São Paulo: Saraiva, 2015.

PENEDO, Fabrício Ramos; QUELHAS, Luiz Gonçalves. *Práticas de governança pública*: aspectos da liderança em institutos de previdência municipal. São Paulo: ENGEMA – USP, 2016. Disponível em: <http://engemausp.submissao.com.br/18/anais/arquivos/356.pdf>. Acesso: 24 abr. 2019.

TCE/AP. Tribunal de Contas do Estado do Amapá. *Resolução Executiva n. 61/2015*. Aprova o Manual de Auditoria e recepciona as “Normas de Auditoria Governamental Nacionais e Internacionais Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro”, que orientarão a elaboração das normas específicas para o exercício do controle externo pelo Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Disponível em: <http://www.tce.ap.gov.br/consulta-legislacao>. Acesso: 22 abr. 2019.

TCE/AP. Tribunal de Contas do Estado do Amapá. *Resolução Executiva n. 55, de 2014*. Aprova o Regulamento dos Serviços Auxiliares da Diretoria da Área de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Amapá. Disponível em: <http://www.tce.ap.gov.br/consulta-legislacao>. Acesso: 22 abr. 2019.

TCU. Tribunal de Contas da União. *Referencial básico de governança [RBG]*: aplicável a órgãos e entidades da administração pública. Brasília: TCU; Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, 2014.

TOSTES, José Alberto. *Transformações urbanas das pequenas cidades amazônicas (AP) na Faixa de Fronteira Setentrional*. Rio de Janeiro: Publit, 2012.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BOTELHO, Terezinha de Jesus Brito; NETO, Cirilo Alves Ferreira; VIANNA, João Augusto Pinto; LOBATO, Rafaela Alves Fecury; CÔRTEES, Vitor do Espírito Santo Ferreira. Controle externo da receita: a experiência do TCE Amapá com o levantamento de governança e gestão fiscal. *Controle Externo: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Goiás*, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, p. 51-68, jul./dez. 2019.
