# REVISTA

# DO

# TRIBUNAL DE CONTAS

**FICHA TÉCNICA**

**Director:** ***Presidente do Tribunal de Contas,***
Guilherme d'Oliveira Martins
**Conselho de Redacção:**
João Figueiredo, Conselheiro da 1ª Secção
António Mira Crespo, Conselheiro da 2ª Secção
Carlos Morais Antunes, Conselheiro da 3ª Secção
António Cluny, Procurador-Geral Adjunto
**Coordenação:**
*Director-Geral do Tribunal de Contas,*
José F. F. Tavares
e *Auditora-Coordenadora do DCP,*
Eleonora Pais de Almeida
**Composição e Paginação:**
Isabel Trigo
**Apoio Técnico:**
Departamento de Consultadoria e Planeamento
**Propriedade:** *Tribunal de Contas* (www.tcontas.pt)
**Direcção, Redacção e Administração**: *Sede do Tribunal de Contas,*
*Av. Barbosa du Bocage, nº 61 – 1069-045 Lisboa*
**Administração**: *Conselho Administrativo do Cofre do Tribunal de Contas*
**Distribuição e assinaturas:** *Av. Barbosa du Bocage, nº 61 – 1069-045 Lisboa*
**Impressão**: Rainho & Neves, Lda. – Santa Maria da Feira
**Nº 58** – Julho a Dezembro de 2012
**Tiragem**: 500 exemplares
**ISSN:** 0871 3065
**Depósito Legal**: 93097/95
"Isenta de registo na ERC, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 12º do Decreto-Regulamentar nº 8/99, de 9 de junho, alterado e republicado pelo Decreto-Regulamentar nº 2/2009, de 27 de janeiro."

Reunião do  Comité de Contacto das Instituições  Superiores de Controlo da União Europeia
Hotel Palácio, Estoril, Outubro de 2012

OS ARTIGOS PUBLICADOS NA «**REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS»,** EM QUAISQUER MATÉRIAS, SÃO ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE DA RESPONSABILIDADE DOS SEUS AUTORES.

## SUMÁRIO

## ESTATUTO EDITORIAL

## DOUTRINA

*Contas certas por Direito Certo e Poder Local: A "accountability" e a "responsiveness" no Poder Local: significado, extensão e âmbito*... 21
Ernesto Cunha

*Os mecanismos jurídicos nacionais de combate e de adaptação ao aquecimento global*..... 117
Fernando de Almeida e Vasconcellos

## DOCUMENTOS

*Contributo do TCP para a VII Assembleia Geral das OISC da CPLP: as melhores práticas adotadas na área da auditoria – a experiência do Tribunal de Contas de Portugal*..... 155

*O papel do Tribunal de Contas e do Conselho de prevenção da corrupção no domínio das privatizações* ..... 181
Guilherme d'Oliveira Martins

Discurso de Abertura do Comité de Contacto das Instituições Superiores de Controlo da União Europeia..... 191
Guilherme d'Oliveira Martins

## CRÓNICA DA JURISPRUDÊNCIA

ÍNDICE DE TEMAS ..... 199

1ª SECÇÃO
CONTROLO PRÉVIO ..... 213

2ª SECÇÃO
CONTROLO SUCESSIVO ..... 239

3ª SECÇÃO
RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS ..... 245

SECÇÃO REGIONAL DOS AÇORES ..... 257

SECÇÃO REGIONAL DA MADEIRA ..... 261

**NOTÍCIAS**

Relações externas do Tribunal de Contas Português — Julho a Dezembro de 2012 ..... 267

## ESTATUTO EDITORIAL

O Tribunal de Contas integra-se numa linha de continuidade de diversas instituições do Estado que, desde os anos finais do Século XIII prosseguiram, com estatutos naturalmente diferentes, uma função central de fiscalização financeira.

O sistema de fiscalização das Finanças Públicas português é influenciado por um princípio que, vindo do Direito Romano e tendo expressão tanto do Direito Privado como no Direito Público desde há muito, não deixa de poder documentar-se também em outras experiências jurídicas, algumas bem mais antigas: *quem administra bens alheios presta contas*.

Ora, bom exemplo de bens alheios são os bens públicos que, por serem da comunidade (ou de instituições nascidas da sua auto-organização) não são individualmente de ninguém que zele pela sua integridade e pela fidelidade e transparência da respectiva gestão.

Surge, assim, *a obrigação de prestar contas* como dever dos que administram, a qualquer título, dinheiros ou outros activos públicos.

Como forma apurada de tomar essas contas, com independência, imparcialidade e isenção, surge a jurisdição de Contas, elemento central de um sistema de finanças públicas que pode estender-se a poderes mais amplos.

Tal jurisdição é exercida pelo Tribunal de Contas que, na linha de continuidade acima referida, é afirmado pela Constituição da República de 1976, como um Tribunal supremo integrado no poder judicial, afirmando-se, assim, como órgão supremo de auditoria e de controlo financeiro do Estado de Direito democrático[1].

É neste contexto que se insere a *Revista do Tribunal de Contas*, como um espaço para reflexão, estudo, investigação e informação nos domínios do Direito Financeiro e das Finanças Públicas e, bem assim, do controlo financeiro externo e independente.

Sem perder de vista o cunho científico, bem patente na secção de Doutrina, ocupa especial relevo nos seus objectivos a preocupação de pro-

---

[1] Mais informação institucional sobre o Tribunal de Contas e a sua actividade pode ser obtida através do seu *website:* www.tcontas.pt

porcionar utilidade prática a todos os que, de algum modo, têm de lidar com o Direito Financeiro e as Finanças Públicas e o seu controlo, traduzida na divulgação da actividade do Tribunal.

A Revista assume, a partir deste número, um novo formato, passando a integrar uma crónica de jurisprudência seleccionada, considerando que a maior parte da jurisprudência do Tribunal se encontra disponível na Internet.

Também a partir deste número, o conteúdo da Revista passa a estar disponível em CD-ROM, distribuído conjuntamente com a publicação a todos os seus assinantes, o qual também englobará o texto completo da jurisprudência selecionada.

A Revista rege-se pelo seu *Regulamento* — instrumento de carácter normativo (baseado no artigo 2º do Decreto-Lei nº 290/82, de 26 de Julho) da competência do Presidente do Tribunal de Contas, que é, também, por inerência, seu Director — Despacho nº 20/08 – GP, de 6 de Maio de 2008.

Assim, continuando a adoptar uma periodicidade, em regra, semestral, a Revista apresenta um conteúdo típico estruturado nos seguintes capítulos ou secções:

— **Doutrina**

— **Documentos**

- — Internos
- — De Instituições congéneres
- — De Organizações internacionais

— **Crónica da Jurisprudência**

- — Do Plenário Geral
- — Da 1ª Secção (Controlo Prévio e Controlo concomitante)
- — Da 2ª Secção (Controlo sucessivo)
- — Da 3ª Secção (Efectivação de responsabilidades financeiras)
- — Da Secção Regional dos Açores
- — Da Secção Regional da Madeira

— **Jurisprudência de outros Tribunais com relevância para a actividade do Tribunal de Contas**

— **Pareceres da Procuradoria Geral da República com relevância para a actividade do Tribunal de Contas**

— **História e Cultura (com autonomização do Arquivo Histórico)**

— **Notícias**

— ***CD-Rom***

O Director

(Guilherme d'Oliveira Martins)

## Despacho n.º 20/08—GP

## Regulamento da *Revista do Tribunal de Contas*

O Regulamento da *Revista do Tribunal de Contas* (abreviadamente designada *Revista*), foi aprovado pelo Despacho DP nº 197/88, de 23 de Dezembro, que, por sua vez foi objecto de alterações através dos Despachos DP nº 33/94, de 20 de Abril, 33/95, de 22 de Março, 72/98, de 23 de Julho, 82/01, de 15 de Novembro e de 3/06, de 2 de Fevereiro.

Entretanto, justificando-se a introdução de mais algumas alterações ao citado Regulamento mercê dos ajustamentos institucionais decorrentes do Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas e seus Regulamentos, e sendo de boa técnica a unificação das fontes normativas sobre uma mesma matéria, opta-se, a um tempo, por introduzir as alterações consideradas pertinentes e juntar num só texto o regulamento relativo à *Revista*.

Assim:
Ao abrigo do disposto no nº 5 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 290/82, de 26 de Julho, aprovo o seguinte Regulamento da *Revista do Tribunal de Contas*:

### Artigo 1º
### (Finalidades da *Revista*)

A *Revista do Tribunal de Contas* visa apoiar e dar a conhecer a actividade do Tribunal de Contas, mediante a publicação de jurisprudência, estudos, pareceres, informações e documentos sobre matérias inseridas no âmbito das suas atribuições.

### Artigo 2º
### (Propriedade e administração)

A *Revista* é propriedade do Cofre do Tribunal de Contas e a sua administração compete ao Conselho Administrativo do Cofre.

**Artigo 3º**
**(Direcção)**

1. A Direcção da *Revista* cabe ao Presidente do Tribunal de Contas.

2. Compete ao Director da *Revista*:
   a) Definir a sua linha de orientação;
   b) Planificar, previamente, os temas a tratar em cada número;
   c) Seleccionar os textos referidos no artigo 5º a publicar em cada número;
   d) Estabelecer contactos e endereçar convites a pessoas de reconhecida competência, que queiram colaborar na *Revista*;
   e) Decidir sobre as publicações que podem ser objecto de permuta, de distribuição gratuita ou de assinatura mais favorável.
   f) Fixar a remuneração dos Colaboradores da *Revista*.

3. No exercício da sua competência, o Director da *Revista* é coadjuvado por um Conselho de Redacção de 4 membros por si designados, com um mandato trienal, renovável.

4. Compete ao Director-Geral, com o apoio técnico do Departamento de Consultadoria e Planeamento, propor e submeter previamente à aprovação do Director a organização e o conteúdo de cada número da *Revista*.

5. O apoio técnico atinente à montagem e edição da *Revista* incumbe ao Departamento de Consultadoria e Planeamento, sendo o apoio administrativo prestado pelo Departamento de Gestão Financeira e Patrimonial, nos termos definidos pelo Director-Geral, com o acordo do Presidente do Tribunal.

**Artigo 4º**
**(Regime financeiro)**

As despesas e receitas originadas pela publicação e comercialização da *Revista* são, respectivamente, suportadas e arrecadadas pelo Cofre do Tribunal de Contas.

**Artigo 5º**
**(Estrutura)**

Salvo determinação em contrário do seu Director, a estrutura da *Revista* é composta pelas seguintes Secções:

**— Doutrina**

**— Documentos**

- Internos
- De Instituições congéneres
- De Organizações internacionais

**— Crónica da Jurisprudência**

- Do Plenário Geral
- Da 1ª Secção (Controlo Prévio e Controlo concomitante)
- Da 2ª Secção (Controlo sucessivo)
- Da 3ª Secção (Efectivação de responsabilidades financeiras)
- Da Secção Regional dos Açores
- Da Secção Regional da Madeira

**— Jurisprudência de outros Tribunais com relevância para a actividade do Tribunal de Contas**

**— Pareceres da Procuradoria Geral da República com relevância para a actividade do Tribunal de Contas**

**— História e Cultura (com autonomização do Arquivo Histórico)**

**— Notícias**

**— *CD-Rom***

**Artigo 6º**
**(Fornecimento de jurisprudência)**

A fim de garantir a existência dos documentos a incluir na Crónica de Jurisprudência a que se refere o artigo anterior, a Secretaria deve enviar ao Departamento de Consultadoria e Planeamento (DCP), por correio electrónico ou outro meio equivalente:

a) As versões electrónicas de todos os acórdãos e/ou sentenças proferidos pelas 1ª e 3ª Secções e Plenário Geral, logo após o trânsito em julgado das mesmas;
b) As versões electrónicas de todos os relatórios de auditoria, logo após a notificações dos mesmos aos respectivos destinatários, salvo deliberação contrária à respectiva publicação.

**Artigo 7º**
**(Periodicidade)**

A *Revista do Tribunal de Contas* é publicada semestralmente.

**Artigo 8º**
**(Preparação dos trabalhos para tipografia)**

Os trabalhos a incluir na *Revista* devem ser objecto de processamento informático de texto e enviados à tipografia em suporte electrónico. Os autores dos trabalhos garantirão previamente a prova do conteúdo do referido suporte electrónico.

**Artigo 9º**
**(Revogação e vigência)**

1. É revogado o Despacho DP nº 3/06, de 2 de Fevereiro.
2. O presente Despacho entra imediatamente em vigor.

Lisboa, 6 de Maio de 2008.

O Presidente do Tribunal de Contas

(Guilherme d' Oliveira Martins)

# CONTAS CERTAS POR DIREITO CERTO E PODER LOCAL:

## A «ACCOUNTABILITY» E A «RESPONSIVENESS» NO PODER LOCAL*

Ernesto Cunha**

---

* O presente artigo foi atualizado pelo autor em Fevereiro de 2014.

** Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas.

AGRADECIMENTOS

1. Agradeço os contributos, os comentários e as sugestões para esta Conferência do Auditor Coordenador, Sr. Dr. Antonio Costa Silva e do Auditor Chefe, Sr. Dr. Telmo Mendes.

2. Agradeço igualmente a recolha de jurisprudência da 1ªsecção e os esclarecimentos sobre a fiscalização prévia dos contratos programas das empresas locais e dos contratos de fusão de empresas locais à Auditora Chefe, Sra. Dra. Maria Clara Albino.

3. Agradeço a todos os dirigentes, técnicos, técnicos superiores verificadores e auditores do DVIII e do DVIC as reflexões que temos partilhado sobre a prestação de contas das empresas locais, sobre a prestação de contas consolidadas, sobre a elaboração e execução dos orçamentos municipais, sobre o novo regime da atividade empresarial local, sobre dívida total e endividamento público local e do setor local.

4. No âmbito da elaboração das ***Instruções nº 1/2013-2ªSecção*** (*contas das empresas locais e das empresas participadas*), e da revisão das Instruções relativas às contas das autarquias locais, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas e das contas consolidadas dos grupos autárquicos.

5. E no contexto de complexas auditorias em curso ao endividamento municipal, a municípios e a empresas locais e de verificação de contas.

Conselheiro Ernesto Cunha

1. **A «accountability» e a «responsiveness» no Poder Local**: **significado, extensão e âmbito.**

2. Os decisores financeiros que, estando investidos no exercício de funções públicas, administram dinheiros e ativos públicos, incluindo os que resultam de investidura do voto democrático confiado pelos cidadãos, têm o **dever de prestar contas** pela forma como administram esses dinheiros e ativos, como gerem esses recursos, em nome do povo e exercem o respetivo mandato representativo.

3. Este dever de prestação de contas abrange a obrigação de prestar contas em sentido estrito ou **jurídico-contabilístico.**

4. Mas abrange também o dever daqueles que em democracia representativa têm de prestar contas perante os cidadãos, a opinião pública e as assembleias políticas representativas, pela forma como exercem o seu mandato, afetam os recursos públicos à satisfação das necessidades coletivas, em sentido jurídico - político, tal como é utilizado no direito público, na ciência política ou ciência das finanças públicas e, sendo caso disso, respondem juridicamente por factos ilícitos perante os Tribunais competentes.

5. Para o primeiro sentido nos países anglo-saxónicos utiliza-se a expressão «**accounting»**.

   **5.1.** Este sentido tem como reverso em sede de auditoria pública, a chamada **auditoria financeira ou contabilística e auditoria de conformidade**[1]**.**

   **5.2.** Aqui existe mais uma preocupação da sinceridade e fiabilidade das contas públicas.

   **5.3.** Tem-se em vista formular um juízo de auditoria, se as contas prestadas:

---

[1] Cfr. Hilkka Suma"Definitions and Frameworks" in "Performance or Compliance? - Performance Audit and Public Management in Five Countries", Oxford University Press, Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa, and Marit Waerness", pág. 15 a 29.

**5.3.1.** Refletem de forma adequada a situação financeira e patrimonial das entidades públicas contabilísticas.

**5.3.2.** E se a sua execução orçamental é conforme aos orçamentos votados pelas assembleias representativas, para os fins para que foram votados os créditos orçamentais e, de acordo com as leis quadro relativas à elaboração, aprovação e execução dos orçamentos públicos.

**5.3.3.** E se as transações subjacentes são conformes às normas legais e aos princípios e normas contabilísticas aplicáveis.

**6.** Para o segundo sentido enunciado utiliza-se a expressão «**accountability»,** que abrange não apenas a «**accouting»,** ou a prestação de contas em sentido jurídico-contabilístico, mas sim o dever de demonstração de que os recursos públicos foram geridos de uma forma económica, eficaz e eficiente. E tem como reverso em auditoria pública a chamada **auditoria de performance, de resultados ou de «value for money», ou mais recentemente a avaliação das políticas públicas ou de programas orçamentais**[23]**.**

**6.1.** Aqui tem-se em vista formular um juízo de auditoria sobre se a gestão dos recursos públicos, dos ativos e passivos públicos é conforme aos indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência, tal como fixados pelas autoridades orçamentais competentes.

---

[2] Para uma densificação ao princípio da accountability e responsiveness é fundamental a leitura da excelente dissertação de doutoramento de **Paulo Nogueira da Costa**, "**O Tribunal de Contas e a Boa Governança, Contributos para uma Reforma do Controlo Financeiro Externo em Portugal**", Coimbra Editora, 2014, pág. 271 a 308, pág. 411 a 439 e 443 a 455.

[3] Para uma distinção entre «**accounting»** e «**accountability» cfr. Paulo Nogueira da Costa,** «***Controlo financeiro externo», Tribunal de Contas; «Accounting»* vs. «*Accountability*»** in «**Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal»** , *nº 2, Ano VI, 2013, pág. 49 e seguintes*; cfr. **Fidelma White, Kathryn Hollingsworth** in "**Audit Accountability and Government**", Clarendon Press Oxford, pág 1 a 15 e pág 167 e seguintes; cfr. **Geert Bouckeart and John Halligan** in "**Managing Performance, International Comparisons**", Routledge, 2007, pág 9 a 45 e 67 a 100; **cfr.** "The myth of non-bureaucratic accountability and the anti-administrative impulse"**, Edward Rubin in Public Accountability, Designs, Dilemmas and Experiences**" edited by Michael W, Dowdle, Cambridge Studies in Law and Society.

**6.2.** E se os objetivos enunciados foram ou não atingidos de acordo com aqueles indicadores.

**6.3.** O que não exclui uma avaliação sobre se esses indicadores fixados pelas autoridades orçamentais foram desenhados de forma adequada e de acordo com as perícias, ramos de saber especializados da economia pública, das finanças públicas, da engenharia, da ciência política, da arquitetura, das ciências sociais, da medicina, das ciências do ambiente e do urbanismo.

**6.4.** E que pode também envolver a necessidade do recurso às técnicas ou às boas práticas do «**new public management**», do «**performance budgeting»,** da «**good governance**» e de formulação e de avaliação de políticas públicas[4].

---

[4] Cfr. **Regime Jurídico del Gasto Público, Presupuestatión, Ejecution y Control,** 4ª edición, Boletin Oficial del Estado, Madrid, 2005 págs. 246 e seguintes e pág. 547 em especial**;** cfr**. Jaime Sanchez Revenga, Manual de Pressupuestos y Gestión Financiera**, Instituto de Estudos Fiscales, Madrid, 2011, pág. 144 e seguintes, e em especial pág. 314 e seguintes; cfr**. Klaus Luder, Rowan Jones,** Editors, **«Reforming Governmental accounting and budeting in Europe»**, Facheverlag Modern Wirschaft , Franffurt am Main, 2003; cfr. Roawn Jones, Editor, ***«Public Sector Accouting», Vol. II, «Accounting and Reporting»,*** *Sage Library in Accounting and Finance, Sage, London 2011;* cfr. **Susana Jorge,** Editor**, «Implementing Reforms in Public Sector»** Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008; cfr. **Susana Jorge,** Editor, **«Implementing Reforms in Public Sector»** Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2008; cfr. **Maria Antónia Jorge de Jesus, *«A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e Implicações no Défice Público em Portugal”,*** Fundação Gulbenkian e Fundação para a Ciência e a Tecnologia» Lisboa, 2010***;*** cfr. **«Internacional Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Statistical Bases Of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recomendations for Concergence»** Research Report, 2005, International Public Sector Accounting Board, IFAC); cfr**. The Contact Committee of Supreme Audit Institutions in European Union «Public Procurement»,** Lisboa, 2010**;** cfr**. David O' Regan, «Auditing the Procurement Function, The Institute Internal Auditors Research Foundation»,** 2008**;** cfr. **CIPFA, «A risk based Approach to the Audit of Procurement»,** London, 2010**;** cfr. **Lori Keating, Performance Audit of Public Sector Property;** cfr**. Elisabeth Campanhac, Evaluer les partenariats publics privé en Europe**, Presses de L'École National des Ponts et Chaussés, Paris, 2009; cfr. **Geert Christopher Pollitt and Geert Bouckaert, «*Public Management Reform - A comparative analysis»*** *Second Edition, 2004;* cfr. ***Andrew Ewan Ferlie, Lynn, Loise Fitzgerald, Andrew Pettigrew, Editors, «The New Public Management»,Oxford University Press, 2009***; cfr. **Bachier Mazouz*, sous la direction de, «Le metier du gestionaire public à l'aube de la gestion pour resultats»*** Presse Universitaires du Québec, 2008***;*** cfr. **Norman Flyn*, «Public Sector Management»,*** Fith Edition, Sage, 2007, pág. 125 e seguintes***;*** cfr. **Geert Bouckaert and John Halligan, *«Managing Performance - International Comparisons»,*** Routledge, 2008***;*** cfr. ***H* M Combs and D E Jenkins, *«Public Sector Financial Management»,*** third edition, Thompson, 2002***;*** cfr. ***José Maria Gorordo Bilbao, «El control de las Cuentas Pública»,*** Civtas-

**6.5.** O que poderá significar para além dos juízos de **auditoria sobre a boa gestão pública** a formulação de recomendações dirigidas, não apenas aos **decisores executivos,** mas também àqueles que têm a responsabilidade de definir os objetivos e fixar os indicadores de gestão e os métodos adequados de análise custo-benefício, designadamente as autoridades orçamentais das **assembleias políticas representativas**.

**6.6.** Esta abordagem pressupõe um sistema de orçamentação por programas, com identificação dos objetivos, dos indicadores de mensuração das medidas, dos custos estimados e um sistema de contabilidade analítica por custos.

**6.7.** E tem em vista uma avaliação: saber se a gestão pública foi **económica, eficaz e eficiente**. Os métodos utilizados são significativamente diferentes dos da auditoria financeira ou de conformidade, envolvendo o recurso a **saberes multidisciplinares** tal como os acima enunciados[5].

---

Thompson Reuters, pág. 329 e seguintes***;*** cfr. **Marc Robison, Editor «*Performance Budgeting - Linking Funding and Results*»,** International Monetary Fund, 2007**;** cfr. **Stevens Reburn, Robert J. Shea and Terry F. Buss Editors, «*Performance Management and budgeting – How's Goverment Can Learn from Experience*»,** *National Academy of Public Experience*, 2008; cfr. **William G.Arnold, *«Performance Budgeting - What Works, What Doesn't Work», Management*** Concepts, 2008***;*** cfr. ***Patria de Lancer Julnes «Performance - Based - Effective Implementation and Maintenance»*** CCR Press, 2009; cfr. ***Gerald J. Miller, W. Bartley Hildreth, Jack Rabin, «Performance – Based Bufgeting»,*** An ASPA Classics Volume, 2000***;*** cfr. **Patria de Lancer Julnes Buldd Marc Holzer, Editors, *«Performance Measurement - Bulding Theory, Improving Pratice»,*** An ASPA Classics Volume, 2000; cfr. **Patria de Lancer Julnes, Frances Stones Berry, Maria P. Aristigueta, Kaifeng Yang, *«International Handbook of Pratice- Based Performance Management»,*** Sage, 2008; cfr. **Jonathan D. Breul and Carl Moravitz, Editors *«Integrating Performance and Budgets-The Budget Office of Tomorrow»*** Rowman and Litlefield Publishers Inc, 2007***;*** cfr**. John R. Bartle,** Editor, ***«Evolving Theories of Public Budgeting»,*** Elsevier Science Limited, 2001***;*** cfr. **Robert D.Lee, Jr, *Ronald W. Johnson, Philip G.Joyce, «Public Budgets Systems»,*** John and Barttlet Publishers, 8th Edition, 2000; **Nazaré Costa Cabral, *«Programação e Decisão Orçamental Da Racionalidade das Decisões Orçamentais»,*** Almedina, 2008; cfr. **nos EUA, John B. Gilmour, «*Implementing OMB's Program Assessement Rating Tool PART Meeting the Chalenges of Performance – Based Budgeting»* in «*Performance Management and Budgeting, How Governments Can Lear from Experience»,*** Edited by F. Steven, Robert J. Shea and Terry Buss, *National Academy Public Administration, pág.22 e seguintes.*

[5] **Cfr. Jeremy Lonsdale** "Approaching Performance Audit Methods" in "**Performance or Compliance?- Performance Audit and Public Management in Five Countries**", Oxford University Press, Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa, and Marit Waerness, Oxford University Press, pág 126 a 148.

**7.** Nos países de modelo anglo-saxónico a «**accountability»,** em sentido amplo, está associada à «**responsiveness»**.

**8.** Esta constitui o **dever dos que estão investidos em funções públicas de demonstrar perante os cidadãos** e **as assembleias políticas representativas** que os recursos públicos foram utilizados de forma legal, regular, de acordo com os princípios e normas de contabilidade aplicáveis. E que essa utilização corresponde a uma gestão económica, eficaz e eficiente.

**9.** Com efeito, tal como se pode ler em várias sentenças da 2ª secção do Tribunal de Contas que decidiram no âmbito de processos de multa instaurados por não prestação de contas, incorrendo os infratores em infração prevista e punida no artigo 66 nº,1 alínea c) **da Lei nº 98/97 de 26 de agosto**.

**10.** Esta obrigação de prestação de contas neste sentido, tem o seu fundamento no artigo 15º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão «**a sociedade tem o direito de pedir a todo o agente público contas pela sua administração».**

**11.** «Trata-se, com efeito de um princípio de direito constitucional positivo em vigor em França, mas que se integra na matriz **constitucional europeia afirmada e rececionada no Tratado da União Europeia**, na parte relativa ao principio da **transparência e prestação de contas** de todos os que **administrem dinheiros e ativos públicos** que lhes **são postos à sua disposição, para satisfação de necessidades coletivas, por forma legal e regular, em obediência aos princípios da soberania popular, da juridicidade dos comportamentos dos agentes públicos e da boa gestão dos recursos públicos**».

**12.** E que vigora hoje em todos os Estados Membros da União Europeia de acordo com os princípios e normas previstas nas Constituições nacionais.

**13.** Mas com especial incidência nos países da zona euro, no quadro das vinculações, da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental.

**14.** Quer digam respeito aos governos centrais e suas *administrações públicas*, quer digam respeito aos governos estaduais ou regionais e locais e suas *administrações públicas.*

**15.** *E quer digam respeito a entidades do setor público administrativo em sentido estrito, quer digam respeito a entidades contabilísticas que independentemente da sua forma e natureza jurídica reúnam os requisitos previstos no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, para a sua inclusão nos perímetros das administrações públicas e nas respetivas contas nacionais ou regionais, em virtude da existência de elementos de poder ou de controlo, por parte das autoridades estatísticas nacionais, em articulação e de acordo com os critérios metodológicos, critérios interpretativo, e decisões do Eurostat.*

**16.** Este dever é mais amplo que o dever de apresentar contas sinceras e fiáveis, e recai **não apenas sobre quem tem o dever de apresentar e prestar essas contas**, mas sobre quem define as políticas públicas e a matriz da sua formulação, execução e avaliação e quem intervém a qualquer título na gestão dos recursos públicos, **particularmente nos casos de gestão em rede, em que se verifica uma complexificação do processo de decisão financeira e uma intervenção poligonal da governação pública.**

**17.** E compreende a intervenção de órgãos executivos e deliberativos, ou a desconcentração vertical, no seio da mesma pessoa coletiva pública.

**18.** E abrange ainda a descentralização em entidades empresariais, societárias, associativas ou fundacionais ou o desenho de parcerias públicas entre os vários níveis nacional de decisão e governação públicas da administração central e da administração local**, («multi-level governance»)**[6].

[6] Cfr. Nazaré da Costa Cabral "**A Teoria do Federalismo Financeiro"**, Almedina, 2013, pág. 103 a 107 ae pág. 252; cfr. Mark Hallerberg "**Multi-level governance, decentralization and fiscal federalism**" in Handbook on Multi-level Governance, Edward Elgar Publishing, 2010, pág 124 a 126. Cfr. Markus Jachtenfuchs "**The Institutional Framework of the European Union**" in Handbook on Multi-level Governance, Edward Elgar Publishing, 2010, pág 203; cfr. Robin Boadway, Anwar Shah, "**Fiscal Federalism - Principles and Practice of Multiorder Governance"** Cambridge University Press, 2009, pág 242 a 266, 306 a 351, 464 a 498; cfr. Ehtisham Ahmad and Giorgio Brosio, "**Handbook of Fiscal Federalism",** Edward Elgar Publishing, 2008, págs 33 a 61, 131 a 154, 182 a 201 e 381 a

**19.** Ou, envolve a integração em níveis de governação económica, de estabilidade financeira supranacionais e a sujeição a vinculações externas das finanças públicas, resultante de **Tratados Europeus ou intergovernamentais que Portugal subscreveu**, ou de **fontes de direito europeu** com eficácia interna direta na **Ordem Jurídica Portuguesa.**

**19.1.** Ou que implicam a necessidade da sua transposição através dos instrumentos jurídicos adequados.

**19.2.** Ou a instrumentos de «**soft law»**, como sejam os manuais ou decisões e interpretações do **Eurostat.**

**20.** Nos países do **sistema europeu continental de modelo latino,** como é nosso, o dever de demonstração de que os recursos públicos foram utilizados de forma, legal, regular, conforme aos princípios e normas de contabilidade aplicáveis e que corresponda a uma gestão pública económica, eficaz e eficiente, está **também associado a um regime de responsabilidade jurídico-financeira, por parte daqueles:**

**20.1.** que estão obrigados à prestação de contas.

**20.2.** E os que a qualquer título intervêm, nos termos acima enunciados, em qualquer fase do processo de decisão financeira:

**20.2.1.** Quer no caso de governação em rede ou partilhada, quer no caso de exercícios de poderes por parte de órgãos deliberativos em relação a órgãos executivos, no seio da mesma pessoa coletiva;

**20.2.2.** Quer no exercício de poderes de direção, superintendência e/ou de tutela ou de acionista público, ou de entidade consolidante, e pratiquem atos financeiros constitutivos de responsabilidades financeiras, sejam ou não titulares de órgãos singulares ou colegiais de entidades sujeitas à obrigação de prestação de contas.

---

405; Robin Boadway, Anwar Shah, "**Intergovernmental Fiscal Transfers**", The World Bank, 2007, pág 55 a 74, 133 a 169, 225 a 255, 293 a 317, 397 a 422.

**20.2.3.** Hoje a responsabilidade financeira pode também recair sobre **aqueles que no exercício das suas funções informem erradamente**, quanto ao fundamento jurídico, técnico, económico-financeiro e contabilístico os **decisores financeiros** com competência para praticar atos financeiros, incluindo a aprovação de orçamentos e de contas, atos administrativos, regulamentos internos ou externos, atos ou negócios jurídicos unilaterais ou contratos públicos, administrativos ou de direito financeiro.

**20.3.** Quer sejam decisores financeiros políticos quer sejam decisores administrativos integrados numa relação hierárquica, de superintendência, de tutela ou inerentes ao exercício da função acionista**.**

**20.3.1** E quer sejam regidos pelo direito administrativo e pelo direito financeiro público, quer sejam regidos exclusivamente ou conjuntamente pelo direito civil, pelo direito comercial ou das sociedades comerciais, pelo direito bancário ou dos instrumentos financeiros ou dos valores mobiliários.

**20.4.** Este é o regime que está instituído a partir da entrada em vigor da **Lei nº 98/97, de 26 de Agosto**. Até à exceção dos casos de alcance, a responsabilidade recaía sempre **nos titulares de órgãos singulares ou colegiais de entidades contabilísticas obrigadas** à prestação de contas ao Tribunal de Contas.

**20.4.1.** O único processo de responsabilização teria de ser efetuado exclusivamente no **processo de julgamento de contas.**

**20.4.2.** Hoje o que constitui fundamento para a imputação de responsabilidades é a autoria de factos ilícitos financeiros, independentemente do seu autor ser obrigado à prestação de contas.

**20.4.3.** E pode ser **efetivado no âmbito da prestação de contas em sentido estrito ou jurídico-contabilístico**.

**20.4.4.** Mas também no âmbito da apreciação de **atos financeiros enunciados, apurados e identificados em auditorias de todo o tipo,** sejam auditorias financeiras, sejam auditorias de conformidade, sejam auditorias de resultados ou de performance.

**21.** Este dever de demonstração por parte dos visados em processos de auditoria, ou de julgamento de responsabilidades está expressamente previsto no **artigo 61º, nº.1 da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas,** como significando «**a demonstração de que a utilização de dinheiros e outros ativos públicos postos à sua disposição (-**foi feita-**) de forma legal, regular e conforme aos princípios da boa gestão».**

**22.** Incluem o grupo **de decisores financeiros no âmbito do Poder Local e no sector local** em sentido amplo, nos termos acima enunciados:

**22.1. Os autarcas que sejam membros de órgãos executivos autárquicos, os titulares de órgãos executivos de entidades intermunicipais e os dirigentes dos serviços importantes com** competências financeiras.

**22.1.1.** Em primeiro lugar, compete-lhes **preparar, aprovar e apresentar o projeto de orçamento aos órgãos deliberativos**, privilegiando a sua estruturação em orçamentos por programas, **com definição dos respetivos objetivos a atingir e fixando os indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência,** à luz dos quais esses objetivos devem ser atingidos, e a sua avaliação e mensuração deverá ser feita ***ex ante*** ou ***ex post.***

**22.1.2.** Em segundo lugar, compete-lhes a**ssegurar a execução orçamental,** adotar e fazer cumprir as adequadas **normas de controlo interno** relativas à gestão **financeira, orçamental, à contabilidade e registo de compromissos e de pagamentos atrasados, gestão patrimonial, de tesouraria**, **de dívida pública** e de recurso ao **crédito,** ou de **regularização ou renegociação de dívidas comerciais, administrativas** através

da sua modificação objetiva e/ou subjetiva e conversão em dívida de natureza financeira**.**

**22.1.3.** **Em terceiro lugar, compete-lhes autorizar as despesas, autorizar as decisões de contratar**, **adjudicar** na sequência de procedimentos administrativos tendentes à celebração de contratos públicos ou privados e praticar todos os atos relativos à aquisição, administração e alienação ou troca de bens do domínio privado, ou a afetação, classificação e desafetação de bens do domínio público autárquico.

**22.1.4.** **Em quarto lugar, compete-lhes autorizar as admissões de pessoal, gerir os recursos humanos**, nos termos da lei e dos constrangimentos orçamentais em vigor.

**22.1.5.** **Em quinto lugar,** compete-lhes **avaliar previamente a legalidade** dos factos constitutivos de despesas, a sua **regularidade contabilística e orçamental.**

**22.1.6.** **Em sexto lugar, compete-lhes avaliar previamente à emissão da ordem de pagamentos** se, os pagamentos a satisfazer correspondem ao cumprimento de obrigações jurídicas, perfeitas e validamente constituídas, com aptidão para vincular juridicamente e com eficácia externa os respetivos **orçamentos.**

**22.1.7.** **Em sétimo lugar**, compete-lhes proceder à avaliação «***ex ante***» e «***ex post***» **da sustentabilidade financeira dos factos constitutivos de despesa**:

**22.1.8.** Face aos orçamentos aprovados, às normas de controlo interno, aos dados relativos à sua execução orçamental e ao sistema de registo contabilístico dos compromissos e aos indicadores da gestão dos fluxos de receita e de despesa na tesouraria e da previsão de fundos de disponíveis;

**22.1.9.** Para satisfazer ***pontualmente, (*****nos prazos contratualmente estipulados e na íntegra, ponto por ponto),**

**os compromissos jurídicos assumidos com terceiros**, designadamente com **operadores económicos privados**, na vigência do **respetivo orçamento anual ou no quadro de programação orçamental plurianual**, aprovado pelas assembleias políticas representativas.

**22.2.** **Em oitavo lugar,** compete-lhes proceder **à avaliação da economia, eficácia e a eficiência das despesas públicas a autorizar**, em especial as **despesas de investimento e de capital que estejam** integradas em programas **orçamentais cofinanciados por programas europeus aprovados por autoridades europeias**:

**22.2.1.** Tendo em conta os objetivos fixados e os indicadores qualitativos e quantitativos de economia de eficácia e de eficiência pelas autoridades orçamentais competentes;

**22.2.2.** E sendo caso disso, tendo em conta os critérios fixados pelas autoridades nacionais e europeias competentes no âmbito dos programas europeus que serviram de fundamento à sua elegibilidade.

**22.3.** Em nono lugar, compete-lhes **autorizar a assunção dos compromissos juridicamente válidos e assumidos perante terceiros**, determinando o seu registo sequencial e a garantia prévia de cabimento orçamental e/ou de fundos disponíveis para assegurar o seu pagamento, nos prazos contratualmente estipulados.

**22.4.** **Em décimo lugar**, compete-lhes o dever de observar **o princípio da boa-fé contratual previsto, no artigo 217º do Código Civil**, nas relações contratuais com os operadores económicos privados, evitando fazer recair sobre estes as consequências de invocação de nulidade dos contratos, pelo não cumprimento dessas obrigações e deveres internos e funcionais de registo de compromissos ou de falta de garantia de fundos disponíveis para satisfazer esses compromissos, designadamente a eventual inexigibilidade dos respetivos créditos, **por forma a evitar:**

**22.4.1.** A invocação pelos operadores privados nos tribunais legalmente competentes para dirimir os litígios do ***princípio venire contra factum proprium, ou e do enriquecimento sem causa,*** quando as prestações emergentes dos contratos tenham sido satisfeitas tempestivamente pelos referidos operadores titulares de créditos**,** os bens entregues, os serviços prestados e os trabalhos efetivamente realizados, de acordo com os autos de medição, e as obras completamente realizadas e rececionadas, **tenham ou não os contratos de que emergem os referidos créditos sido precedidos de visto prévio legalmente exigível do Tribunal de Contas.**

**22.4.2.** E a **satisfação judicial integral e a cobrança coerciva dos referidos compromissos e créditos** nos tribunais competentes, acrescidos de juros com impactos de obrigações acessórias de juros de mora nos orçamentos autárquicos, intermunicipais, ou das empresas locais ou intermunicipais, em caso de incumprimento ou de mora, dentro dos prazos legais e contratualmente estipulados.

**22.5.** **Em décimo primeiro lugar**, **compete-lhes assegurar a gestão de tesouraria, autorizar os pagamentos, certificando-se que correspondem ao cumprimento de obrigações jurídicas e perfeitas com aptidão para vincular juridicamente o orçamento,** e pagar as **despesas,** de acordo com as **normas legais permissivas** a**plicávei**s e com as **normas de controlo interno instituídas**, nos termos da lei ou de anteriores recomendações do Tribunal de Contas.

**22.6.** **Em décimo segundo lugar**, **compete-lhes o dever de** d**eterminar a realização e supervisionar os estudos técnicos, económicos e jurídicos preparatórios e aprovar as propostas de contração de empréstimos, de curto, médio e longo prazo, aos órgãos deliberativos** e, bem assim, o **recurso a instrumentos ou planos de regularização de dívidas e de pagamentos atrasados**, nos termos taxativamente previstos na lei e que careçam igualmente de **autorização dos órgãos deliberativos.**

**22.7.** **Em décimo terceiro lugar**, **compete-lhes o dever de cumprir e fazer cumprir as obrigações de registo contabilístico** dos compromissos, e de todas as operações **orçamentais,** de **tesouraria**, **patrimoniais,** de **acréscimo** e de **especialização de exercícios**, nos termos dos **sistemas contabilísticos** em vigor, **aprovados por lei para cada tipo de entidade contabilística e** de acordo com as normas de controlo interno em vigor.

**22.8.** **Em décimo quarto lugar**, **compete-lhes o dever de supervisionar os serviços municipais, emitindo as pertinentes orientações, diretivas e instruções**, para o efeito adequadas, **relativas à elaboração das contas,** responsabilizando-se, **através da sua assinatura:**

**22.8.1.** Pela **sinceridade e fiabilidade da elaboração das contas individuais da autarquia e dos serviços municipalizados,** ou **das contas consolidadas dos grupos municipais ou intermunicipais,** de acordo com as normas e princípios de **contabilidade aplicáveis a umas e a outras, na união económica e monetária, em Portugal e as normas de controlo interno em vigor**.

**22.8.2.** E pela conformidade das transações **subjacentes com os princípios gerais de direito financeiro público e orçamental, em vigor na união económica e monetária e com as normas legais diretamente aplicáveis em Portugal, com os orçamentos aprovados e com os princípios e normas de contabilidade aplicáveis**.

**22.9.** E, por último **compete-lhes** determinar, em sessão do órgão executivo competente, a sua remessa e a sua prestação ao Tribunal de Contas, nos termos da sua **Lei de Organização e Processo** e das **Instruções** ou das **Resoluções** por este aprovadas, sem prejuízo da sua prévia certificação legal obrigatória por auditores externos inscritos como revisores oficiais de contas e da sua aprovação pelos órgãos deliberativos.

**23.** São também decisores financeiros no poder local, para este efeito, os **titulares dos órgãos executivos de empresas locais ou participadas, designados pelas assembleias gerais das empresas em relação às quais as entidades públicas participantes disponham de poderes de controlo, nos termos enunciados no Sistema Europeu de Contas, sendo aquelas assembleias gerais integradas por representantes das entidades públicas participantes designados pelos respetivos órgãos executivos.**

**24. Os quais dispõem de importantes competências financeiras.**

**24.1. Em primeiro lugar, compete-lhes** submeter aos acionistas as propostas **de orientações estratégicas válidas para o mandato dos órgãos de gestão** onde se definam os objetivos a prosseguir tendo em vista a prossecução dos serviços de interesse geral, contendo metas quantificadas, e com as empresas locais de desenvolvimento local e regional, contemplando a celebração de contratos-programa entre as entidades públicas participantes e as empresas locais em causa.

**24.2. Em segundo lugar**, compete-lhes preparar e submeter às **assembleias gerais,** dando conhecimento aos órgãos executivos das entidades públicas participantes, **as orientações anuais, as quais incluem a aprovação dos seguintes instrumentos de gestão previsional ou dos seguintes instrumentos financeiros que envolvam o recurso ao endividamento**, designadamente:

**24.2.1. Orçamentos anuais**, incluindo a estimativa das operações financeiras com o Estado e as autarquias.

**24.2.2. Planos de investimentos anuais e plurianuais** e respetivas fontes de financiamento.

**24.2.3. Documentos de prestação anual de contas,** responsabilizando-se, pela sua assinatura, pela sua sinceridade e fiabilidade e pela conformidade das transações subjacentes, em ambos os casos, **com os princípios gerais de direito financeiro público e orçamental em vigor na união económica e monetária, com as normas legais do regime jurídico**

**da atividade empresarial local, do Código das Sociedades Comerciais, em especial as relativas ao direito da prestação de contas, à fiscalização, à extinção, à fusão, à cisão e internalização aplicáveis em Portugal e de acordo com os princípios e as normas de contabilidade igualmente aplicáveis**.

**24.2.4.** **Relatórios trimestrais de execução orçamental.**

**24.2.5.** **Empréstimos a contrair pelas empresas locais ou participadas,** as quais relevam para o cômputo da dívida total dos grupos públicos autárquicos e **intermunicipais.**

**25.** Estão também incluídos **neste grupo de decisores financeiros do Poder Local e do sector local em sentido amplo**, nos termos acima enunciados:

**25.1.** **Os membros das assembleias gerais das empresas locais ou participadas**;

**25.2.** **Os membros dos órgãos executivos ou deliberativos das associações de direito privado;**

**25.3.** **Ou de conselhos de curadores ou de órgãos de gestão de fundações públicas de direito privado**, com **dotação fundacional constituída por ativos públicos autárquicos ou intermunicipais, e financiadas com regularidade com transferências de orçamentos autárquicos** ou intermunicipais.

**25.4.** Desde que em qualquer dos casos enunciados:

**25.4.1.** Se verifique uma posição de domínio por parte das autarquias ou de entidades intermunicipais, nos termos enunciados do **Sistema Europeu de Contas e no Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais.**

**25.4.2.** Estejam reunidos os **pressupostos para a sua reclassificação nos perímetros das administrações**

**públicas pela autoridade estatística nacional e para a sua integração nos perímetros de consolidação dos grupos públicos autárquicos ou intermunicipais**.

**25.4.3.** Estes **membros de órgãos executivos** ou deliberativos destas entidades contabilísticas **dispõem de competência**, nos termos para aprovar:

**25.4.3.1.** **As respetivas orientações anuais;**

**25.4.3.2.** Os orçamentos;

**25.4.3.3.** Os **planos de investimentos anuais** e **plurianuais**;

**25.4.3.4.** **A contração de empréstimos de curto, médio**, **longo prazo** ou de outros instrumentos financeiros junto do governo ou do sistema financeiro que relevam para o cálculo da dívida pública total do grupo municipal, e para o cálculo dos limites de endividamento de curto, médio e longo prazo dos grupos municipais ou intermunicipais;

**25.4.4.** **Planos extraordinários de regularização de dívidas comerciais ou administrativas e de pagamentos atrasados**, desde que expressamente permitidas por lei habilitante, **sem prejuízo da competência de autorização prévia pelas assembleias politicas deliberativas e representativas.**

**26.** São também considerados **decisores financeiros, nos termos enunciados, obrigados a prestar contas pelos seus atos de administração financeira** os titulares de órgãos do Estado ou das autarquias e **entidades intermunicipais que exerçam as funções de tutela financeira ou de função acionista**, e respondam, **por ação ou por omissão, pela violação de deveres funcionais de fiscalização e controlo.**

**27.** São ainda também **decisores financeiros**, os membros dos **órgãos deliberativos das autarquias locais ou das entidades intermunicipais,** quando exercem as respetivas **competências financeiras**[7]**.**

**27.1.** **Compete-lhes** primeiramente, **aprovar os orçamentos autárquicos ou das entidades intermunicipais, as Grandes Opções do Plano, com observância das regras e dos princípios orçamentais**.

**27.2.** Estão integrados nesta competência de aprovação dos orçamentos autárquicos ou das entidades intermunicipais vários importantes **poderes-deveres.**

**27.2.1.** **Salienta-se o poder-dever de observância dos princípios do equilíbrio** e **da sinceridade orçamentais**, em ordem a que as receitas efetivas cubram as despesas efetivas e que estas nunca excedam, ao nível da assunção dos compromissos, as receitas efetivas arrecadas ao longo do exercício orçamental e que a previsão das receitas seja realista e alicerçada numa estratégia de consolidação orçamental e num quadro macro económico adequado à realidade da economia local.

**27.2.2.** A falta de equilíbrio orçamental pode ter consequências penalizadoras para os municípios:

**I.** **Em primeiro lugar**, quando a dívida total calculada, nos termos do **artigo 52º da Lei nº 73/2013, de 3 de Setembro:**

**a)** atinja ou ultrapasse a média da receita corrente liquida cobrada nos tês exercícios anteriores, hipótese em que são informados os

[7] Cfr. **António Cândido de Oliveira "As assembleias das autarquias locais e o bom funcionamento da administração pública"** in "**Direito Regional e Local**", Nº 19, Julho/Setembro, 2012, pág.5 e seguintes; do mesmo autor **"O funcionamento das assembleias municipais em Portugal"** in "**Direito Regional e Local"**, Nº 7, Julho/Setembro, 2009, pág 29 e seguintes; cfr. **Carlos de Abreu Amorim "Algumas notas sobre o regime jurídico das assembleias municipais portuguesas**" in "**Direito Regional e Local**", Nº 7, Julho/Setembro, 2009, pág. 37 e seguintes.

membros do Governo responsáveis pelas finanças e das autarquias locais, bem como os presidentes dos órgãos executivo e deliberativo do município em causa;

**b)** atinja ou ultrapasse 1,5 vezes a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, hipótese em que além das entidades enunciadas serão igualmente informados a DGAL e Banco de Portugal.

**II.** **Em segundo lugar**, no caso de o município registar uma taxa de execução de receita prevista inferior a 85%, hipótese em que são informadas as mesmas entidades:

– sempre, que na **sequência dos alertas de desvios precoces realizados pela DGAL nos termos enunciados,** os municípios ultrapassem o limite da dívida total poderão ficar sujeitos, com caráter facultativo ou obrigatório, aos mecanismos de saneamento ou de recuperação, consoante o nível de desequilíbrio verificado a 31 de dezembro.

– o que poderá envolver o recurso obrigatório a planos de saneamento, mediante a intervenção do **Fundo de Apoio Municipal**, com sérias limitações **à autonomia orçamental, financeira e patrimonial e de recurso ao crédito por parte dos municípios** (**artigos 56º a 64º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**).

**III.** **Em terceiro lugar**, **compete-lhes exercer o poder-dever** de observância dos princípios da **unidade e da plenitude orçamental**, em ordem a que a aprovação do orçamento municipal compreenda:

**27.2.3.** A aprovação da **totalidade das receitas das despesas das autarquias e das entidades intermunicipais, incluindo de forma desagregada os orçamentos dos serviços municipalizados ou intermunicipalizados**;

**27.2.4.** A aprovação **dos orçamentos anexos, relativos a**:

- **órgãos e serviços do município**, com autonomia financeira, em princípio sujeitos aos princípios e regras orçamentais aplicáveis aos municípios como é o caso dos serviços municipalizados;

- **empresas locais e empresas participadas pelo município;**

- **associações privadas e fundações públicas de direito privado** com **dotações fundacionais provenientes de ativos autárquicos e financiadas com regularidade com transferências provenientes de orçamentos municipais**;

- **outras entidades de natureza de verificação casuística;**

- sempre que seja possível concluir pela existência de **domínio de controlo,** nos termos definidos no **Sistema Europeu de Contas**, para efeitos de consolidação de contas dos grupos municipais e no **Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais** aprovado pela **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro,** que tenham sido objeto de integração nas contas da administração regional e local pela autoridade estatística nacional**.**

Ora, no caso das empresas locais, participadas, das associações privadas ou das fundações privadas de direito público, mesmo que tenham sido reclassificadas nos perímetros da administração regi-

onal e local, os respetivos orçamentos **não estão por enquanto sujeitos aos princípios e regras orçamentais aplicáveis aos municípios.**

**27.2.5.** Deste modo a formulação constante do **artigo 40º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro** relativo ao equilíbrio orçamental por forma a abranger todas as entidades do setor **local** não pode deixar de suscitar as maiores reservas quando confrontada com o **artigo 46º da mesma lei.**

**27.2.6.** Com efeito, os orçamentos das empresas locais, participadas, das fundações públicas de direito privado, não são estruturados na base de receitas e de despesas, mas sim de **custos e proveitos.**

Ou seja, são **orçamentos económicos** e **financeiro**s. Não são **orçamentos limitativos instituídos numa base de caixa**, numa ótica de receitas e despesas segundo o classificador económico das despesas, como é caso dos orçamentos municipais, paroquiais e dos serviços municipalizados.

**27.2.6.1.** Os orçamentos destas entidades são orçamentos económicos anexos a **orçamentos** dos municípios, estes sim organizados numa base de contabilidade de caixa e limitativos, e não estão sujeitos às normas de elaboração e execução da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, e do **POCAL**, mas sim às normas da **Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto** e ao **SNC.**

**27.2.6.2.** As **bases contabilísticas dos orçamentos e das contas** das entidades do setor local são **diversas.** O que suscitará também dificuldades mesmo para efeitos de **consolidação das contas dos grupos municipais ou intermunicipais**. O POCAL tem uma **matriz concetual** completamente diferente do SNC. Mesmo no que diz respeito **à contabilidade patrimonial, digráfica ou de acréscimo**. O POCAL foi concebido através da matriz do POC Geral. Este foi substituído pelo **SNC que fez aplicar em Portugal as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC/IAS).** Ao

nível do setor público a matriz derivada das NIC/IAS é constituída pelos **IPSAS**.

**27.2.6.3.** Além de que a **reconciliação entre orçamento de caixa** e o **orçamento económico, e as contas de contabilidade orçamental e as contas de contabilidade patrimonial, digráfica e de acréscimo**, ao nível da mesma pessoa coletiva de população e território é assegurada pelas **contas da classe zero e pelos códigos de classificação económica das despesas e das receitas.** Aliás, o POCAL não tem subjacente um orçamento económico e financeiro **previsional de custos e proveitos.** É um regime de dupla contabilidade, sem expressão num **orçamento financeiro e económico previsional de custos e dos proveitos.**

**27.2.6.4.** O que não sucede com o **SNC**, essencialmente concebido para empresas privadas, para empresas públicas ou para empresas locais ou participadas, onde os instrumentos de gestão previsional são sempre económicos e financeiros, mas sem expressão num orçamento de caixa limitativo. O **conceito de equilíbrio orçamental** previsto no **artigo 40º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro**, não é **completamente compaginável com os artigos 40º, 41º, 47º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto** ou com o **SNC.** Não se pode assim falar em **todas receitas necessárias para cobrir as despesas, no caso das empresas locais.**

**27.2.6.5.** No caso das entidades públicas da administração central, que independentemente da sua natureza e forma jurídica tenham sido reclassificadas pela autoridade estatística nacional, nos perímetros das administrações públicas, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais**, a solução prevista na Lei do Enquadramento Orçamental foi diferente da solução contida na **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro**.

**27.2.6.6.** Com efeito, desde as revisões e republicações ocorridas em **2011 da Lei do Enquadramento Orçamental** a consagração pela primeira vez nas **Leis do Orçamento do Estado de 2012 e de 2013,** daquele princípio, foi mediante a integração destas entidades reclassificadas no Orçamento do Estado, **como fundos e serviços autónomos,** submetidos:

- a uma disciplina do regime de execução orçamental dos fundos e serviços autónomos previsto na LEO, designadamente ao regime de equilíbrio orçamental aplicável a estes;

- e **a um regime de contabilidade orçamental simplificado previsto nos decretos – leis de execução orçamental de 2012 e de 2013.**

**27.2.6.7.** No **artigo 46º da Lei n.º 73/2013, de 3 de Novembro** prevê-se apenas como integrando o orçamento municipal, intermunicipal, de forma autónoma o mapa das dotações de receita e despesa relativas aos serviços municipalizados.

**27.2.6.8.** Ora os **orçamentos desenvolvidos dos serviços municipalizados** figuram como **orçamentos anexos** ao orçamento municipal, como se de um **fundo e serviço autónomo** se tratasse.

**27.2.6.9.** E estão sujeitos ao **POCAL** e às normas relativas à elaboração dos orçamentos e de execução orçamental e contabilização dos municípios. O que aliás está em consonância com o **artigo 16º, n.º1 da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**.

**27.2.6.10.** Portanto os únicos fundos e serviços autónomos municipais previstos no **artigo 46º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro** são os serviços municipalizados.

**27.2.6.11.** As empresas locais ou participadas, as fundações públicas de direito privado com ativos municipais ou financiadas com regularidade com transferências dos orçamentos municipais e associações em que os municípios sejam associados.

**27.2.6.12.** Há pois uma diferença nítida entre:

- o regime previsto no **artigo 2.º, nº 5 da Lei do Enquadramento Orçamental** quando considera «**integrados no setor público administrativo, como serviços e fundos autónomos, nos subsectores da administração central, regional, as entidades que independentemente da sua natureza e forma, tenham sido incluídas em cada subsetor no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, nas últimas contas setoriais** publicadas **pela autoridade estatística, referentes ao ano anterior ao da apresentação do Orçamento**».

- E o regime adotado no **artigo 46.º pela Lei n.º 73/2013 de 3 de Setembro,** apesar de o **artigo 2.º, nº 6 da Lei do Enquadramento Orçamental** apontar tendencialmente nesse sentido.

**27.2.6.13.** Com efeito, a solução que veio a ser adotada para as entidades públicas reclassificadas do setor local ficou claramente **aquém desta previsão da Lei do Enquadramento Orçamental.**

**27.2.6.14.** Admite-se ainda que as entidades públicas reclassificadas do Estado ou do setor local possam continuar a estar sujeitos ao **SNC e** não ao POC/P ou ao POCAL.

**27.2.6.15.** Fala-se muito na necessidade da adoção dos **IPSAS/EPSAS** o que permitiria uma convergência mais fácil, com as **Normas Internacionais de Contabilidade e com o SNC.** A **República Por-**

**tuguesa** vinculou-se através da **Lei n.º 64-C/2011, de 31 de dezembro** a adotar os **IPSAS**, na sequência de recomendações do FMI formuladas em setembro de 2012.

**27.2.6.16.** Aí também se prevê a revisão do processo de prestação das contas públicas e a necessidade da sua certificação designadamente, ao nível da **Conta Geral do Estado.**

**27.2.6.17.** O que vai exigir mudanças muito significativas ao nível dos métodos de auditoria do **Tribunal de Contas** e da sua cooperação com a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** e da **Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas**. Para o efeito da adoção dos IPSAS, foi mandatada a **Comissão de Normalização Contabilística** através do Decreto – Lei n.º134/2012, de 25 de junho.

**27.2.6.18.** No seio da União Europeia está em curso a discussão da adoção dos **IPSAS** (***International Public Sector Accounting Standards)***. É natural que concluído o processo de discussão técnica venham a ser adotados sob a forma de **Diretiva, destinada a vincular os Estados Membros**, dentro de um prazo comum para transposição para a Ordem Jurídica de cada Estado-Membro.

**I.** Até ao momento foram identificadas as normas que podem ser aplicadas sem problemas de maior.

**II.** Mas também foram identificadas as normas que carecem de adequação aos países da zona euro, ao **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais,** e aos instrumentos **jurídicos de Direito da União Europeu** da governação económica, de estabilidade orçamental, de sustentabilidade financeira, de reporte financeiro e de avaliação dos programas de estabilidade e crescimento e dos mecanismos de supervisão orça-

mental e de estabilidade financeira dos países da zona euro em dificuldades financeiras**.**

**III.** A versão europeia dos IPSAS virá a ter designação de **EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).**

**27.2.6.19.** Estas entidades públicas do setor local estão porém, tratando-se de entidades públicas reclassificadas no perímetro de consolidação da administração regional e local, sujeitas ao regime da contabilidade de compromissos, nos termos previstos na **Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro e legislação complementar.**

**I.** A operacionalização da aplicação do regime de **contabilidade de compromissos a estas entidades**, a que não se aplica o POCAL nem o princípio da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas, mas sim o **SNC**, suscita a meu ver **inúmeras dificuldades, dúvidas e apreensões**.

**II.** A declaração de suficiência orçamental prevista em alternativa ao cabimento orçamental, para estas entidades, sem sujeição à regra de que, sem a cativação dos compromissos não poderiam exceder o saldo disponível do crédito orçamental, **não oferece um mínimo de garantia de segurança, de certeza, de fiabilidade.**

**27.2.6.20.** Em bom rigor o **regime de contabilidade de compromissos** está desenhado para um regime de execução orçamental assente **no princípio do orçamento limitativo,** do **cabimento orçamental** e **num sistema de gestão de unidade de tesouraria**, como é o da **tesouraria do Estado.**

**I.** Não havendo um **adequado nexo causal entre o registo dos compromissos e a determinação do saldo disponível dos créditos orçamentais** que constituam um limite à realização da despesa, em função da contabilização dos compromis-

sos e dos pagamentos, a aplicação **será feita exclusivamente na ótica dos fluxos de caixa.**

**II.** **Tem a única vantagem de funcionar como um registo para memória futura**. Mas não constitui um **travão sério e firme** à assunção de compromissos, **para além dos limites máximos da autorização dos créditos orçamentais**. E não impede a assunção de compromissos sem cobertura orçamental, ou a repetição da saga dos pagamentos atrasados.

**27.2.6.21.** Os orçamentos das entidades reclassificadas, não **estando sujeitos aos princípios, às regras e à disciplina jurídica e contabilística dos orçamentos municipais**, têm carater meramente indicativo.

**I.** **O registo de compromissos associado a uma mera declaração de suficiência orçamental, mesmo agora com a identificação dos seus autores, não passará de uma mera declaração de ciência**.

**II.** Mais, é absolutamente absurda e descabida a necessidade de confirmação dessa declaração de suficiência orçamental pelas autoridades que exerçam poderes de tutela, relativamente a entidades que não estão sujeitas juridicamente a poderes de tutela, mas sim ao exercício de função de acionista.

**III.** Como, é o caso das empresas locais que hoje adotam sempre a forma societária nos termos do código das Sociedades Comerciais e não estão sujeitas aos poderes de tutela.

**IV.** E as consequências jurídicas decorrentes de uma eventual responsabilização financeira dos autores dessas declarações que não tenham qualquer eficácia ou adesão à realidade, com estas incertezas, **será o mesmo do que pescar em águas**

**turvas**. E será tão ou mais inútil do ponto de vista do controlo orçamental e da tesouraria que a carta do escriturário datilógrafo à sua amada, como dizia o saudoso **Professor Rogério Soares** a propósito da inexistência jurídica se não houver uma regulamentação adequada, nos termos previstos nos **artigos 46º e 47º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.**

**V.** E se não houver uma previsão da obrigatoriedade de observância do princípio da **unidade de tesouraria.** O que aliás não deixou de justificar um fundamentado reparo pelo **Conselho de Finanças Públicas**, no seu **Relatório nº 1/2013,** onde se procedeu à «***Apreciação das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais***», a saber propostas lei relativas às finanças regionais e às finanças locais.

**VI.** O **Fundo de Regularização Municipal** previsto nos **artigos 65º, 66º e 67º da Lei n.º 73/2013**, **de 3 de setembro** já aponta timidamente nesse sentido, limitando a sua ação porém apenas aos municípios e deixando de fora as entidades reclassificadas que integram os perímetros da administração regional e local, que figuram como anexos ao orçamento municipal e que integram os perímetros de consolidação dos grupos municipais.

**VII.** Ora, como se sabe as empresas públicas não financeiras, sejam entidades públicas empresariais sejam sociedades de capitais públicos, estão obrigadas à **Unidade de Tesouraria do Estado** desde 2005 e mais intensamente desde 2011, respectivamente, de acordo com o **Regime da Tesouraria do Estado** aprovado pelo Decreto-Lei n.º 191/1999, de 5 de junho e com os desenvolvimentos constantes de sucessivas **Leis do Orçamento do Estado (LOE) e Decretos-Leis de Execução Orçamental.**

**VIII.** O que significa que estão obrigadas a manterem as suas disponibilidades e aplicações financeiras junto do IGCP, EPE - Agência de Tesouraria e da Divida Pública. Esta orientação veio a ser recentemente confirmada pelo artigo 28.º do Decreto-Lei n.º 133/2013 que aprovou o **Regime Jurídico do Setor Empresarial do Estado.** Mas este regime não é **vinculativo** para as empresas locais e participadas.

**IX.** Ora o **Fundo de Regularização Municipal** será constituído pelos montantes das transferências orçamentais deduzidas aos municípios, sendo utilizado para através da **DGAL** proceder ao pagamento das dívidas a terceiros, nele sendo incluídas todas e quaisquer verbas.

**X.** Não lhe cabe porém assegurar na íntegra a gestão da tesouraria dos municípios. E menos ainda das entidades públicas reclassificadas do setor local que integram o perímetro de consolidação da administração regional e local quer revistam a forma de empresas e fundações quer de associações ou cooperativas e que integrem os perímetros de consolidação dos grupos autárquicos.

**XI.** No entanto, no caso dos municípios, havendo incumprimento do equilíbrio orçamental, em menos de 85% da previsão da receita e havendo alertas precoces de desvios que sejam acionados, nos termos da secção III da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, os constrangimentos à gestão orçamental e de tesouraria, em caso de saneamento ou recuperação financeira compulsórias e da adoção imperativa de planos de saneamento ou de recuperação, serão enormes.

**XII.** O montante pago nos termos enunciados **não contribui para a redução até dez por cento**, em caso de o município exceder o **limite da dívida total do município**, incluindo a das entida-

des que integram o perímetro de consolidação da administração regional e local, mediante decisão da autoridade estatística nacional, que figurem como orçamentos anexos, e que integrem o perímetro de consolidação do grupo municipal, até que aquele limite de **dívida total seja cumprido** nos exercícios seguintes.

**XIII.** Os montantes retidos aos municípios devem ser depositados **numa conta** da DGAL aberta no IGCP.EPE e podem ser aplicados em certificados especiais de dívida de curto prazo ou em outro instrumento.

**XIV.** Os montantes deduzidos são utilizados para proceder ao pagamento das dívidas do município respetivo pela seguinte ordem

**XV.** Dívidas a fornecedores, vencidas há mais de 90 dias;

**XVI.** Outras dívidas já vencidas.

**XVII.** Amortização de empréstimos de médio e longo prazo.

**XVIII.** Nos trinta dias seguintes ao final de cada trimestre em que **tenham existido retenções, o município deve solicitar à DGAL a utilização desses montantes para as finalidades acima previstas,** devendo o pedido ser acompanhado de informação relativa aos credores, valores e datas de vencimento das dívidas a pagar, com vista à elaboração da lista cronológica das mesmas.

**XIX.** Após confirmação da veracidade e do teor das dívidas pelo revisor oficial de contas ou pela sociedade de revisores de contas responsável pela certificação legal das contas dos municípios e dos grupos municipais, a DGAL procede, até ao limite dos montantes deduzidos, ao seu paga-

mento, mediante transferência para a conta do credor ou fornecedor.

**XX.** Na realização dos pagamentos aos fornecedores deve ser respeitada a ordem cronológica das dívidas.

**XXI.** A DGAL deverá dar conhecimento ao município das dívidas a cujo pagamento deve proceder e, após a sua efetivação, remeter comprovativo da quitação.

**XXII.** Nos casos dos municípios sem dívidas que pudessem ser satisfeitas, através da retenção das deduções, mas que não tenham sido utilizadas para esse efeito, os montantes retidos serão devolvidos nos dois anos seguintes.

**XXIII.** A DGAL é a **entidade responsável pela gestão do FRM** estando nesse âmbito, sujeita às orientações dos membros do governo pelas áreas das finanças e das autarquias locais.

**XXIV.** O **Fundo de Regularização Municipal (FRM)** está sujeito à prestação de contas ao Tribunal de Contas, devendo para o efeito a DGAL elaborar uma conta de gerência, separada da sua conta de funcionamento, de acordo com as **Instruções** a aprovar pela 2.ª Secção.

**XXV.** Os atos de gestão do **Fundo de Regularização Municipal,** pela DGAL são sindicáveis pelo Tribunal de Contas em sede de fiscalização sucessiva, na modalidade de verificação externa ou interna de contas ou de qualquer tipo de auditoria vertical, horizontal ou em rede.

**XXVI.** E são passíveis de responsabilidade financeira.

**XXVII.** Os **decisores financeiros do FRM**, sejam **dirigentes** ou **funcionários da DGAL, com inter-**

**venção no processo decisório de retenção de transferências ou da sua afetação ao pagamento de dívidas vencidas e não pagas.**

**XXVIII.** **E os decisores financeiros dos municípios ou funcionários municipais que tenham intervindo** no processo de retenção e de pagamento de dívidas a fornecedores e de amortização de empréstimos.

**XXIX.** Em ambos os casos com violação das normas legais aplicáveis, ou que se traduzam em pagamentos indevidos ou desvio de valores ou alcances geradores de danos ao erário público.

**27.2.6.22.** Veremos as surpresas que as demonstrações financeiras das empresas locais, a serem prestadas em 2014, nos termos das **Instruções do Tribunal de Contas n.º 1/2013, de 22 de novembro, relativas à organização e documentação das contas das empresas locais, sujeitas ao regime jurídico da atividade empresarial local, aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto,** virão a revelar quanto à aplicação do **Regime da Contabilidade de Compromissos e de Pagamentos Atrasados** constante da **Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro** às empresas locais e participadas.

**27.2.6.23.** **Mesmo nos casos em que os compromissos tenham envolvido a sujeição de contratos a visto prévio do Tribunal de Contas**. E muito especialmente quais serão os **seus impactos na situação financeira e patrimonial líquida das empresas e na dívida total dos grupos municipais.**

**27.2.6.24.** E veremos também as surpresas que o processo de prestação de contas do **FRM de acordo com as Instruções já aprovadas ou aprovar pelo Tribunal possam vir a revelar quanto:**

- à subsistência de pagamentos atrasados, por parte de municípios, após a entrada em vigor da **Lei n.º 8/2012 de 21 de fevereiro** e da **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro;**

- quanto aos montantes de retenções orçamentais efetuadas pela DGAL;

- quanto aos pagamentos realizados pela DGAL, através do FRM;

- quanto aos municípios abrangidos;

- quanto às dívidas abrangidas;

- quanto ao prazo médio de pagamento e antiguidade das dívidas.

**27.2.6.25.** O que vai exigir um **controlo integrado e sistémico, cruzado e em rede** pelo Tribunal de Contas entre os montantes autorizados e pagos pelo **Fundo de Regularização Municipal**, constantes das contas destes, com os montantes constantes das demonstrações financeiras dos municípios e das demonstrações financeiras consolidadas dos grupos públicos municipais e com as opiniões emitidas pelos auditores externos sobre estas e os pareceres emitidos sobre as dívidas em atraso e sobre o **carácter devido** dos pagamentos emitidos pela DGAL, **com fundamento nos pareceres trimestrais dos auditores externos**.

**27.3.** Em segundo lugar, **compete aos decisores financeiros membros dos órgãos deliberativos das autarquias locais** aprovar **as contas individuais das autarquias** e das **entidades intermunicipais e as contas consolidadas dos grupos municipais e intermunicipais**, devidamente precedidas da sua certificação por auditores externos.

**27.3.1.** Neste particular as contas individuais das entidades contabilísticas que integram os perímetros de consolidação

de uns e de outros, **deverão, uma vez aprovadas pelas entidades para o efeito competentes**, nos termos da lei, e feita a consolidação pela entidade consolidante, ser **presentes, aos órgãos deliberativos do grupo municipal, para conhecimento e para este ajuizar em consciência sobre a correção financeira da consolidação e aprovação das contas consolidadas.**

**27.3.2.** Trata-se acima de tudo **de uma boa prática necessária à tomada das contas consolidadas pelo órgão deliberativo do grupo municipal** e destinada a permitir a este uma visão de conjunto e integrada das finanças públicas do grupo municipal, **das vinculações externas da estabilidade orçamental e de sustentabilidade financeira** e na tripla ótica de **contabilidade nacional, de contabilidade orçamental e de contabilidade digráfica, patrimonial e de acréscimo**.

**27.4.** Em terceiro lugar, **compete-lhes aprovar a autorização da contração** de empréstimos de curto, de médio e longo prazo**,** de **planos de saneamento financeiro** ou de **recuperação financeira,** nos termos da lei, com exigência de aprovação por maioria absoluta, fixando as respetivas condições gerais e específicas.

**27.5.** Em quarto lugar, **incumbe-lhes aprovar a adesão a planos** de regularização **extraordinária de dívidas comerciais ou administrativas e de pagamentos atrasados**, nos termos da lei expressamente habilitante, **ou de quaisquer instrumentos financeiros a contrair junto do sistema financeiro, ou junto do Governo e que contam, para todos os efeitos legais** para a **dívida total do grupo autárquico ou do grupo intermunicipal**.

**27.6.** Em quinto lugar, **cabe-lhes, aprovar a criação de empresas locais, a aquisição ou a alienação de participações sociais, a sua extinção, fusão, cisão ou internalização, as orientações estratégicas para as empresas locais e a criação de serviços municipalizados**.

**28.** No âmbito da obrigação de prestação de contas e da sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas **estes decisores financeiros,** quando

**autores de atos financeiros** objeto de apreciação em sede de auditoria ou de verificação de contas **têm o dever de demonstrar**:

**28.1.** Que **utilizaram os recursos públicos para os fins que lhes foram confiados pelas assembleias representativas** e que exerceram as suas **competências e os deveres funcionais a que estão juridicamente vinculados com a diligência legalmente devida**, em ordem a assegurar:

**28.1.1.** A observância do **princípio da legalidade e da juridicidade** e **dos princípios da regularidade contabilística e orçamental, da realização das despesas,** da assunção e do registo e contabilização dos compromissos, da arrecadação das receitas, da gestão de tesouraria, da contração de empréstimos da gestão patrimonial e dos planos de regularização de dívidas e de pagamentos atrasados de todas as entidades que integrem os perímetros de consolidação dos grupos públicos municipais ou intermunicipais.

**28.1.2.** A observância do **princípio da estabilidade financeira e da sustentabilidade das finanças públicas locais,** incluindo as finanças públicas dos grupos públicos municipais ou intermunicipais e das entidades contabilísticas que integrem os respetivos perímetros de consolidação de contas.

**28.1.3.** A observância dos **princípios da economia, da eficácia e da eficiência**, mediante a estruturação dos orçamentos públicos, por programas, com identificação dos objetivos, das medidas e das atividades a desenvolver, dos indicadores quantitativos e qualitativos de economia, de eficácia e de eficiência e dos custos, a imputar a cada programa, a cada medida e a cada atividade e dos instrumentos de avaliação da sua execução.

**28.1.4.** A observância do **princípio do acréscimo e da especialização de exercícios**, e dos registos **contabilísticos obrigatórios,** de acordo com os sistemas contabilísticos e regimes de execução orçamental em vigor

para cada tipo de entidades contabilísticas, **que habilitem**:

**28.1.4.1.** A prestação das contas individuais e das contas consolidadas, ao **Tribunal de Contas,** nos termos de:

**I.** **Normas jurídicas em vigor aplicáveis**, a saber:

- Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas aprovada pela **Lei nº 98/97 de 26 de agosto e alterações supervenientes;**

- Lei de Enquadramento Orçamental, na versão resultante da republicação pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho;**

- Regimes Jurídico das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais e das suas entidades Públicas Associativas aprovado pela **Lei nº 75/2013, de 12 de setembro;**

- Regime financeiro das Autarquias locais e das Entidades Intermunicipais e das Entidades Públicas Associativas aprovado pela **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro;**

- Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local aprovado pela **Lei nº 50/2012, de 31 de agosto;**

**II.** **Os sistemas contabilísticos aplicáveis**, a saber:

- **POCAL;**

- **SNC;**

- **Portaria nº 474/2010**, **de 12 julho**.

**III. Resoluções e Instruções do Tribunal de Contas** aplicáveis, a saber**:**

- **Resolução n.º 4/2001-2ªSecção-Instruções n.º 1/2001, -** Instruções para organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

- **Resolução n.º 3/2013-2.ªSecção, «**Remessa ao Tribunal de Contas das contas das freguesias objeto de reorganização administrativa territorial autárquica»**.**

- **Resolução n.º 6/2013-2.ªSecção, «Altera a Resolução n.º 4/2001-2.ªSecção, adequando-a** à entrada em vigor das **Instruções n.º 1/2013-2ªSecção**, na parte aplicável às entidades públicas participantes em empresas locais».

- **Instruções n.º 1/2013-2.ªSecção - «**Instruções para a documentação das contas das empresas locais, sujeitas ao regime jurídico aprovado pela **Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto**».

- **Resolução n.º 7/2013-2.ªSecção- «**Prestação de Contas ao Tribunal relativas ao ano de 2013 e gerências partidas de 2014»**.**

**28.1.4.2.** A adoção do princípio do acréscimo também facilita o **reporte financeiro pelo Governo Português à Comissão Europeia**, nos termos do Tratado da União Europeia e do Tratado de Organização e Funcionamento da União Europeia, do Pacto de Estabilidade, do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, do Tratado Orçamental, do Tratado que cria o Mecanismo de Estabilidade Financeira, **o qual inclui as contas das entidades que integram em contabi-**

**lidade nacional o perímetro de consolidação da administração regional e local**.

**28.1.4.3.** O **principio do acréscimo constitui condição técnico - contabilística e jurídico-financeira para sujeição da República Portuguesa aos mecanismos relativos ao reforço da supervisão económica e orçamental** dos Estados-Membros da área do euro **afetados ou ameaçados por graves dificuldades** no que diz respeito à sua **estabilidade financeira** constantes do **Regulamento (EU) nº 472/2013 do Parlamento Europeu de Conselho de 21 de maio**, nos quais se integram igualmente as vinculações relativas aos governos e às finanças públicas regionais e locais.

**28.1.4.4.** O **princípio do acréscimo indispensável também para sujeição da República Portuguesa aos mecanismos** para o **acompanhamento e a avaliação de planos orçamentais e para a correção do défice excessivo dos Estados-Membros da área euro** constantes do **Regulamento (UE) nº 473/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio,** nos quais se integram igualmente as vinculações relativas aos governos e às finanças públicas regionais e locais.

**28.1.4.5.** O princípio do acréscimo é igualmente fundamental para a observância das vinculações decorrentes do **Memorando de Entendimento com a Comissão Europeia, com o Banco Central Europeu e com o Fundo Monetário Internacional e do respetivo Programa de Assistência Económica e Financeira,** das respetivas políticas de condicionalidade e aos mecanismos de avaliação deles contantes. Entre as **políticas de condicionalidade** relativas aos **governos regionais e locais** destacam-se as **medidas** l**egislativas** relativas a:

– **saneamento dos passivos das autarquias locais e das regiões autónomas,** à **contabilidade**

**de compromissos e liquidação de pagamentos atrasados**, mediante renegociação da dívida comercial ou administrativa, ou mediante o recurso a operações de crédito contraídas junto do sistema bancário ou junto do governo da República;

– revisão do regime jurídico das autarquias locais;

– revisão do regime financeiro das autarquias locais;

– revisão do regime jurídico da atividade empresarial local;

– reorganização administrativa da administração local, com especial incidência ao nível das freguesias.

**29.** Ou seja, os decisores financeiros do Poder Local e do sector local em sentido amplo têm assim o **dever de demonstrar**, que **utilizaram os recursos públicos que lhes foram confiados, para os fins expressamente votados pelas assembleias políticas representativas quando ao aprovarem os respetivos orçamentos, autorizam o lançamento e a cobrança das receitas, os créditos orçamentais e o recurso à dívida pública, e às vinculações da sustentabilidade das finanças locais e da estabilidade orçamental**.

**30.** E têm também o **dever de demonstrar** que cumpriram as **obrigações legais inerentes à gestão financeira, orçamental, patrimonial, de tesouraria, de contração de empréstimos, de observância dos registos contabilísticos e dos princípios contabilísticos inerentes aos sistemas contabilísticos legalmente em vigor,** e que **cumpriram as obrigações legais de prestação de contas e de reporte financeiro decorrentes do direito nacional e do direito da União Europeia**.

**31.** No caso dos empréstimos em particular, esse dever diz respeito, quer se trate de empréstimos sob a **forma de empréstimos públicos, quer sob a forma de outros instrumentos financeiros de recurso ao crédito, ou a outros contratos financeiros típicos, atípicos, mistos**

**ou resultantes de uniões de contratos, junto do sistema bancário** ou junto dos **respetivos credores**, ou junto do Governo, ou com **intervenção de ambos,** sob qualquer forma e condição, sejam de curto, médio e longo prazo.

Também os **decisores financeiros locais que sejam os titulares dos órgãos executivos e deliberativos das autarquias e das entidades intermunicipais, dirigentes dos serviços municipalizados e titulares dos órgãos das empresas locais**, têm o **dever de demonstrar** que atuaram, de acordo com as **orientações estratégicas das empresas locais ou participadas aprovadas pelos órgãos executivos das entidades públicas participantes.**

**32.** Neste contexto recai sobre eles o dever de observar:

**32.1.** **O princípio da proibição total de atribuição por estas, de subsídios de investimento** por parte das entidades públicas participantes.

**32.2.** **A obrigação de as empresas locais deverem apresentar resultados anuais equilibrados**, e os **sócios de direito público** deverem assegurar, mediante inscrição nos seus orçamentos, dos **montantes previsionais necessários à cobertura dos resultados líquidos antes de impostos, na proporção da participação.**

**32.3.** **A obrigação de uns e outros se certificarem que os empréstimos a contrair pelas empresas locais e o respetivo endividamento** uma vez que contam, para todos os efeitos legais, para o cálculo da dívida total das autarquias locais e das entidades intermunicipais**, nos termos do artigo 52º da Lei nº 73/2013 se encontram ao longo do ano e no final do exercício**, **dentro daqueles limites.**

**32.4.** O que implica também o **dever legal dos titulares dos órgãos das entidades públicas participantes,** que tenham as competências legais para exercer as funções de acionista e para consolidar as contas dos grupos autárquicos e intermunicipais, de:

**32.4.1.** **Instituir os adequados mecanismos de controlo e monitorização da dívida total** das diversas **entida-**

**des contabilísticas** que integram os perímetros de consolidação do grupo municipal ou intermunicipal e cujos passivos de curto, médio e longo prazo, de natureza administrativa ou comercial contam para efeitos do cômputo da divida total dos municípios, nos termos do artigo **52º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.**

**32.4.2.** **Adotar os adequados mecanismos de contabilização e de registo da dívida total das diversas entidades** que integram o perímetro de consolidação dos grupos municipais ou intermunicipais, proceder à sua adequada relevação contabilística nas demonstrações financeiras individuais de cada entidade contabilística individual e nas demonstrações financeiras consolidadas.

**32.4.3.** **Observar o princípio de apenas** serem admissíveis como fontes de financiamento **tipificadas na lei**, por parte de entidades públicas participantes e empresas locais, a **atribuição de subsídios de exploração**, sob a forma de **contratos-programa**, uma vez verificados os requisitos específicos previstos na lei **para empresas locais de serviços de interesse geral** ou para **empresas locais de promoção do desenvolvimento local e regional,** os quais deverão ser submetidos à fiscalização prévia do Tribunal de Contas.

**32.4.4.** Fazer relevar nas demonstrações financeiras consolidadas a totalidade e a integralidade de:

**32.4.4.1.** Passivos financeiros de curto, médio, longo prazo, emergentes de empréstimos ou de outros instrumentos financeiros junto de instituições financeiras, ainda que expressamente interditos ou não permitidos por disposição de lei.

**32.4.4.2.** Passivos decorrentes de dívidas comerciais ou administrativas emergentes de contratos

de fornecimentos, de aquisição de bens e serviços, de empreitadas, de concessões, de aquisição de participações sociais, de contratos de variação do capital social de empresas locais, ou participadas de fusões de empresas locais, designadamente prestações acessórias, ou complementares de capital ou de suprimento, ainda que posteriormente objeto de consolidação em dívida financeira, sob qualquer forma e condição com ou sem intermediação financeira de instituições financeiras.

**32.5.** Mas **perante quem** incumbe **aos decisores financeiros do Poder local e do setor local demonstrar** que as contas prestadas, individuais ou consolidadas, são **certas e por direito certo** e que a gestão dos dinheiros públicos e outros ativos públicos, é legal, regular e conforme aos princípios da boa gestão?

**1.** Em primeiro lugar, **perante os seus cidadãos e eleitores e assembleias políticas representativas inerentes aos vários níveis de governação e de decisão política a nível local**, ou perante órgãos que exerçam, nos termos da **Constituição e da Lei**, enquanto expressão da vontade geral dos cidadãos e da soberania nacional, **funções de tutela financeira das autarquias locais e das entidades intermunicipais** ou **funções de acionista, por parte de entidades públicas participantes em empresas locais ou em empresas participada**s.

**2.** Em segundo lugar, **perante os órgãos constitucional e legalmente competentes para auditar e para certificar as contas prestadas, fiscalizar a legalidade das respetivas despesas e receitas, apreciar a economia, a eficácia e a eficiência da respetiva gestão e** julgar as responsabilidades jurídicas por infrações financeiras, como é o **Tribunal de Contas.**

**3.** Em terceiro lugar, **perante as instituições supranacionais com competência para coordenar e fixar os objetivos de**

**política económica e orçamental** e avaliar o grau de cumprimento das vinculações externas das finanças públicas e das respetivas políticas de condicionalidade impostas aos estados soberanos da união económica e monetária e da zona euro.

**32.5.1.** O que significa que nesta última hipótese, apesar dessas **vinculações das finanças públicas e das políticas de** c**ondicionalidade serem dirigidas aos governos centrais dos Estado Membros**, têm aptidão para vincular **com graus diferentes de intensidade** os vários níveis de governação e decisão financeira **das administrações central, regional ou estadual e local, sem prejuízo, neste último caso, das garantias constitucionais de autonomia jurídica, administrativa, política e financeira do Poder Local e as constantes da Carta Europeia de Autonomia do Poder Local**.

**32.5.2.** E tudo isto, independentemente da forma e da natureza jurídica das entidades contabilísticas que integram os respetivos perímetros de consolidação da administração regional e local, ou neles tenham sido reclassificados, de acordo com os critérios fixados no **Sistema Europeu de Contas**, pelas autoridades estatísticas nacionais integradas em rede no **Sistema Estatístico Europeu** liderado pelo **Eurostat.**

**33.** O **conteúdo desse dever de demonstrar** que a utilização de dinheiros e ativos públicos é legal e regular e conforme aos princípios de boa gestão e que as contas são certas e por direito certo, significa em **concreto** que os **decisores financeiros do Poder local e do setor local em sentido amplo têm o dever de demonstrar que atuaram, como prudentes, avisados e diligentes administradores da coisa pública**.

**34.** **Em primeiro lugar**, devem demonstrar que atuaram em conformidade com os **princípios e as normas jurídicas das democracias representativas e dos Estado de Direito, membros da União Europeia e da Zona Euro previstas nas Constituições nacionais e que se inte-**

**gram na tradição jurídica constitucional europeia,** como a juridicidade, a justiça, a boa-fé, a confiança, a proporcionalidade e a salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos, a separação dos poderes do Estado e a **independência dos Tribunais**.

**35.** **Em segundo lugar,** devem demonstrar que atuaram em conformidade com os **princípios e com as normas reguladoras das finanças públicas, da governação económica e da estabilidade** financeira dos **Estados - Membros da União Económica e Monetária,** previstos nos seguintes instrumentos jurídicos:

**I.** Tratado da União Europeia.

**II.** Tratado sobre a Organização e Funcionamento da União Europeia.

**III.** Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária**.**

**IV.** Tratado que cria o Mecanismo Europeu de Estabilidade.

**V.** Pacto de Estabilidade e Crescimento.

**VI.** Semestre Europeu **e Regulamentos (UE) nº 472/2013 e n.º 473/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio**.

**VII.** **Lei nº 37/2013, de 14 de junho**, que aprovou a sétima alteração e republicou a **Lei de Enquadramento Orçamental,** lei de valor reforçado, que aliás:

– Contém normas aplicáveis a todas as entidades contabilísticas que independentes da sua forma jurídica, tenham sido reclassificadas nos perímetros de consolidação das administrações públicas central, regional e local, nos termos do **Sistema Europeu de Contas, Nacionais e Regionais, pela autoridade estatística nacional.**

– E transpôs a **Diretiva n.º 2011/85/UE do Conselho de 8 de novembro.**

VIII. **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro** que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais.

IX. **Lei n.º 75/2013, de 3 de setembro** que aprova o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico das transferências de competências do Estado para as **autarquias locais e** aprova o regime jurídico do associativismo autárquico.

X. **Lei nº 50/2012 de 31 de agosto** que aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais e outra legislação direta subsidiariamente aplicável, a saber o **Decreto-Lei nº 133/2013, de 13 de outubro,** que aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial do Estado e o **Código das Sociedades Comerciais.**

XI. **Diretiva n.º 2000/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 29 de junho** que estabeleceu medidas relativas a atrasos nas transações comerciais, inclusive por parte de entidades contabilísticas dos setores públicos qualquer que seja a sua forma e natureza jurídicas, e o **Decreto-Lei nº 32/2003, de 17 de fevereiro** que a transpôs para a **Ordem Jurídica Portuguesa.**

XII. **Decreto-Lei nº 65-A/2011, de 17 de fevereiro** relativo a atrasos nos pagamentos e a compromissos financeiros por parte de entidades dos setores públicos administrativos e empresariais do Estado, das regiões autónomas e das autarquias locais.

XIII. **Diretiva n.º 2011/7 (UE) do Parlamento Europeu e do Conselho Europeu de 16 de fevereiro** que revogou a **Diretiva n.º 2000/35/CE** e estabeleceu medidas adicionais para dissuadir os atrasos de pagamentos nas transações comerciais, inclusive por parte de entidades contabilísticas dos setores públicos, qualquer que seja a sua forma e natureza jurídica e o **Decreto-Lei nº 62/2013 de 10 de maio** que procede à sua transposição para Ordem Jurídica Portuguesa;

**XIV. Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro (LCPA), artigo 19º da Lei nº 20/2012 de 14 de maio** e o **Decreto-Lei nº 127/2012, de 21 de junho** que aprovam:

- **a)** Regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas, **sendo «os princípios nelas contidos aplicáveis aos subsetores regional e local, incluindo as entidades públicas reclassificadas nestes setores».**

- **b)** A eventual realização de planos e liquidação dos pagamentos atrasados a 31 de Dezembro de 2011, os **quais não poderiam ter prazo superior a cinco anos, exceto se 50% da dívida for pago em prazo não superior a 5 anos e entidade demonstre justificadamente e, em termos claros e inequívocos,** que aquele prazo conduzirá ao incumprimento da LCPA, hipótese em que o prazo inicial de cinco anos pode ser alargado até ao limite de 10 anos.

  - **b1)** Fórmula esta de uma imprecisão, de uma falta de segurança e de incerteza jurídica enormes. E de **total incompatibilidade concetual e operacional entre regimes de contabilidade pública orçamental e de contabilidade de acréscimo** quando as entidades públicas reclassificadas **não estão sujeitas ao regime financeiro das autarquias locais e ao princípio do orçamento limitativo e ao POCAL**.

  - **b2)** Antes estão sim sujeitas ao regime da atividade empresarial local, a um *regime de um orçamento muito mais plástico e indicativo.*

  - **b3***)* *Orçamentos* que não têm uma estrutura alicerçada **nos princípios e regras orçamentais das autarquias locais, nem nos códigos de contas de classificação económica, orgânica e funcional das despesas e das receitas.**

  - **b4**) E que não são alicerçados na existência de **limites quantitativos e qualitativos, segundo os códi-**

**gos de classificação económica, orgânica e funcional, inultrapassáveis dos créditos orçamentais do setor público administrativo** relativos à assunção dos compromissos, à realização e pagamento de despesas.

- **b5)** Os orçamentos destas entidades estão sujeitas ao:

  - **b5.1)** Regime jurídico da atividade empresarial local, ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado ou ao regime jurídico de associações de direito privado, é estruturado por custos e proveitos e não pelos códigos de classificação das despesas e receitas;

  - **b5.2**.) SNC e a outros sistemas contabilísticos exclusivamente digráficos que não contêm contas da classe zero, que permitam a reconciliação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade digráfica, patrimonial e de acréscimo.

- **b6) Com estes Orçamentos indicativos não** será por isso possível estabelecer uma **conexão** entre os **compromissos assumidos** e os **créditos orçamentais**, mas apenas com **fluxos de caixa numa perspetiva de tesouraria, de pagamentos e recebimentos, quando os orçamentos são estruturados por custos e proveitos, segundo o princípio do acréscimo.**

- **b7)** Os fundos disponíveis na ótica de caixa ou de tesouraria serão o único travão à assunção de compromissos. Mas não tem qualquer aderência ao orçamento de acréscimo, não sendo possível uma relação entre os compromissos, os pagamentos e o saldo disponível das dotações orçamentais, o que só seria possível com um orçamento de caixa. Poderá determinar ou apurar o que ficou por pagar. Mas dificilmente impedirá a assunção de compromissos que fiquem por liquidar.

- **b8)** As autarquias locais e empresas locais e outras entidades reclassificadas nos perímetros da administração local e integradas no perímetro de consolidação dos grupos municipais deveriam estar sujeitas ao princípio da unidade de tesouraria, devendo essa função ser assumida ou pelo IGCP.EPE ou pelo Fundo de Apoio Municipal.

- **b9)** As entidades públicas locais reclassificadas do setor local deveriam estar sujeitas a um regime de contabilidade orçamental semelhante ao previsto no Decreto-Lei de Execução Orçamental para as entidades públicas reclassificadas no perímetro de consolidação da administração central e integradas no Orçamento do Estado, como fundos e serviços autónomos.

- **b10)** Tudo depende no futuro da regulamentação prevista no **artigo 47.º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro,** designadamente do articulado tipo que venha a ser aprovado nessa regulamentação para os orçamentos municipais e da disciplina jurídica e orçamental aplicável aos orçamentos anexos relativos a entidades reclassificadas que não assumam a forma e o regime de fundos e serviços autónomos, como sucede com os serviços municipalizados que estão sujeitos à mesma disciplina jurídica, orçamental e ao sistema contabilístico dos orçamentos municipais.

**XV.** **Resolução do Conselho de Ministros nº 34/2008, de 22 de fevereiro**, que aprovou o «**Programa a Tempo e Horas**» que abrange também as dívidas do setor público administrativo local à data da sua entrada em vigor.

**XVI.** **Resolução do Conselho de Ministros nº 191-A/2008 de 27 de novembro** que aprovou o «**Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas ao Estado»** que abrange também as dívidas do setor público administrativo local à data da sua entrada em vigor.

**XVII.** **Lei n.º 43/2012, de 28 de agosto** que cria o «**Programa de Apoio à Economia Local, com o objetivo de proceder à regularização de dívidas dos municípios a fornecedores, vencidas há mais de 90 dias**».

**XVIII.** **Normas jurídicas relativas:**

- À realização das despesas públicas;
- ao regime de contração de empréstimos de curto de médio e de longo prazo, de observância dos limites de dívida total, de limites, finalidades e liquidação no mesmo ano económico de empréstimos de curto prazo, dos limites e finalidades de empréstimos de médio e longo prazo;
- à proibição absoluta de consolidação de dívida administrativa ou comercial de curto prazo em dívida financeira de médio e longo prazo junto do sistema financeiro, ou dos credores municipais ou das entidades públicas reclassificadas do setor local, relevando, em qualquer caso nas demonstrações financeiras consolidadas e no SIAL;
- ao procedimento e processo administrativo;
- à contratação pública;
- ao regime de admissão e de recrutamento de pessoal e de gestão de recursos humanos nos setores públicos;
- ao regime da segurança social nos setores públicos;
- ao regime de assistência na doença nos setores públicos;
- ao regime do domínio público autárquico;
- ao regime jurídico das taxas locais;
- ao procedimento e processo tributário;

- ao regime de constituição, de fusão, de integração, de internalização de empresas locais, de aquisição ou de alienação de participações sociais;

- ao regime taxativo e imperativo de financiamento das empresas locais, mediante contratos- programa e à obrigação de cobertura de resultado dos operacionais e líquidos negativos;

- ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado de iniciativa local.

- ao regime do visto prévio do Tribunal de Contas, sob pena de os decisores financeiros faltosos incorrerem em responsabilidade financeira.

- quer sejam membros dos órgãos executivos das autarquias locais e de entidades intermunicipais ou de entidades associativas;

- quer sejam membros dos órgãos executivos de entidades que integrem o perímetro de consolidação dos grupos autárquicos e reúnam os requisitos previstos no **artigo 5º, nº1, alínea c) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 61/2011 de 7 de dezembro.**

- quer sejam funcionários de qualquer entidade que informem ou omitam erradamente dos decisores financeiros competentes de umas ou de outras, sobre a necessidade de sujeição ao visto prévio, quer sobre a conformidade legal dos pagamentos emergentes desses atos e contratos, sem o visto prévio legalmente exigível, ou contra uma decisão de recusa de visto transitada em julgado (**artigos 59º, nº 4, nº 5 e nº 6 e 61º nº 4, 64º, 65º alínea h) e 67º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Leis nº 48/2006, de 29 de agosto, e 61/2011, de 7 de dezembro).**

**XIX. Código Civil.**

**XX. Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas**.

**XXI.** As **Instruções e Resoluções** aprovadas pelo Tribunal de Contas.

**XXII.** As **observações, os juízos de censura, recomendações** formuladas pelo Tribunal nos seus relatórios de auditoria, **os acórdãos de fiscalização prévia, as sentenças e os acórdãos de julgamento de responsabilidades financeiras ou de julgamentos de contas**, uma vez publicados **no sítio oficial do Tribunal de Contas.**

36. **Em terceiro lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade** com as respetivas vinculações externas de política económica decorrentes dos Programas **de Estabilidade e Crescimento ou de Programas de Ajustamento Estrutural de Assistência Económica e Financeira** acordados entre os governos de **Estados Membros da União Económica** e as instituições competentes de organizações supranacionais ou internacionais de que Portugal seja Estado Membro, na parte aplicável aos governos locais e que tenham sido objeto de decisões políticas legislativas ou orçamentais pelo Governo ou pela Assembleia da República.

37. **Em quarto lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com** os princípios e as normas de contabilidade nacional, de contabilidade orçamental e de acréscimo, digráfica e patrimonial, em vigor na **União Económica e Monetária** e em **Portugal**.

38. **Em quinto lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com o** Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais aprovado pelo **Regulamento nº 549/2013 do Parlamento e do Conselho de 21 de maio,** aplicável a todas as entidades contabilísticas das administrações públicas central, regional e local, para efeitos de reporte financeiro e com eficácia direta no setor local por força da Lei do Enquadramento Orçamental na versão resultante da republicação pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho**, do Regime Financeiro das Autarquias Locais, das Entidades Intermunicipais e das respetivas Entidades Associativas aprovado pela **Lei nº 73/2013 de 3 de setembro** e do Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Sociais aprovado pela **Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**.

39. **Em sexto lugar, devem demonstrar que atuaram em conformidade com o POCAL,** aplicável às autarquias locais e às entidades in-

termunicipais e serviços municipalizados e com o SNC aplicável às empresas locais e participadas e com os sistemas contabilísticos das entidades com fins não lucrativos.

**40.** **Em sétimo lugar, cabe-lhes demonstrar que atuaram em conformidade** com a **Portaria nº 414/2010 e com a Orientação Contabilística nº 1/2010 da CNCAP.**

**41.** **Em oitavo lugar, cabe-lhes demonstrar que elaboraram um Manual de Consolidação de Contas do Grupo Autárquico**, nos termos da Portaria nº 474/2010 e da Orientação Contabilística nº 1/2010 de CNCAP.

**42.** **Em nono lugar, cabe-lhes demonstrar que adotaram, que implementaram e puseram em execução uma norma de controlo interno**:

**42.1.** Adequado ao novo enquadramento jurídico, financeiro e contabilístico do setor local em sentido amplo, incluindo a institucionalização de serviços de **auditoria interna.**

**42.2.** Adequado às exigências das vinculações da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental, do equilibro orçamental, do equilíbrio de contas, da contabilidade de compromissos, do pagamento tempestivo das obrigações jurídicas e perfeitas validamente assumidas, de observância dos limites de dívida total e dos limites e do regime de contração de empréstimo de curto, médio e longo prazo, dos regimes de retenção de transferências orçamentais do OE, pelo **Fundo de Regularização Municipal e** de pagamentos de dívidas a fornecedores por este, dos regimes de alerta precoce de desvios, de recurso ao regime de saneamento financeiro e de recuperação financeira pelo **Fundo de Apoio Municipal** e de execução dos respetivos planos de saneamento imperativos e obrigatórios.

**42.3.** Ou, adequado ao exercício das funções de acionista público relativamente às entidades de qualquer natureza e forma jurídica, em relação às quais haja elementos de poder ou de resultado que permitam concluir pela existência ou presunção de controlo, integrem os perímetros da administração local, em termos

de contabilidade nacional e o perímetro de consolidação dos grupos municipais, e os respetivos passivos financeiros ou comerciais relevem para o cálculo da dívida total, respetivamente nos termos dos **artigos 75º e 52º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro, do POCAL, do SNC e da Portaria nº 474/2010, IIª Série e da Orientação Contabilística nº 1/2010 da CNCAP de 1 de julho.**

**43.** **Devem igualmente demonstrar que atuaram em conformidade com o Sistema de Contabilidade de Compromissos e de Pagamentos Atrasados** constante da LCPA (Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro, e alterações supervenientes) e respetiva regulamentação e no **Manual para sua Aplicação**, elaborado pela **Direção Geral do Orçamento** aplicável às autarquias locais, entidades intermunicipais, serviços municipalizados e entidades públicas reclassificadas do setor público local[8].

**44.** A aplicação do **Manual da DGO** às autarquias locais foi objeto de **Protocolo** entre o **Governo** e a **Associação Nacional de Municípios** onde foi igualmente formalizado o acordo político que legitimou o **PAEL**, aprovado pela **Lei nº 43/2012, de 28 de agosto.**

**45.** Importa agora ponderar quais os **princípios e as normas jurídicas reguladoras das finanças públicas e os princípios e as normas de contabilidade** aplicáveis aos **estados soberanos** da zona euro, aos seus vários níveis de **governação central regional e local, da respetiva decisão financeira** e **entidades contabilísticas,** independentemente das respetivas formas jurídicas, desde que reúnam os requisitos estabelecidos no **Sistema Europeu de Contas** para serem incluídas nas últimas contas setoriais pela autoridade estatística nacional, que relevam para a prestação de contas do setor local.

**46.** **Em primeiro lugar, o princípio da sustentabilidade das finanças públicas**, segundo o qual todas as administrações públicas, devem dispor de capacidade para financiar todos os compromissos assumidos

[8] Nota: sobre a Lei dos compromissos – Cfr. **Joaquim Freitas da Rocha, "**A lei dos compromissos e dos pagamentos em atraso na sequência ao Memorando da Troika"- in "**Direito Regional e Local**", Nº 18, Abril/Junho/2012, pág. 18; Cfr. **Noel Gomes,** "A lei dos compromissos e dos pagamentos em atraso-âmbito subjetivo e principais obrigações" in "**Direito Regional e Local"**, Nº 19, Julho/Setembro, 2012, pág. 42;

ou a assumir, com respeito da regra do saldo orçamental e pelo limite da dívida pública[9].

**47.** **Em segundo lugar, os princípios da estabilidade e da consolidação orçamental**, os quais pressupõem a sustentabilidade financeira das autarquias locais, bem como da sua gestão orçamental, incluindo as responsabilidades contingentes por si assumidas, não podendo assumir compromissos que coloquem em causa a estabilidade orçamental.

**48.** **Em terceiro lugar o princípio da equidade intergeracional das despesas, da gestão patrimonial dos ativos públicos e da gestão da dívida**, segundo o qual a atividade financeira das autarquias locais está subordinada ao princípio da **equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações futuras**, salvaguardando as suas **legítimas expetativas**, através de uma distribuição equilibrada dos **custos pelos vários orçamentos num quadro plurianual.**

**49.** **Em quarto lugar, os princípios do equilíbrio e da sinceridade orçamentais.**

**50.** Este princípio é aplicável a todas entidades do setor local, a saber o conjunto de entidades incluídas no subsetor da administração local das administrações públicas no âmbito do **Sistema de Contas Nacionais e Regionais**, nas últimas contas setoriais pela autoridade estatística nacional.

**51.** Também, segundo este princípio «a *receita corrente bruta cobrada deve ser pelo menos igual à despesa corrente acrescida das amortizações médias de empréstimos* de *médio e longo prazo*».

**52.** De qualquer modo «o *resultado verificado pelo apuramento das amortizações pode registar, em determinado ano, um valor negativo inferior a 5% das receitas correntes totais, o qual é obrigatoriamente compensado no exercício seguinte*».

---

[9] Cfr. Artigos 10º-D, 10º-G,12º-C, 72º-B, 72º-C e 72º-D da **Lei nº 91/2001, de 20 de agosto,** resultante da sétima alteração e republicação pela **Lei nº 37/2013, de 14 de julho**, **Diretiva nº 2011/85/EU, do Conselho de 8 de novembro**, artigo 3º. 4º e 5 do **Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação da União Económica e Monetária Aprovado pela Resolução nº 98/2012, de 3 de julho, ratificado pelo Decreto do Presidente da Republica nº 98/2012 de 3 de julho.**

**53.** Consideram-se amortizações médias de empréstimos de *médio e longo prazo o montante correspondente à divisão do capital contraído pelo número de anos do contrato independentemente do seu pagamento efetivo*, **isto é segundo o critério de contabilidade de acréscimo** e não segundo o **critério de contabilidade orçamental de caixa**.

**54.** No caso de empréstimos já existentes à entrada em vigor da Lei nº 3/2013, de 3 de setembro consideram-se «*amortizações médias de empréstimos o montante correspondente à divisão do capital em dívida à data da sua entrada em vigor, pelo número de anos de vida útil remanescente do contrato*».

**55. Este princípio é assim aplicável**:

– às autarquias locais, às entidades intermunicipais, às entidades associativas municipais e aos serviços e fundos autónomos municipais;

– às empresas locais ou participadas, às fundações privadas de direito público com ativos municipais e financiadas com regularidade com transferências de orçamentos municipais às associações de direito privado, de que os municípios sejam associados e que tenham reunido as condições para serem reclassificadas nos perímetros da administração regional e local, nos termos do **Sistema Europeu de Contas** pela autoridade estatística nacional.

**55.1.** Para que este princípio fosse de **aplicação uniforme a todas as entidades contabilísticas do setor local** independentemente da sua forma e natureza jurídica, e tenham sido incluídas pelas autoridades estatísticas nacionais nas contas do subsetor da administração local do setor das administrações públicas, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais** e **Regionais,** seria necessário que todas essas entidades dispusessem do mesmo **sistema contabilísticos e de normas jurídicas, orçamentais e contabilísticas comuns à elaboração, estrutura e execução dos instrumentos de gestão previsional.**

**55.2.** E/ou os **municípios e os seus serviços e fundos autónomos**, como os serviços municipalizados dispunham também de **orçamentos económicos e financeiros**, a par de **orçamentos li-**

**mitativos de caixa e** dispunham de um sistema contabilístico comum de **contabilidade orçamental de caixa**, a par do sistema de **contabilidade patrimonial digráfica**, quer ao nível dos instrumentos de prestação de contas (**demostrações de resultados e balanços**), quer ao nível dos instrumentos de gestão previsional (**demonstrações de resultados e balanços previsionais).**

**55.3.** E, a ser assim, o conceito de equilíbrio orçamental deveria ser alicerçado **simultaneamente em contabilidade orçamental e em contabilidade patrimonial, digráfica ou de acréscimo**, mediante adequadas tabelas de equivalência ou de reconversão entre as contas da **contabilidade orçamental de caixa e de contabilidade de acréscimo**.

**55.4.** E só assim, se poderá observar de forma individual, integrada e sistémica, simultaneamente em contabilidade orçamental, de acréscimo e em contabilidade nacional, o saldo orçamental estrutural, tal como previsto no artigo **12º- C,** da Lei do Enquadramento Orçamental, na versão republicada pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho**, no **Pacto de Estabilidade e Crescimento e no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.**

**55.5.** Ou em alternativa as entidades contabilísticas do setor local sujeitas ao regime da atividade empresarial local, ao regime jurídico das fundações públicas de direito privado, ao regime das associações de direito privado previsto no **Código Civil, ao SNC e ao SNCESFL** deveriam estar submetidas:

**55.6.** **ou** a um **sistema de contabilidade patrimonial, digráfica e de acréscimo, com orçamentos económicos e financeiros e demonstrações financeiras,** conformes ao **SNC**, ao **SNCESFL**, e às **NIC** em vigor.

**55.7.** Ou a um regime de **equilíbrio orçamental semelhante ao dos fundos e serviços autónomos locais,** tal como o previsto na **Lei de Enquadramento Orçamental** para os **fundos e serviços autónomos do Estado** cuja integração no Orçamento do Estado foi precedida da prévia reclassificação pela autoridade estatística nacional de entidades que, revestindo a natureza e

forma de fundações, empresas ou associações reúnam os requisitos previstos no **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.**

**55.8.** E a **um regime de contabilidade orçamental simplificado**, tal como o previsto no **artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 36/2013 de 11 de março** para entidades públicas reclassificadas da administração central.

**56.** Ainda não se viram os resultados deste regime de contabilidade orçamental em **termos de prestação de contas, em sentido jurídico-contabilístico e em termos de consolidação na Conta Geral do Estado**.

**56.1.** **Primeiro**, por que no caso das empresas públicas reclassificadas ainda não foram publicadas as **Instruções do Tribunal relativas** à prestação de contas das entidades **públicas reclassificadas da administração central que integram o Orçamento do Estado como fundos e serviços autónomos.**

**56.2.** **Segundo,** porque não estando ainda plenamente em vigor o POCP não existe ainda obrigatoriedade de elaborar um balanço consolidado do Estado e de um balanço consolidado dos fundos e serviços autónomos.

**56.3.** **Terceiro, porque ainda não foram aprovadas** pelo **Ministério das Finanças** as normas jurídicas e contabilísticas relativas à consolidação dos balanços e das demostrações de resultados dos serviços integrados e dos fundos e serviços autónomos.

**57.** Na sua «***Análise das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais***» (**Relatório nº 1/2013**) o **Conselho de Finanças Públicas** vai mais longe quando conclui que: «*não está convencido de que os indicadores orçamentais subjacentes às regras, (nomeadamente o saldo corrente corrigido, nº 2 do artigo 40.º sejam simultaneamente adequados para as empresas publicas e para administração pública tradicional. As unidades i), ii), e iii) possuem órgãos políticos e são politicamente responsáveis, o mesmo não sucedendo com as unidades iv) e vii), que dependem, em última análise da governação dos municípios. Assim não deveriam estar sujeitas às regras de equilíbrio orçamental (ape-*

*nas às de dívida) ou estas regras deveriam ser aplicáveis apenas aos saldos consolidados de grupos locais».*

**58.** Ora o conceito de equilíbrio orçamental previsto no **artigo 9º da Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)** é aplicável a todas as entidades de todo o setor público administrativo, administração central, administração regional autónoma e administração local.

**59.** Os orçamentos das regiões autónomas e das **autarquias locais** são **independentes** do Orçamento do Estado, mas devem:

**59.1.** Compreender todas as receitas e despesas das administrações regionais incluindo as de todos os seus serviços e fundos autónomos (**artigo 5º, nº 2/LEO**).

**59.2.** Apresentar o total das responsabilidades financeiras resultantes de compromissos plurianuais cuja natureza impeça a contabilização direta do respetivo montante total no ano em que os compromissos são assumidos ou os bens postos à sua disposição (**artigo 5º, nº 3/LEO).**

**60.** O princípio do equilíbrio orçamental ao nível do Orçamento do Estado tem concretizações diferentes consoante se trate do orçamento dos serviços integrados, dos orçamentos de fundos e serviços autónomos, incluindo as entidades reclassificadas, nos termos do **artigo 2º, nºs 5 e 6/LEO** e/ou do orçamento da segurança social.

**61.** Assim, demonstra o **artigo 23.º/LEO** no conceito de **equilíbrio do ativo de tesouraria na vertente de saldo primário,** para o orçamento dos serviços integrados. O que significa que as receitas efetivas devem cobrir, pelo menos as despesas efetivas, com exclusão dos juros, os quais deverão ser pagos por receitas não efetivas.

**62.** No que diz respeito aos orçamentos dos fundos e serviços autónomos vigora no **artigo 25.º/LEO** o **conceito de equilíbrio do ativo de tesouraria, na vertente saldo global.**

**63.** Apesar das dúvidas que alguns autores suscitam de se tratar de um equilíbrio formal em virtude de lhes estar vedado o recurso a empréstimos, a verdade é que da conjugação das exceções dos **nºs 2 e 3 do artigo 25.º/LEO** e da distinção entre receitas e despesas efetivas e re-

ceitas e despesas não efetivas resultantes **do artigo 9º/LEO**, parece dever prevalecer aquele entendimento[10].

**64.** Já quanto ao conceito de equilíbrio no orçamento da segurança social vigora no **artigo 28.º/LEO** o conceito de equilíbrio de ativo de tesouraria, na vertente saldo global.

**65.** No que diz respeito às autarquias locais até á entrada em vigor da **Lei n.º 73/2013**, **de 3 de setembro**, vigorou o conceito de equilíbrio corrente ou do ativo do Estado previsto no nº. **3.1.1, alínea c) do POCAL** segundo o qual **«o orçamento prevê os recursos necessários para cobrir todas as despesas e as receitas correntes devem ser pelo menos iguais às despesas correntes».**

**66.** A nova Lei das Finanças Locais, **Lei n.º 73/2013 de 3 de setembro**, introduziu no seu **artigo 40.º** uma versão da **Regra de Ouro** aplicada às finanças locais, que foi introduzida na Ordem Jurídica Portuguesa pela **Lei n.º 37/2013 de 14 de junho,** na sequência do **«Tratado Sobre Estabilidade, Coordenação e Governação da União Económica e Monetária»,** aprovado pela **Resolução da Assembleia da República n.º 84/2012 de 3 de junho** e ratificado pelo **Decreto do Presidente da Republica n.º 84/2012,** da mesma data.

**67.** Esta formulação aprovada mereceu justificadas críticas por parte do **Conselho de Finanças Públicas** na sua «***Análise das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais***» (**Relatório nº 1/2013)** que temos vindo a fazer referência.

**68.** **Em primeiro lugar**: «*O n.º 2 do Art.º 40.º introduz uma versão da "Regra de Ouro" das finanças públicas. Esta incide na diferença entre a receita corrente e a despesa corrente acrescida da amortização média de empréstimos de médio e longo prazo e exige que a mesma seja positiva. A amortização média é calculada com base no montante total correspondente ao capital contratado a médio e longo prazo, independentemente da cronologia do seu pagamento efetivo, protegendo assim o espírito da regra* ***contra eventuais manipulações contabilísticas, como o "empréstimo balão", em que todo o capital se vence apenas no final do contrato****. Ademais, o n.º 3 do mesmo artigo esti-*

[10] Cfr. Neste sentido, ***Maria D'Oliveira Martins***, «**Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro**» 3ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra 2013, pág. 220.

*pula que, caso o valor apurado desta diferença seja inferior a –5% das receitas correntes, tal défice terá que ser obrigatoriamente compensado no exercício seguinte. Da análise conjunta dos dois números, infere-se que o disposto no n.º 2 do Art.º 40.º é* ***aplicável tanto ao orçamento aprovado pela assembleia municipal como ao orçamento executado pela câmara municipal, ou seja, num sentido ex-ante e num sentido ex-post».***

**69.** **Em segundo lugar:** «*O n.º 3 do Art.º 31.º permite aos municípios decidir como repartir as transferências recebidas no âmbito do FEF entre receita corrente e de capital, não podendo a parte corrente exceder 90% do subsídio. Em conjunto com a regra de ouro, esta disposição implica que os municípios podem aumentar o montante do seu endividamento anual declarando uma tranche superior das transferências do FEF como receita corrente. A propósito, sugere-se uma clarificação da redação daquela norma. O CFP interpretou-a como sendo possível ao município, no limite, classificar 90% da transferência FEF total recebida como transferência corrente. Porém, é igualmente legítima uma interpretação diferente segunda a qual, após a escolha feita pelo município, a receita corrente total (transferências correntes, mais impostos, taxas, preços, etc.) não pode ultrapassar 90% do valor total recebido pelo município a título de FEF. Parece-nos absurdo limitar superiormente a receita corrente mas, na verdade, esta é a interpretação literal do que está escrito no n.º 3. Por isso, é de todo conveniente que o Parlamento melhore a redação, caso se insista em impor classificações arbitrárias de transferência.*

**70.** **Em terceiro lugar**: «*A justificação para uma regra de equilíbrio do saldo corrente emana de preocupações com eficiência e equidade intergeracionais. A teoria presume que a despesa corrente gera benefícios contemporâneos e que a despesa de capital, interpretada exclusivamente como despesa de investimento, gera benefícios futuros, que se espraiam por muitos anos após a sua execução. Nesta perspetiva, o investimento (líquido das receitas de capital) num dado período é financiado pelo excedente corrente e o endividamento líquido desse período. Por outras palavras, a regra de ouro fixa um teto para o endividamento anual, que é a despesa de investimento líquida (de receita de capital). Enquanto os pagamentos do serviço da dívida estiverem sincronizados com os benefícios gerados pelo investimento líquido, a regra de ouro garante que os custos da dívida são suportados pelas*

*pessoas que beneficiam da mesma e em linha com os benefícios auferidos».*

**71. Em quarto lugar**: «***há uma série de razões que obstam a que a regra de ouro atinja estes resultados***. *Limitamo-nos a apresentar algumas.*

*Primeira, a regra assenta* ***na definição rigorosa das rubricas corrente e de capital*** *nos dois lados do orçamento, o que constitui um exercício complexo. A classificação de algumas rubricas é absolutamente artificial; como já foi referido, compete a cada governo local decidir a forma de repartição das verbas do FEF entre receitas correntes e receitas de capital. O pagamento de uma mesma operação económica (p. ex. a pavimentação de uma estrada) pode ser classificado como despesa corrente (ex. combustível usado pelas máquinas municipais para pavimentar a estrada) ou despesa de capital (se as máquinas pertencerem a um empreiteiro e a sua utilização for paga no âmbito de um projeto de investimento viário). A contabilidade permite uma ampla margem para classificações criativas; em cada nível, os governos subnacionais apresentam diferenças entre si nestas classificações e, eventualmente, ao longo do tempo, privando assim de sentido os agregados dos subsectores ou as séries temporais de cada governo.*

*Segunda,* ***na prática****, a* ***regra não atende à qualidade do investimento****. Qualquer despesa de capital é uma boa desculpa para endividar o governo. Com efeito, ao excluir as despesas de investimento dos limites do défice, a regra de ouro abranda a pressão política para realizar a análise custo-benefício rigorosa de cada projeto de investimento. Na ausência de um limite eficaz sobre o nível da dívida, este efeito, aliado aos dividendos políticos geralmente associados às despesas de investimento nos municípios portugueses, pode contribuir para acréscimos insustentáveis do endividamento.*

*Terceira, a regra de ouro* ***assume que a despesa corrente não produz quaisquer benefícios intertemporais, e isto não é verdade****. O pagamento de salários a médicos e professores permite acumular capital humano nos doentes e alunos, sendo o impacto desta acumulação no crescimento e desenvolvimento económicos largamente reconhecido na literatura.*

*Quarta, o cumprimento da regra de ouro irá provavelmente determinar escolhas na despesa subnacional (entre as rubricas corrente e de capital) que não maximizam o bem-estar nessas jurisdições e* ***impõe rigidez na composição da despesa****. Suponhamos que o endividamento líquido é zero; sujeita a uma regra de excedente corrente, a despesa de capital tem de ser, pelo menos, igual à receita de capital, independentemente das preferências da comunidade subnacional. A regra de ouro tende a reproduzir a estrutura da receita no lado da despesa do orçamento ou até a enviesar a despesa a favor de rubricas de capital — Pereira e Silva (2008, p. 9).*

*Por último,* ***a regra de ouro está em desacordo com a experiência histórica****.* Pode ter tido um certo interesse no passado, quando os *governos subnacionais foram chamados a desempenhar um papel importante no investimento público, o que já não se verifica. O paradigma político-económico de provisão de infraestruturas está esgotado e os municípios estão a ser chamados para assumir novas responsabilidades, nas áreas da cultura, da educação, da saúde e da assistência social, predominantemente através da provisão de bens imateriais e cujos custos são contabilizados como despesas correntes.*

**72.** Em alternativa ao ***regime de equilíbrio orçamental*** previsto no **artigo 40º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** o **Conselho de Finanças Públicas** «*considera que um enquadramento orçamental adequado exige uma combinação sensata de regras sobre fluxos e níveis e, em princípio, quanto mais abrangentes estas forem, tanto melhor. Um limite da dívida (que é uma regra de nível) per se, bem como um requisito de equilíbrio orçamental (que é uma regra de fluxo) isoladamente podem ser cumpridos através de despesas e impostos mais elevados, mas com os inerentes efeitos sobre o crescimento económico afetando todas as jurisdições — Joumard e Kongsrud (2003). Um teto da despesa (outro exemplo de regra de fluxo) por si só, tal como uma regra de equilíbrio orçamental, não é suficiente para impedir a acumulação de dívida, uma vez que os governos podem colocar operações associadas à despesa fora do seu orçamento atual; por exemplo, remetendo-as para empresas públicas fora do perímetro de consolidação do Eurostat, recorrendo a Parcerias Público-Privadas ou contratando empréstimos tradicionais para pagar no futuro as compras*».

**73.** Assim, este órgão independente, de avaliação das finanças públicas procurou, infelizmente sem sucesso, em sede de apreciação de pro-

posta de lei, **aliar um teto à dívida, com uma norma de equilíbrio orçamental global ou um limite superior de despesa, numa perspetiva de médio prazo.** Tendo apresentado duas regras possíveis em alternativa que seriam mais eficazes e operacionais.

**73.1.** ***A primeira regra alternativa proposta seria a do equilíbrio de médio prazo no saldo global.***

**73.2.** ***A justificação e fundamentação apresentada para esta regra alternativa foi a seguinte:*** *«Em média durante cada mandato político, o saldo global não pode ser negativo; no máximo, um saldo global negativo pode ocorrer em dois anos desse mandato. 31 de dezembro é a data de referência. Esta regra obriga uma administração a compensar quaisquer défices anuais durante o mesmo mandato. As penalizações por incumprimento podem combinar a retenção de transferências do Estado com a divulgação pública e uma obrigação de ajustamento automático (redução do défice excessivo) nos quatro anos seguintes. Para evitar a transferência de tais sanções para um novo governo, caso a administração em exercício cesse funções, uma variante desta regra poderia definir o período de quatro anos por forma a abranger dois mandatos: os últimos dois anos de uma administração e os dois primeiros da seguinte. Deste modo, o incentivo para o governo em funções retirar dividendos políticos para si próprio e transferir os custos políticos para o seu sucessor seria bastante menor».*

**73.3.** ***A segunda regra alternativa proposta seria a do teto de médio prazo para a despesa***.

**73.4.** ***A fundamentação e justificação apresentada para esta regra alternativa foi a seguinte:*** *«a despesa efetiva total prevista e executada no final do ano t não pode exceder em mais do que uma pequena percentagem x a média da receita efetiva líquida total cobrada nos anos t-2,t-3, t-4 e t-5. O indicador aplica-se à despesa, qualquer que seja a sua forma de financiamento. Poderão existir ponderadores diferentes associados às receitas líquidas cobradas naqueles anos, a definir nas PPLs. Esta medida permitiria ajustar as responsabilidades de despesa a um indicador bastante próximo da capacidade de financiamento que um governo subnational consegue mobilizar, o que*

*não acontece com os quadros orçamentais de médio prazo previstos nas propostas de lei».*

**74.** Qualquer destas propostas se afigura mais adequada e conforme à regra de ouro prevista no **Tratado Orçamental, na Diretiva nº 2011/85/EU do Conselho de 8 de novembro e à regra do saldo orçamental estrutural**, prevista no **artigo 12º-C da Lei do Enquadramento Orçamental, na versão resultante da republicação operada pela Lei nº 37/2013, de 14 de junho**.

**75.** Também se afiguram mais adequadas e conformes ao regime da contabilidade de compromissos constante da **Lei nº 8/2012 de 21 de fevereiro e do Decreto-Lei nº127/2012, de 21 de junho**, designadamente quanto às exigências de fundos disponíveis a 90 dias para assegurar a validade jurídica perante terceiros e à regularidade contabilística dos compromissos. Pelo menos ao nível do equilíbrio corrente.

**76.** Sendo também as mais eficazes para prevenir e impedir a previsão de receitas extraordinárias e de capital cuja taxa de execução global fica sempre, no cômputo total das receitas previstas, muito abaixo dos 85% previstos no **artigo 56º e em toda a secção III** da **Lei nº 73/2013 de 3 de setembro.** Indicadores que a não serem observados ao nível da execução orçamental configuram uma situação grave de desequilíbrio a justificar medidas corretivas fortemente limitadoras da autonomia orçamental, financeira, de tesouraria e de recurso ao crédito de curto, de médio e longo prazo.

**77.** Também são as regras mais adequadas para prevenir as situações de incumprimento previstas no **artigo 67º da Lei nº 73/2013 de 3 setembro** de obrigações legais e contratuais perante terceiros, com aptidão para vincular válida e juridicamente os orçamentos públicos sujeitos aos princípios da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas e justificar a retenção de transferências financeiras do OE e a sua afetação ao pagamento de dívidas vencidas, pelo Fundo de Regularização Municipal cuja gestão cabe à DGAL.

**78.** Também seriam as regras que se revelariam mais adequadas à natureza diversa dos orçamentos municipais e dos serviços municipalizados, por um lado sujeitos às regras e princípios orçamentais da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e do POCAL,** e por outro lado das entidades sujeitas ao Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local

aprovado pela **Lei nº 50/2012 de 31 de agosto**, do SNC, da Lei-Quadro das Fundações aprovada pela **Lei nº 24/2012 de 9 de junho**, do Código Civil, do Código Cooperativo e do **Sistema Contabilístico das Entidades sem Fins Lucrativos**.

**79.** Caso estas entidades não venham a estar submetidas ao regime de contabilidade orçamental simplificado semelhante ao previsto no **Decreto-Lei nº 36/2013, de 11 de março** para as entidades públicas reclassificadas previstas no **artigo 2º nº 5 da Lei de Enquadramento Orçamental, de acordo com versão resultante da republicação pela Lei nº 37/2013 de 14 de junho,** no decreto-lei previsto no **artigo 47º da Lei nº 73/2013, de 3 de fevereiro.**

**80.** Ou caso não venham a ser aprovadas as tabelas de equivalência e/ou de reclassificação entre as contas do POCAL, incluindo as contas da classe zero e os códigos de classificação económica das despesas e das receitas e as contas do SNC ou SCESFL.

**81.** Hipótese em que a regra de equilíbrio orçamental, o princípio da consolidação de contas, alicerçado em sistemas contabilísticos não harmonizados, em conceitos operacionais, princípios contabilísticos diferentes e em códigos de contas diferentes e cômputo da dívida total alicerçado em conceitos de operações orçamentais de receita e despesa aplicável a entidades sem orçamento elaborado na base de códigos de receita e de despesa, serão dificilmente operacionalizáveis e exequíveis.

**82. Princípio da sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas, da prestação de contas individuais, da consolidação das contas e da prestação de contas consolidadas**.

**83.** As autarquias locais, as entidades intermunicipais e as entidades associativas estão sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas e nessa medida estão obrigadas a elaborar contas individuais em sentido jurídico - contabilístico e a prestarem-nas ao **Tribunal de Contas**, nos termos da **Lei nº 98/97, de 26 de agosto,** com as alterações supervenientes introduzidas, da **Lei nº 3/2013, de 3 de setembro**, da **Lei nº 75/2013, de 12 de setembro**, do POCAL e de acordo com as **Instruções e Re-**

**soluções** para o efeito aprovadas pelo plenário da **2ªSecção do Tribunal de Contas**, devidamente certificadas por auditores externos[11].

**84.** A sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas implica também:

**84.1.** A obrigatoriedade de submeterem à fiscalização preventiva os **respetivos factos constitutivos de despesa pública e constitutivos de relação jurídica de empréstimos ou de outros instrumentos financeiros que relevem para o cálculo dos limites da respetiva dívida total.**

**84.2.** A responsabilidade jurídica perante o Tribunal de Contas dos respetivos autarcas, sejam titulares de órgãos executivos ou deliberativos, e de quaisquer dirigentes, funcionários e ou agentes por infrações financeiras praticadas no exercício das suas competências financeiras, orçamentais, de tesouraria, patrimoniais, de gestão de divida pública ou de outros instrumentos financeiros, de contratação pública, de gestão de recursos humanos e de liquidação, cobrança e arrecadação de receitas.

**85.** Estão ainda sujeitos à jurisdição plena do Tribunal de Contas, incluindo à fiscalização prévia, **à prestação de contas** individuais, à fiscalização sucessiva e concomitante e ao regime jurídico de responsabilidade jurídica por infrações financeiras e do respetivo julgamento, os serviços municipalizados ou intermunicipalizados previstos no **Capítulo II da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto.**

**86.** Com efeito, os serviços municipalizados estão sujeitos ao regime de contabilidade das autarquias locais. Os respetivos orçamentos devem figurar em anexo aos orçamentos municipais sujeitos às mesmas regras e princípios orçamentais e sistema contabilístico.

**87.** No entanto, as empresas locais ou intermunicipais e as empresas participadas por municípios ou por entidades intermunicipais estão igualmente sujeitas à jurisdição do Tribunal de Contas e à prestação de contas, nos termos da **Lei nº 98/97, de 26 de agosto,** com as alterações introduzidas pela **Lei nº 48/2006, de 29 de agosto**, da **Lei nº 50/2012, de 31** de agosto, do **SNC**, e das **Instruções nº 1/2013 -2ª**

[11] Cfr. **Daniel Taborda**, "Algumas notas sobre a revisão legal das contas dos municípios" in "**Direito Regional e Local**", Nº 15, Julho/Setembro, 2011, pág 15 e seguintes.

**Secção e da Resolução nº 6/2013-2ªSecção,** ambas do Tribunal de Contas. **Mas estão sujeitas a regras e princípios orçamentais diferentes.**

**88.** A sujeição à jurisdição deste por parte das empresas locais e maioritariamente participadas por municípios ou entidades intermunicipais envolve a obrigatoriedade de sujeição à fiscalização prévia de vários contratos típicos da função acionista de entidades públicas do setor local.

**89.** Em primeiro lugar, estão sujeitos à fiscalização prévia os contratos públicos por elas celebrados, nos termos do **artigo 5º nº 1, alínea c), do artigo 46 º, alínea b), nº 2 e nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2011, de 29 de agosto e pela Lei nº 61/2011, de 7 de dezembro** e do **Código dos Contratos Públicos**.

**90.** Em segundo lugar, os contratos-programa previstos nos **artigos 32º, 47º e 50º da Lei nº50/2012, de 31 de agosto**[12]**.**

**91.** Em terceiro lugar, os contratos de constituição ou de aquisição de participações em empresas locais, nos termos dos **artigos 23º, 32º 54º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto** e de **contratos de fusão** de empresas locais, nos termos do **artigo 64º** da mesma lei[13].

**92.** A sujeição à jurisdição do Tribunal de Contas, por parte das empresas locais implica a responsabilidade jurídica por infrações financeiras

---

[12] Cfr. **Acórdão nº 2/2013-06.Fev-1ªS/PL** (decisão em Plenário) do **Recurso Ordinário nº 10/2012-R (Processos de fiscalização prévia nºs 1875 e 1876/2011)**; Cfr. **Acórdão nº 4/2013-15.Maio-1ªS/PL** (decisão em Plenário) do **R.O. nº 1/2013-R** (Processo de fiscalização prévia nº 1481/2012); Cfr. **Acórdão nº 5/2013-05.Junho-1ªS/PL** (decisão em Plenário) do **R.O. nº 02/2013-R** (processo de fiscalização prévia nº 1430/2012); Cfr. **Acórdão nº 8/2013-24 de setembro-1ªS/PL** (decisão em Plenário) do **R.O. nº 04/2013** (processo nº 1516/2012-UAT II; Cfr. **Acórdão nº 14/14.Nov.2013-1ª S/PL** (decisão em Plenário) do **R.O. nº 1/2012-EMOL** (R.O. 4/2011-SRATC-E e Processo nº 48/2011-FP/SRATC); Cfr. **Acórdão nº 16/14.Nov.2013-1ªS/PL** (decisão em Plenário) do **R.O. nº 8/2**013 (processo nºs 14.15 e 16/2013); Cfr. **Acórdão nº 18/2013, de 1 de Julho-1ªS/SS** (decisão em Subsecção) – Processo nº 100/2013, 1ª secção; Cfr. **Acórdão nº 24/2013-30.Set-1ªS/SS** (decisão em Subsecção) – Processo nº 516/2013; Cfr. **Acórdão nº 36/2013 de 20 de DEZ-1ªS/SS** (decisão em Subsecção) – Processo nº 1261/2013, 1ªSecção.

[13] **Cfr. Acórdão nº 22/2013-6.Set – 1ª S/S**S (decisão em Subsecção) - Processo nº 311/2013-1ª Secção; Cfr. **Acórdão nº 16/14.Nov.2013 – 1ª S**/PL (decisão em Plenário) do Recurso Ordinário nº8/2013 – Processos nºs 14, 15 e 16/2013; Cfr.. **Acórdão nº 32/2013-2.Dez-1ªSecção/SS** (decisão em Subsecção) – Processo nº 1179/2013-1ªSecção; Cfr. **Acórdão nº 37/2013-20.DEZ-1ª S/SS** (decisão em Subsecção) – Processo nº 503/2013.

eventualmente imputáveis, **por ação e por omissão**, a **titulares de órgãos de administração, ou de órgãos deliberativos ou de fiscalização de empresas locais.**

**93.** Esta responsabilidade pode recair em regime de **coautoria ou de responsabilidade solidária** em agentes estranhos aos órgãos que sejam os **autores materiais dos factos ou que tenham informado erradamente os decisores financeiros que pertençam àqueles órgãos.**

**94.** Também poderá recair em quem exerça **funções de acionista público ao nível do executivo municipal ou das assembleias representativas** e tenha negligenciado gravemente o exercício dessas funções, **colocando a empresa em situação de risco financeiro**, **violando o regime jurídico da atividade empresarial local e o seu regime de financiamento, causando prejuízos ao erário público ou colocando o grupo municipal ou intermunicipal**, em que a empresa se integra numa **situação de ultrapassagem dos limites da dívida total do município ou do grupo municipal.**

**95.** As empresas locais estão sujeitas ao regime jurídico da atividade empresarial local aprovado pela **Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, pelo **Código das Sociedades Comerciais** e subsidiariamente pelo **Decreto-Lei nº 133/2013, de 3 de outubro** que aprovou o regime jurídico do setor empresarial do estado, sem prejuízo da aplicação direta, imperativo do seu **Capitulo V,** às empresas locais.

**96.** A entrada em vigor deste novo quadro normativo vem levantar os problemas suscitados pela sua aplicação às empresas municipais pré - existentes e constituídas ao abrigo da **Lei nº 53-F, de 29 de dezembro**, com as alterações que lhe foram introduzidas pelas **Leis nº 67/2007, de 31 de dezembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro e nº 55/2011, de 15 de novembro.**

**97.** Sendo certo que o novo regime se aplica a todas as empresas locais que sejam constituídas na sua vigência.

**98.** O primeiro problema relativamente às empresas pré-existentes será a **obrigatoriedade da dissolução**, ou em **alternativa, de transformação designadamente através da alienação da participação detida, da fusão ou da integração e da internalização** das empresas pré –

existentes ou de alienação de participação em empresas, sempre que se verifique uma das situações enunciadas nos números seguintes.

**99.** As vendas e as prestações de serviços realizados durante os últimos três anos não cobrirem, pelo menos, 50% dos gastos totais dos respetivos exercícios.

**100.** Quando se verificar que nos últimos três anos, o peso contributivo dos subsídios à exploração é superior a 50% das suas receitas.

**101.** Quando se verificar que nos últimos três anos o valor do resultado operacional subtraído ao mesmo valor correspondente às amortizações e às depreciações, é negativo.

**102.** Quando se verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo.

**103.** A dissolução obedece ao **regime jurídico dos procedimentos administrativos das sociedades comerciais e de liquidação de entidades comerciais** e ao disposto no **artigo 62º da Lei nº 59/2012, de 31 de agosto.**

**104.** A **deliberação de dissolução da empresa local** que implique a **integração em serviços municipalizados ou a internalização em serviços municipais** de quaisquer atividades deverá ser acompanhada dos elementos enunciados nos números seguintes.

**105.** Definição das atividades **a integrar ou a internalizar.**

**106.** Listagem dos postos de trabalho indispensáveis para a prossecução das atividades a internalizar, identificando a carreira e as áreas funcional, habilitacional e geográfica, quando necessário.

**107.** Previsão das disponibilidades orçamentais, nos termos da **Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro**, que «**Aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas».**

**108.** A deliberação de fusão de empresas locais depende da prévia demonstração da viabilidade económico-financeira e da racionalidade económico-financeira da futura estrutura empresarial, nos termos previs-

tos **nos artigos 22º, 23º, 32º e 64º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, sob pena de nulidade, de responsabilidade financeira e de recusa de visto prévio pelo Tribunal de Contas, com fundamento no **artigo 44º, nº 3, alínea c) da Lei nº 98/97 de 26 de agosto.**

**109.** As empresas locais e as empresas participadas estão obrigadas a dispor de **sistemas de controlo interno adequados a garantir que as contas e demais informação financeira e devem apresentar resultados anuais equilibrados** (**artigo 40º e 55º da Lei nº 50/2012 de 21 de fevereiro).**

**110.** As entidades públicas participantes nas empresas locais estão obrigadas a inscrever verbas suficientes nos seus orçamentos necessários a cobrir os resultados negativos antes de impostos e na proporção da respetiva participação, quer numa perspetiva anual, quer numa perspetiva plurianual**,** devendo os órgãos competentes das entidades públicas participantes aprovar as revisões orçamentais necessárias para assegurar a cobertura dos resultados líquidos negativos.

**111.** Se o equilíbrio de exploração só possa ser apreciado **numa perspetiva plurianual** inerente à **duração** do **plano** de investimento, os orçamentos das entidades públicas participantes devem conter os **créditos necessários à cobertura dos resultados líquidos negativos no ano económico em curso, e a estimativa dos encargos plurianuais necessários a cobrir esses resultados no horizonte temporal plurianual**, mediante prévia apreciação pela **Inspeção Geral de Finanças.**

**112.** Os empréstimos contraídos pelas empresas, bem como o endividamento das mesmas relevam para o cálculo da divida total do grupo municipal ou intermunicipal ou metropolitano em que as empresas locais se integram **(artigo 41º da Lei nº 50/2012, de 21 de fevereiro e artigos 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro).**

**113.** Em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas a contribuição das empresas locais e das entidades públicas participantes e dos sócios privados não pode originar uma diminuição da divida total de cada município calculada nos termos do **artigo 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, tal como resulta do **artigo 41º, nº 5 da Lei nº 50/2012, de 21 de fevereiro.**

**114.** Estão também submetidas à jurisdição do **Tribunal de Contas,** apenas na **modalidade de prestação de contas, de verificação de contas, de auditoria pública e de julgamento de responsabilidades por infrações financeiras**, vários tipos entidades de direito privado criadas por **outras entidades de direito público** sujeitas ao **direito financeiro público** e à **plena jurisdição do Tribunal** de Contas em que haja financiamento público, detenção de ativos ou valores públicos, nos termos enunciados no **artigo 2, nº 2, alíneas a), b) e g) da Lei nº 98/97 de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006 de 29 de agosto**; e indicações da existência ou presunção de controlo nos termos enunciados **no artigo 75º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro.**

**115.** **Em primeiro lugar**, fundações criadas ou participadas por municípios, associações de municípios, independentemente da respetiva tipologia e por áreas metropolitanas, nos termos da **Lei-Quadro das Fundações**, aprovada pela **Lei nº 24/2012, de 9 de junho**, constituídas com ativos públicos e que recebam com regularidade fundos provenientes de transferências dos orçamentos de autarquias locais e que reúnam os requisitos de domínio de controlo enunciados **no artigo 75º, nº 3, nº 4 e nº 5 da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro** (**artigos 2º, nº 2 alínea g), 51º nº 1, alínea o) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006 de 29 de agosto**).

**116.** **Em segundo lugar**, as associações de direito privado, instituídas nos termos do **artigo 59º da Lei nº 50/2012 de 31 de agosto e do Código Civil**, que sejam maioritariamente financiadas por orçamentos de entidades públicas e que reúnam os requisitos de existência de controlo, nos termos enunciados no **artigo 75º, nº 3, nº 4 alínea c), i) e ii) e nº 5 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** (**artigo 2º, nº 2, alínea a) da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto).**

**117.** Estão ainda sujeitas ao controlo e à jurisdição do Tribunal de Contas, sem que envolva a obrigação de prestação de contas individuais as entidades que simultaneamente reúnam os requisitos previstos no **artigo 2º, nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto e no artigo 75º, nº 3, nº 4 e alínea c), i) e ii) e nº5 e nº 6 da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro.**

**118.** Trata-se de **entidades de qualquer natureza que reúnam os requisitos enunciados nos números seguintes.**

**119.** Em terceiro lugar, **tenham participação de capitais públicos** dos municípios, das entidades intermunicipais ou das suas entidades associativas.

**120.** Ou em que, em quarto lugar **sejam beneficiárias, a qualquer** título, de dinheiros e ativos públicos dos municípios, das entidades intermunicipais ou das suas entidades associativas.

**121.** Ou que em **ambas as hipóteses** sejam controladas pelos municípios, pelas entidades intermunicipais e pelas suas entidades associativas cuja **verificação casuística em função das circunstâncias concretas, por referência aos elementos de poder e resultado** com base designadamente nas condições a seguir enunciadas.

**122.** **Condições de poder**, como sejam a detenção de capital social ou os direitos de voto, a homologação dos estatutos ou regulamento interno, e a faculdade de designar ou homologar, a designação e ou destituição da maioria dos membros dos órgãos de gestão.

**123.** **Condições de resultado**, tal como seja o poder de exigir a distribuição de ativos ou dissolver outra entidade.

**124.** Ou quando se verifique um dos seguintes **indicadores de poder** ou de resultado**:**

- a faculdade de vetar regulamentos;
- a possibilidade de vetar, derrogar ou modificar as decisões dos órgãos de gestão;
- a detenção da titularidade dos ativos líquidos com livre acesso a estes;
- a capacidade de conseguir a sua cooperação na realização de objetivos próprios;
- a assunção da responsabilidade subsidiária pelos passivos da outra entidade.

**125.** Estas entidades não estão obrigadas à prestação de contas individuais ao Tribunal de Contas, **mas estão sujeitas aos poderes de controlo e**

**de jurisdição,** na **medida necessária** à fiscalização da legalidade e correção económica e financeira da aplicação dos dinheiros e valores públicos.

**126.** E nessa medida poderão estar sujeitas à obrigatoriedade de prestação de informação financeira ao Tribunal de Contas, de acordo com as **Instruções ou Resoluções** aprovadas pelo Plenário da 2ªSecção, ou caso a caso, **mediante despacho judicial no âmbito de auditoria.**

**127.** E na medida em que essas entidades, mesmo não estando obrigadas à prestação de contas individuais diretamente ao Tribunal de Contas, **integrem o perímetro de consolidação do grupo autárquico** e **as** respetivas contas sejam objeto de operações de consolidação, para efeitos de elaboração da conta consolidada do grupo autárquico, nos termos do **artigo 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e da Portaria nº 474/2010 de 10 de setembro,** e da **Orientação Técnica nº 1/2010 da CNCAP**, deverão ter que ser remetidas ao Tribunal pela **entidade consolidante** do **grupo autárquico**, em simultâneo com as demonstrações financeiras consolidadas.

**128.** Em primeiro lugar, em ordem a habilitar o Tribunal com a formulação de **um juízo de auditoria sobre a consolidação e sobre as contas consolidadas**.

**129.** Em segundo lugar, em ordem a **habilitar em simultâneo o Tribunal** com informação **financeira fidedigna, adequada e fiável que lhe permita:**

**130.** Formular um **juízo de auditoria sobre a legalidade, a regularidade contabilística e a correção económica e financeira dos dinheiros e valores públicos detidos** ou geridos e aplicados por essas entidades, nos termos do **artigo 2 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto**.

**131.** E, sendo caso disso, caso se conclua por um **juízo de não conformidade com as normas legais aplicáveis, com os princípios e as normas de contabilidade aplicáveis e com os princípios de boa gestão, formular também um juízo** de **imputação de eventuais responsabilidades jurídicas por infrações financeiras imputáveis** aos órgãos executivos ou deliberativos do município, das entidades intermunicipais ou das respetivas entidades associativas ou aos órgãos de gestão,

ou deliberativos ou de fiscalização dessas entidades, em **ordem a habilitar a efetivação e o julgamento dessas responsabilidades financeiras.**

**132.** É matéria que deverá ser ponderada na revisão das Instruções em vigor sobre a **Organização e Documentação das Contas Individuais das Autarquias Locais, das Entidades Intermunicipais e das Respetivas Entidades Associativas e das Contas Consolidadas dos Grupos Autárquicos**, a elaborar nos termos do **artigo 6º, alínea b) e do artigo 78º, nº 1, alínea e)** da **Lei nº 98/97, de 26 de agosto**, adequando-as:

**a)** em primeiro lugar, **ao novo regime financeiro autárquico, intermunicipal e associativo autárquico aprovado pela Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**;

**b)** em segundo lugar ao **novo regime de prestação de contas, de consolidação de contas, de certificação de contas e de verificação de contas individuais e de contas consolidadas previstos** nos seus **artigo 74º, 75º, 76º, 77º e 80 º, na Portaria nº 474/2010 e na Orientação nº 1/2010 da CNCAP.**

**133.** Estão ainda sujeitas à prestação de contas ao Tribunal de Contas, **as contas consolidadas dos grupos autárquicos.**

**134.** Os **grupos autárquicos** são constituídos por um **município**, **uma entidade intermunicipal** ou uma entidade **associativa municipal** e pelas **entidades controladas de forma direta ou indireta, considerando-se que o controlo corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade, a fim de beneficiar das suas atividades**.

**135.** As **entidades mãe ou consolidantes** são os *municípios*, as **entidades intermunicipais**, a saber, as comunidades **intermunicipais e as juntas metropolitanas** e as entidades **associativas municipais**.

**136.** São estas as **entidades** que estão juridicamente obrigadas:

**a)** **à elaboração das contas consolidadas**, à sua votação pelos órgãos executivos, à sujeição, à certificação por auditores externos, à

sua apreciação pelos respetivos órgãos deliberativos legalmente competentes;

**b)** e à sua prestação ao Tribunal de Contas, devidamente certificadas por auditores externos, para efeitos da sua verificação pelo Tribunal, nos termos do **artigo 80º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e do artigo 54 º da Lei nº 98/97 de 26 de agosto.**

**137.** O **dever pela prestação de contas consolidadas** dos grupos autárquicos ao Tribunal de Contas recai sobre:

**a)** os **titulares dos órgãos executivos das entidades** consolidantes, **os auditores externos que foram designados pelos órgãos competentes para certificar as contas consolidadas**;

**b)** os **titulares dos órgãos deliberativos legalmente competentes para a sua apreciação e votação das contas consolidadas até 30 de junho do ano seguinte a que respeitam.**

**138.** As contas consolidadas acompanhadas das atas das sessões dos órgãos executivos e dos órgãos deliberativos em que tenham sido respetivamente apreciadas e votadas pelo órgão executivo e deliberado remetelas aos órgãos deliberativos e das atas das sessões deste em que tenham sido apreciadas as contas consolidadas **deverão ser remetidas ao Tribunal de Contas pelo órgão executivo das entidades consolidantes.**

**139.** Se as contas consolidadas não forem apreciadas pelo órgãos deliberativos **até 30 de junho,** por razões exclusivamente imputáveis a estes, **o órgão executivo deverá remetê-las ao Tribunal de Contas, no primeiro dia útil** seguinte, **acompanhadas da certificação legal pelo auditor externo, ou na sua falta da identificação do auditor externo designado e das razões pela não emissão da certificação legal** e **da menção de que o órgão deliberativo não as apreciou e da deliberação que as apreciou e decidiu remetê-las ao órgão deliberativo**.

**140.** Integram o perímetro de consolidação dos grupos autárquicos e das contas consolidadas:

**a)** os municípios, as entidades intermunicipais e as suas entidades associativas e as respetivas peças finais das contas individuais apreciadas e votadas pelos órgãos competentes, nos termos das normas legais aplicáveis e do sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da obrigatoriedade da sua remessa direta ao **Tribunal de Contas**, pelos órgãos executivos competentes, organizadas e documentadas de acordo com as **Instruções** em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas para as contas individuais (**Resolução nº 1/2001-2ªSecção e Resolução nº 6/2013-2ª Secção**);

**b)** os serviços municipalizados e intermunicipalizados, em razão da detenção total ou parcial por um ou mais municípios, nos termos do **artigo 16º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, e as peças finais das respetivas contas individuais, nos termos das normas legais aplicáveis e do sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da obrigatoriedade da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente competentes, organizadas e documentadas de acordo com as **Instruções** em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas (**Resolução nº 1/2001-2ªSecção e Resolução nº 6/2013-2ª Secção**);

**c)** as empresas locais como tal classificadas, nos termos dos **artigos 7º a 19º da Lei nº 50/2013, de 31 de agosto** e as peças contabilísticas finais das respetivas contas individuais elaboradas, de acordo com as normas jurídicas aplicáveis e com o sistema contabilístico aplicável, sem prejuízo da obrigatoriedade da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente competentes, organizadas e documentadas de acordo com as Instruções em vigor aprovadas pelo Tribunal de Contas (**Resolução nº 4/2011-2ªSecção e Resolução nº 6/2013-2ª Secção**).

**d)** Na proporção da participação ou detenção, as empresas detidas por várias pessoas coletivas de direito público que, de acordo com o **artigo 7º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**, integrem o setor empresarial local, independentemente da participação ou detenção do município, das entidades intermunicipais, ou das entidades associativas municipais e as peças contabilísticas finais das contas individuais, de acordo com as normas jurídicas e os sistemas contabilísticos aplicáveis, sem prejuízo, sendo caso, da sua remessa direta ao Tribunal de Contas, pelos órgãos executivos legalmente

competentes de acordo com as **Instruções em vigor aprovadas pelo Tribunal de Conta**s (**Instruções nº 1/2013-2ª Secção).**

**e)** As fundações, as associações de direito privado, as cooperativas, ou empresas meramente participadas, mesmo com maioria de capital privado e desde que reclassificadas nos perímetros da administração regional e local ou entidades de qualquer natureza jurídica ou substrato, que reúnam os requisitos previstos no **artigo 2º, nº 2, alínea a), alínea g) e nº 3 da Lei nº 98/97, de 28 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 28 de agosto e os previstos no artigo 75º nº 4, nº 5 da Lei nº 50/2013, de 31 de agosto**, acompanhadas das peças finais das contas individuais de acordo com as normas jurídicas e os sistemas contabilísticos aplicáveis, sem prejuízo da obrigatoriedade da remessa direta ao Tribunal de Contas, relativamente às que estão legalmente obrigadas à prestação de contas ao Tribunal de Contas pelos órgãos executivos competentes dessas entidades, devidamente documentadas e organizadas com as Instruções aprovadas pelo Tribunal de Contas.

**f)** No caso de não haver **Instruções** diretamente aplicáveis a este tipo de entidades deverão aplicar-se as **Instruções nº 1/2013-2ªSecção**, com as devidas adaptações.

**g)** O mesmo se diga relativamente a entidades que não estando obrigadas diretamente à prestação de contas ao Tribunal estarão sujeitas aos poderes de controlo e de jurisdição financeiros do Tribunal de Contas, nos termos do **artigo 2º, nº 3 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006 de 29 de agosto,** no que diz respeito à informação financeira extra -contabilística dela constante relevante para a demonstração de financiamento público, de detenção de ativos ou valores públicos, para demonstração da existência ou presunção de controlo, e para aplicação dos dinheiros públicos e valores públicos afetos à prossecução do seu escopo.

**141.** Os documentos de prestação de contas consolidadas constituem um todo e compreendem o relatório de gestão e as demonstrações financeiras consolidadas.

**142.** No relatório onde deverão ser evidenciadas as políticas financeiras e operacionais das entidades consolidantes e das entidades consolidadas.

**143.** As demonstrações financeiras consolidadas compreendem as peças indicadas no **nº 7 do artigo 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro e no artigo 4º da Portaria nº 474/2010, IIª Serie, do Ministro das Finanças, de 1 de julho.**

**144.** As operações de consolidação, os seus conceitos operacionais, a definição do âmbito da consolidação, as componentes das demonstrações financeira, os procedimentos, incluindo a homogeneização prévia, a agregação, as eliminações e os métodos de consolidação são os definidos na **Orientação Contabilística nº 1/2012, de 1 de julho da CNCAP.**

**145.** Ainda antes da entrada em vigor da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** o **SATAPOCAL - «**Subgrupo de Apoio na Aplicação do POCAL» emitiu «**Instruções para o exercício de 2010, relativas à consolidação de contas pelos Municípios»**.

**146.** Estas **Instruções** tinham como pano de fundo a anterior Lei das Finanças locais de 2007 e o anterior regime jurídico do setor empresarial local de 2006.

**147.** Hoje estão profundamente desatualizadas e desajustadas face á evolução legislativa verificada em 2012 e 2013 relativamente ao regime jurídico e ao regime financeiro do setor público administrativo local, ao regime jurídico e financeiro da atividade empresarial local e ao regime e âmbito da consolidação de contas e de divida total dos municípios.

**148.** **A Orientação Contabilística nº 1/2010, de 1 julho da CNCAP** prevê a necessidade de serem elaborados por cada entidade consolidante **Manuais de Consolidação** aplicáveis à consolidação dos grupos públicos, entre os quais os grupos autárquicos.

**149.** A **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** alterou de forma significativa o âmbito das entidades que integram o perímetro de consolidação.

**150.** Constata-se uma tendência para se verificar uma coincidência entre as entidades que passam a integrar o perímetro de consolidação, as entidades cujos orçamentos devem figurar como anexos aos orçamentos municipais e as entidades cujos passivos relevam para o cálculo da dívida total.

**151.** Só que no plano orçamental, essas entidades não estão sujeitas, à exceção dos serviços municipalizados, às regras e princípios orçamentais e aos sistemas contabilísticos dos municípios.

**152.** As empresas locais, as empresas participadas, as fundações, as associações de direito privado, as cooperativas e as outras entidades de qualquer natureza e forma jurídica em relação às quais se verifique a existência ou presunção de controlo, ainda que reclassificadas nos perímetros da administração regional e local, ***não são integradas como anexas aos orçamentos municipais como fundos e serviços autónomos sujeitos a um regime de contabilidade orçamental nem sujeitos às regras e princípios orçamentais dos municípios, ou seja ao princípio do orçamento limitativo e da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas.***

**153.** Tal como sucede com as entidades públicas reclassificadas no perímetro da administração central. E que são integradas no orçamento do Estado, independentemente da sua forma e da sua natureza jurídica, como fundos e serviços autónomos, sujeitos à disciplina da *Lei do Enquadramento Orçamental*, na parte relativa ao equilíbrio orçamental dos fundos e serviços autónomos, e a um regime de contabilidade orçamental simplificado, tal como definido no **Decreto-Lei nº 36/2013, de 11 de março**, ainda que sujeitas ao **SNC**. Estão também se se tratar de empresas públicas submetidas ao ***princípio da unidade de tesouraria.***

**154.** Ora para além de sujeição a regimes orçamentais e de gestão de tesouraria diferentes e não harmonizáveis entre si, as entidades consolidantes e as entidades consolidadas do setor local estão submetidas a sistemas contabilísticos diferentes. Os municípios, as freguesias, as entidades intermunicipais e as entidades associativas municipais estão submetidos ao ***POCAL*.**

**155.** Ora as entidades consolidadas aplicam o ***SNC*** *e as* ***NICS ou o SNCESFL.***

**156.** É sabido existirem diferenças concetuais significativas entre o ***POCAL*** o ***SNC*** e o ***SNCESFL***. Que muitos entendem só serem ultrapassadas com a adoção dos ***IPSAS/EPSAS***. Só que não será possível esperar pela adoção destes ao nível da **União Europeia.**

**157.** Trata-se de um processo em curso de discussão complexa entre a ***Direção Geral dos Assuntos Económicos*** *da* ***Comissão***, o ***EUROSTAT*** e as autoridades nacionais, em especial os órgãos independentes com competência legal para assegurar a adoção e normalização das normas contabilísticas para o setor público nos países da ***zona euro***.

**158.** Até que esse processo esteja concluído vai necessariamente demorar algum tempo, sendo igualmente necessário proceder a uma análise custo-benefício, da sua adoção e dos custos em *termos de operacionalização, de formação e de softwares e dos horizontes temporais e etapas necessárias para a sua implementação.*

**159.** O resultado esperado será a eventual aprovação de uma diretiva que carecerá de um período de transição, para a sua transposição para a ordem interna de cada Estado-Membro.

**160.** Tudo indica porém que a **Comissão de Normalização Contabilística (CNC)**, tendo em conta o calendário previsto para a adoção dos IPSAS previstos na **Lei nº 64-C/2012 de 31 de dezembro**, e o mandato que lhe foi expressamente confiado pelo **Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho e pelo artigo 18º do Regime Jurídico da Organização e Funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística** esteja neste momento inclinada no sentido de não aguardar os desenvolvimentos dos EPSAS e avançar no sentido de propor ao Governo a adoção dos IPSAS.

**161.** Mas mesmo que seja este o caminho que venha a ser seguido a completa implementação dos IPSAS, tal como estão desenhados e aprovados pelo **Comité do Setor Publico da** I**FAC** aponta num período de transição de *cinco anos.*

**162.** Quer o caminho a seguir seja a adoção dos IPSAS já, quer aguardar pelo desenvolvimento europeu dos EPSAS, será necessário que a curto prazo, a **Comissão de Normalização Contabilística** seja aprovada, pela **CNC**, uma **Orientação Contabilística complementar da Orientação nº 1/2010 de 1 de julho**, que assegurasse uma plena harmo-

nização e homogeneização entre o **POCAL** e o **SNC e SNCESFL**, para efeitos de consolidação das contas dos grupos autárquicos, designadamente quanto a uma tabela de equivalências entre as contas de uns e outros, uma vez que as contas individuais são elaboradas em SNC ou SNCESFL e as contas consolidadas serão elaboradas em POCAL.

**163.** É sabido que as **Instruções de 2010 do SATAPOCAL** não resolveram esse problema. Além de que o resultado da sua aplicação às **contas consolidadas prestadas de 2010** ao Tribunal foi *dececionante e muito insatisfatório. Dando origem a interpretações díspares, não uniformes e desencontradas e insuscetíveis de comparabilidade e de fiabilidade e sinceridade das contas consolidadas.*

**164.** Daí a urgência de serem aprovadas **instruções e manuais tipo** que viabilizem no curto, médio e longo prazo a consolidação de contas dos grupos autárquicos. Neste particular seria muito importante uma intervenção de natureza profissional qualitativamente superior e com autoridade normativa própria, como é a **Comissão de Normalização Contabilística**, que assegurasse esta tarefa em articulação com a **Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, e** a **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.**

**165.** Como certeiramente assinala o Conselho de Finanças Públicas no seu **Relatório nº 1/2013**, relativo à «**Apreciação das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais**»: «*Nos próximos anos vão surgir dúvidas em termos de compatibilidade entre sistemas de informação e contabilidade que permita os exercícios de consolidação dos deferentes elementos. A administração central tem de preparar-se para ajudar as administrações locais no seu esforço de ajustamento, por exemplo disponibilizando manuais com antecedência necessária para garantir uma comparabilidade rigorosa entre jurisdições e minimizar interpretações arbitrárias de regras contabilísticas eventualmente confusas…Estas novas regras implicam obviamente, implicações em termos de recursos para as administrações central e local*».

**166.** Outra questão que importa clarificar é a relação entre contas, saldos orçamentais e dívida total previstos nos **artigos 46º, 52º, 75º e 76º da Lei nº 73/2013, de 3 de dezembro.** Como sublinha o **Conselho de Finanças Públicas** no seu **Relatório nº 1/2013** que temos vindo a citar «*Estes três níveis de consolidação são justificáveis a vários títulos,*

*como por exemplo, facto dos saldos orçamentais, deverem refletir diferentes níveis de decisão politica, enquanto que os valores da dívida deverem refletir as responsabilidades financeiras diretas e indiretas efetivas de um município. Contudo as normas de consolidação propostas acarretarão a incomparabilidade entre os três conjuntos de contas: contas, saldos orçamentais e dívidas. Esta tripla consolidação não ajuda a garantir a transparência e a facilitar uma apreciação abrangente* da *sua situação financeira.»*

**167.** E conclui em jeito de recomendação relativamente à proposta de lei*: «Os legisladores poderão querer rever esta situação ou, pelo menos defini-la como um regime transitório até dispor de noções mais amadurecidas acerca de metas numéricas para agregados orçamentais».*

*Infelizmente o legislador não ponderou esta bem fundamentada e avisada recomendação.*

**168.** As contas consolidadas dos grupos municipais deverão ser objeto de certificação legal, por auditores externos, designados, nos termos do **artigo 77º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro,** estado aí definidas outras importantes competências, no âmbito dos seus poderes legais de fiscalização das entidades consolidantes, das entidades consolidadas e da respetiva gestão financeira, orçamental, patrimonial, de tesouraria, de recurso ao crédito, e observância dos limites da divida total e dos limites de empréstimos de curto, de médio e de longo prazo de verificação dos registos contabilísticos, de deteção de irregularidades que ponham em causa a continuidade das entidades contabilísticas.

**169.** Designadamente a capacidade para satisfazer perante terceiros os compromissos assumidos e de pagar a fornecedores pontualmente, as suas obrigações legais e contratuais, de certificação das dívidas a terceiros, incluindo amortização de empréstimos, a satisfazer pelos **Fundo de Apoio Municipal** ou de verificação dos pressupostos para adoção facultativa ou obrigatória, face aos alertas precoces de desvios significativos orçamentais, de programas de saneamento financeiro ou de recuperação financeira através do **Fundo de Regularização Municipal** e de avaliação da capacidade de financiamento para executar os planos de investimentos.

**170.** As contas consolidadas acompanhadas da certificação legal de contas e das contas das entidades consolidadas e respetiva certificação legal deverão ser apreciadas na sessão de junho da assembleia representativa.

**171.** Uma vez apreciadas ou não tendo sido apreciadas até 30 de junho deverão ser sempre remetidas pelo órgão executivo da entidade consolidante ao Tribunal de Contas para efeitos de verificação nos termos do **artigo 80º da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro** e **artigo 54º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto**.

**172.** Conexo com o problema **consolidação de contas dos grupos autárquicos** e com a **consolidação imprópria** dos **orçamentos anexos aos orçamentos municipais** relativos às entidades previstas designadamente nos **artigos 46º e 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** não pode deixar de se referir a **consolidação de dívida total prevista** nos **artigos 52º e 54**º da lei em causa.

**173.** O regime de empréstimos municipais encontra-se definido nos **artigos 49º** a **54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro.**

**174.** É vedado aos municípios recorrer a outras formas de endividamento que não seja a emissão de obrigações, a regular em diploma próprio, a contração de empréstimos de curto (**artigo 50º**), de médio e longo prazo (**artigo 51º).**

**175.** **É assim expressamente vedado aos municípios**:

**a)** o aceite e saque de letras de câmbio, a concessão de avales cambiários, a subscrição de livranças e a concessão de garantias reais ou pessoais, incluindo operações efetuadas indiretamente através de instituições financeiras;

**b)** a concessão de empréstimos a entidades públicas ou privadas;

**c)** a celebração de contratos com entidades financeiras ou diretamente com credores, com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental, bem como a cedência de créditos não vencidos.

**176.** Está assim excluída e vedada aos municípios a celebração de acordos de regularização de dívidas negociados diretamente com os credores, com ou sem intervenção de instituições financeiras, sob forma de mútuo civil ou mútuo bancário e mediante o recurso *á posteriori* a contratos de cessão financeira.

**177.** Está também excluído e vedado aos municípios o recurso a contratos de ***confirming***, que se traduzam:

**a)** numa violação direta das normas jurídicas relativas à assunção de compromissos, à violação da garantia da existência de cabimento orçamental e de fundos disponíveis para assegurar os pagamentos das obrigações jurídicas e perfeitas emergentes dos compromissos assumidos (**Lei nº 8/2012 de 21 de fevereiro e respetivas alterações**);

**b)** e sempre que os pagamentos efetuados, com recurso ao ***confirming,*** por instituições de crédito, investindo o município na posição de devedor perante estas, quando não sejam liquidados e pagos pelo município, até ao fim do ano económico, transitando essa dívida de natureza financeira para os anos económicos seguintes, e transformando essa dívida financeira de curto prazo em divida fundada.

**178.** O recurso ao ***confirming*** que se traduza em dívida flutuante de curto prazo às instituições de crédito, deve observar sempre durante o ano, os limites dos empréstimos de curto prazo fixado anualmente pela assembleia municipal, nos termos do **artigo 50º, nº 2 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.**

**179.** Também se deve entender estarem vedados aos municípios a celebração de contratos de ***swap***, na medida em que constituem o recurso:

– a tipos negociais de dívida financeira não previstos e não permitidos expressamente na lei para as autarquias locais, conduzindo a riscos excessivos, sem rigor e sem eficiência e sem minimização de custos diretos e indiretos numa perspetiva de longo prazo (**artigo 4º, nº 2 artigos 48º, 49º, 50º, 51º, 52º e 54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro**);

– e que originem pagamentos ilegais, geradores de danos ao erário público, que mesmo que correspondam a contraprestações efetivas, não se revelam adequadas e proporcionais à prossecução das atribuições do município ou aos usos e costumes de certa atividade (**artigo 59º, nº 1 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto).**

**180.** A dívida total consolidada prevista no **artigo 52º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** está concebida numa ótica de divida emergente de operações orçamentais do município e das entidades cujos orçamentos, à exceção dos serviços municipalizados e dos serviços intermunicipalizados, figuram como orçamentos anexos ao orçamento municipal no **artigo 46º** e, bem assim, que integram o perímetro de consolidação do grupos autárquicos previstos no **artigo 75º**, ambos da **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.**

**181.** Não há no entanto uma total coincidência entre as entidades que relevam para o cálculo da dívida total e as entidades cujos orçamentos devem figurar como orçamentos anexos ao orçamento municipal e as entidades que devem integrar o perímetro de consolidação dos grupos municipais.

**182.** **Os artigos 46º, 54º e 75º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** não coincidem totalmente. O conceito de dívida total é mais abrangente em termos de entidades que relevam para o respetivo cálculo do que o previsto na anterior Lei das Finanças Locais de 2007 para o cômputo do ***endividamento líquido. Se as empresas locais continuam a relevar na medida em as respetivas contas estejam desequilibradas, nos termos do artigo 40º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto, agora entram também as empresas participadas, fundações, associações de direito privado e as cooperativas e todas as entidades em relação às quais independentemente da sua natureza e forma jurídica se verifique a existência ou a presunção de controlo.***

**183.** E é mais direcionado ao **apuramento do total da dívida financeira, administrativa ou comercial** das entidades previstas no **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro**, não se apurando através de uma diferença entre **ativos financeiros e passivos como estava previsto na anterior Lei nº 2/2007 de 15 de janeiro**.

**184.** O que manifestamente diminui a capacidade de alguma manipulação que a anterior **Lei das Finanças Locais** permitia através de operações patrimoniais de investimento e de capital, entre os municípios e as empresas locais por forma a valorizar excessivamente e de forma desproporcionada e pouco prudente os ativos das empresas e assim aumentar ficticiamente a capacidade de endividamento dos municípios.

**185.** As empresas locais foram muitas vezes utilizadas como veículo para verdadeiras manipulações contabilísticas. Não quer dizer que seja completamente impossível mas será mais difícil. Por outro lado, o alargamento às entidades participadas ou em que haja posição de controlo, como as fundações, as associações de direito privado ou cooperativas, exige uma ponderação mais vasta ao padrão de aferição. Só que os sistemas contabilísticos dessas entidades contabilísticas e as regras de execução orçamental não são completamente compatíveis com os das autarquias locais, das entidades intermunicipais ou das entidades público-associativo.

**186.** O padrão de aferição é agora, nos termos do **artigo 52º, nº1 da Lei nº 73/2013 de 3 de setembro**, sempre o valor da receita corrente liquida cobrada nos três exercícios anteriores. Valor esse **dificilmente manipulável**, na medida em que assenta em valores de execução registados nas contas finais individuais e consolidadas devidamente certificadas por auditores externos.

**187.** Mas a dúvida que se coloca é a de saber se o valor de receita diz respeito apenas à receita dos **municípios, ou se abrange receita das entidades previstas no artigo 54º, nº 1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.** Dúvida essa que mais se adensa quando essas entidades não dispõem de contabilidade orçamental, e os seus orçamentos são estruturados por **custos e proveitos (hoje rendimentos e recebimentos numa ótica de tesouraria)** e **não por receitas e despesa, de acordo com o código de classificação económica das despesas e das receitas,** não se lhes aplicando o **POCAL,** mas sim o **SNC, ou o SNCESFL**.

**188.** É uma dúvida que não foi ainda esclarecida pela **Lei nº 83-C/2013 de 31 de dezembro**, *Lei do Orçamento do Estado para 2014*.

**189.** A DGAL deverá no exercício das suas competências proceder ao cálculo e ao controlo dos limites de dívida total informando para o

efeito cada município dos limites em concreto e dos métodos de cálculo utilizados quando haja em concreto alguma das **entidades** previstas no **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro que relevem para o cálculo da dívida total dos municípios.**

**190.** O conceito de receita líquida aplicada às entidades reclassificadas do setor local previstas no **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** utilizado, em sentido impróprio, carecerá de uma densificação técnica por órgãos especializados em contabilidade do setor público, a saber a ***Comissão de Normalização Contabilística,*** onde têm assento a **DGAL, a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** e representantes das faculdades de gestão ou institutos de contabilidade. Esta densificação deve ser feita por especialistas com competência e autoridade normativa e não por burocratas.

**191.** O que suscita o problema de saber, o que nestes casos se deve entender por receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores. Talvez o **artigo 47º da Lei nº 73/2013, de 3 setembro** ou o Decreto-Lei de execução orçamental possam resolver este problema. Trata-se de erros frequentes em legislação da contabilidade pública, em que se usam expressões com pouco rigor técnico e contabilístico quando aplicada a entidades de natureza empresarial, fundacional ou associativas de natureza pública submetidas ao **SNC** ou ao **SNCESFL**.

**192.** É imperioso que os **Municípios** saibam de forma clara e precisa qual é o referencial em termos de receita líquida nos últimos três anos que permita calcular a dívida total nos termos acima enunciados.

**193.** A falta de clareza da lei e dos conceitos operacionais utilizados pelo legislador não ajudam neste caso o intérprete e o aplicador do Direito.

**194.** As normas jurídicas de direito financeiro público local devem garantir a segurança, a certeza jurídica, a transparência e a conformidade uniforme e homogénea com as vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas e ***Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.***

**195.** E devem concretizar de forma igual a sujeição das entidades públicas reclassificadas da administração central, regional e local após critérios de reclassificação e à sua sujeição a uma disciplina uniforme dessas

entidades reclassificadas a normas de disciplina orçamental, ainda que simplificada, mesmo que estejam submetidas a uma disciplina de direito privado e a sistemas contabilísticos do setor privado empresarial ou não lucrativo.

**196.** O conceito de operações orçamentais previsto no **artigo 52º, quando aplicável às entidades previstas no artigo 54º**, não deixa de suscitar perplexidades, na medida em que estas entidades não dispõem de orçamentos limitativos, estruturados, nos termos do **POCAL,** em **códigos de classificação económica das despesas e das receitas**. Estas entidades estão sujeitas ao SNC. Importa estudar do ponto de vista técnico os conceitos de pagamentos e de recebimentos e a sua articulação com os conceitos de custos e proveitos.

**197.** E não dispõem de contabilidade orçamental simplificada, tal como a prevista no **Decreto-Lei nº 36/2013, de 11 de março**, para as entidades públicas reclassificadas pela autoridade estatística nacional, nos termos do **Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais e** integradas no **Orçamento do Estado,** como **fundos e serviços autónomos**, nos termos do **artigo 2º, nº 5 da Lei do Enquadramento Orçamental**, na versão resultante da republicação operada pela **Lei nº 37/2013, de 14 de junho**.

**198.** Não se pode por isso em bom rigor falar em operações orçamentais. Só no caso dos municípios, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas locais e serviços municipalizados ou intermunicipalizados é possível falar **em operações orçamentais com caráter homogéneo**. O mesmo não se pode dizer em relação às entidades do **artigo 54º.**

**199.** De qualquer forma para efeitos do **conceito de dívida total do município, nela se incluindo a dívida financeira, comercial e ou administrativa** destas entidades do **artigo 54º,** relevam os contratos de locação financeira e de quaisquer outras formas de endividamento, por iniciativa dos municípios, os empréstimos contraídos pelas empresas locais, nos termos do **artigo 41º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto,** junto de instituições financeiras, bem como todos os restantes débitos a terceiros decorrentes de operações orçamentais.

**200.** Mais uma vez esta expressão «***operações orçamentais***» aqui utilizada é equívoca e infeliz. Sabido que as entidades do **artigo 54º da Lei nº**

**73/2013**, de **3 de setembro**, à exceção dos serviços municipalizados, não dispõem de contabilidade orçamental.

**201.** Face ao disposto no **artigo 52º, nº 1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro,** não pode deixar de entender-se que **estão abrangidas a dívida pública, a dívida comercial e a dívida administrativa**. É esta aliás a interpretação conforme ao **Regulamento (EU) nº 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais, publicado no Jornal Oficial da EU L174, de 26/6/2013.**

**202.** De qualquer forma para efeitos de controlo pela DGAL estas entidades do **artigo 54º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro** estão também obrigadas a especiais deveres de informação financeira relativa a instrumentos de gestão previsional, de prestação de contas anuais individuais e consolidadas, no quadro de programação orçamental plurianual, das contas mensais, com sanções decorrentes do seu incumprimento, para efeito do controlo integrado da divida total. É o que resulta do disposto no **artigo 78º da Lei nº 73/2013 de, 3 de setembro.**

**203.** Para efeitos do controlo da dívida pública há um especial dever de informação que recai sobre os municípios, entidades intermunicipais ou entidades públicas associativas ou sobre as entidades reclassificadas do **artigo 54º, nº1 da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.**

**204.** O controlo da observância da dívida total será em devido tempo levado a cabo pelo Tribunal de Contas.

**205.** **Em primeiro lugar**, em sede de fiscalização prévia, quando lhe sejam submetidos atos dos quais resulte o aumento da dívida pública fundada das autarquias locais, das entidades intermunicipais e das entidades públicas associativas locais. Não posso por agora anteciparme sobre qual será o critério interpretativo a adotar pela **1ª Secção do Tribunal de Contas.**

**206.** **Em segundo lugar**, em sede de revisão das **Instruções em vigor** relativas à organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo POCAL (***Resolução nº 4/2001-2ª Secção e Resolução nº 6/2013 – 2ª Secção***) adaptando-as à **Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.**

**207.** E por forma a abranger as normas relativas à elaboração e execução dos orçamentos municipais e seus anexos, incluindo regras e princípios orçamentais, dívida total e regime de endividamento público de curto, médio e longo prazo, regime de alertas precoces, regimes de saneamento financeiro e de recuperação financeira, intervenção do ***Fundo de Apoio Municipal, e do Fundo de Regularização Municipal,*** contabilidade de compromissos e de pagamentos atrasados, prestação de contas individuais e de contas consolidadas dos grupos autárquicos.

**208.** **Em terceiro lugar**, após a prestação das contas de 2014 em sede de verificação de contas e de auditoria.

**209.** Hoje o dever de prestar contas, por direito certo no setor local, é uma atividade complexa e exigente, poligonal no quadro de uma administração pluralista, sujeita a regimes de direito público e de direito privado, a sistemas contabilísticos diferenciados mas com a prevalência da substância das operações sobre a forma.

**210.** As vinculações externas das finanças públicas e as garantias constitucionais de autonomia do poder local geram tensões[14]. A gestão pública local além de legal e regular deve ser conforme aos princípios da economia, da eficácia e da eficiência.

**211.** O Estado de Direito e democracia representativa exigem que a prestação de contas dos que exercem cargos públicos, mesmo que investidos pelo sufrágio popular e gozem de prerrogativas de autonomia, esteja associada à responsabilidade dos eleitos locais perante os cidadãos, as assembleias representativas, os auditores externos, o Tribunal de Contas e perante as instâncias supranacionais da União Europeia.

**212.** Ou seja os eleitos locais e os gestores do setor local tem o dever de demonstrar que a gestão dos recursos públicos que lhes foi confiada é conforme ao princípio da juridicidade e às normas jurídicas em vigor em Portugal, no quadro da união económica e monetária, aos princípios e normas de contabilidade aplicáveis e aos princípios da boa ges-

---

[14] Cfr. **Joaquim Freitas da Rocha** "Finanças públicas restritivas – o impacto das medidas da Troika nas regiões autónomas e nas autarquias locais" in "**Direito Regional e Local"**, Nº 15, Julho/Setembro, 2011, pág. 5 e seguintes, e Maria D'Oliveira Martins «**Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro**», 3ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra 2013, pág. 220.

tão de acordo com os indicadores de economia, de eficácia e eficiência que sejam fixados imperativamente pelas autoridades orçamentais ou pelas instâncias da União Europeia.

**213.** Nestes termos incumbe-lhes o dever de demonstrar que as contas prestadas ao Tribunal de Contas são sinceras e fiáveis.

**214.** O que significa que têm o dever de demonstrar que as contas refletem de forma adequada e apropriada:

**a)** a respetiva execução orçamental, de acordo com os fins para que foram votados os créditos orçamentais e autorizada a cobrança de impostos e taxas e contraídos os empréstimos dentro dos limites da divida total e de endividamento de curto, médio e longo prazo, no âmbito das respetivas atribuições e competências, e de acordo com as leis de enquadramento orçamental aplicáveis e com as vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças publicas locais, independentemente da forma e natureza jurídica da entidades contabilísticas;

**b)** a situação financeira e patrimonial de cada entidade contabilística e do respetivo grupo público autárquico, de acordo com os princípios de contabilidade aplicáveis;

**215.** Têm ainda os eleitos locais e os gestores do setor local o dever de demostrar que adotaram os adequados sistemas de controlo interno e de monitorização da função acionista, em ordem a assegurar que as contas sejam sinceras e fiáveis e prevenir situações de risco ***financeiro imponderado e imprudente para o erário publico e de inobservância das vinculações da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas.***

**216.** Cabendo-lhes ainda o dever de demonstrar que as respetivas transações se acham legais e regulares e conformes aos princípios de uma boa gestão, rigorosa e prudente, dos dinheiros e valores públicos que lhes estão confiados, pelo voto popular.

**217.** Permitam-me que conclua.

**218.** A autonomia do poder local e do setor local hoje em Portugal no contexto da união económica e monetária e da situação financeira do

País exige o respeito das vinculações da estabilidade orçamental que decorrem de instrumentos jurídicos de valor para-constitucional que Portugal subscreveu, aprovou e ratificou, com eficácia direta na Ordem Jurídica, no respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito (**artigo 8º, nº 4 da CRP)**.

**219.** E exige uma gestão rigorosa e prudente dos recursos públicos, com sentido de «***accountability*»**, de «***responsiveness*»**, de «***transparency*»** *e de «**good governance**»*[15].

**220.** ***Cabe ao Tribunal de Contas assegurar que esses princípios sejam observados e julgar as responsabilidades jurídicas por infrações financeiras que resultem da violação daqueles princípios espelhados nas normas jurídicas aplicáveis ao poder local e ao setor local***

Ernesto Cunha

[15] Mais uma vez se recomenda vivamente a leitura da excelente dissertação de doutoramento de **Paulo Nogueira da Costa**, "**O Tribunal de Contas e a Boa Governança, Contributos para uma Reforma do Controlo Financeiro Externo em Portugal**", Coimbra Editora, 2014, pág. 149 a 311.

# OS MECANISMOS JURÍDICOS NACIONAIS DE COMBATE E DE ADAPTAÇÃO AO AQUECIMENTO GLOBAL

Fernando de Almeida e Vasconcellos[1]

[1] Professor Associado da Escola Naval, Investigador do CINAV – Centro de Investigação Naval, Advogado.

SUMÁRIO:

I - Considerações introdutórias sobre o fenómeno do aquecimento global.

II - Os mecanismos nacionais para reduzir a emissão de gases com efeito de estufa:

II.1 - PNAC – Programa Nacional para as Alterações Climáticas;

II.2 - PNALE – Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão;

A) - PNALE I;

B) - PNALE II.

II.3 – Fundo Português de Carbono.

III — INERPA - Inventário de Emissões Antropogénicas por Fontes e Remoção por Sumidouros de Poluentes Atmosféricos.

IV – Conclusões em matéria de mitigação de emissões de Gases com efeito de estufa e de adaptação às mudanças climáticas

## I – Considerações Introdutórias sobre o Fenómeno do Aquecimento Global

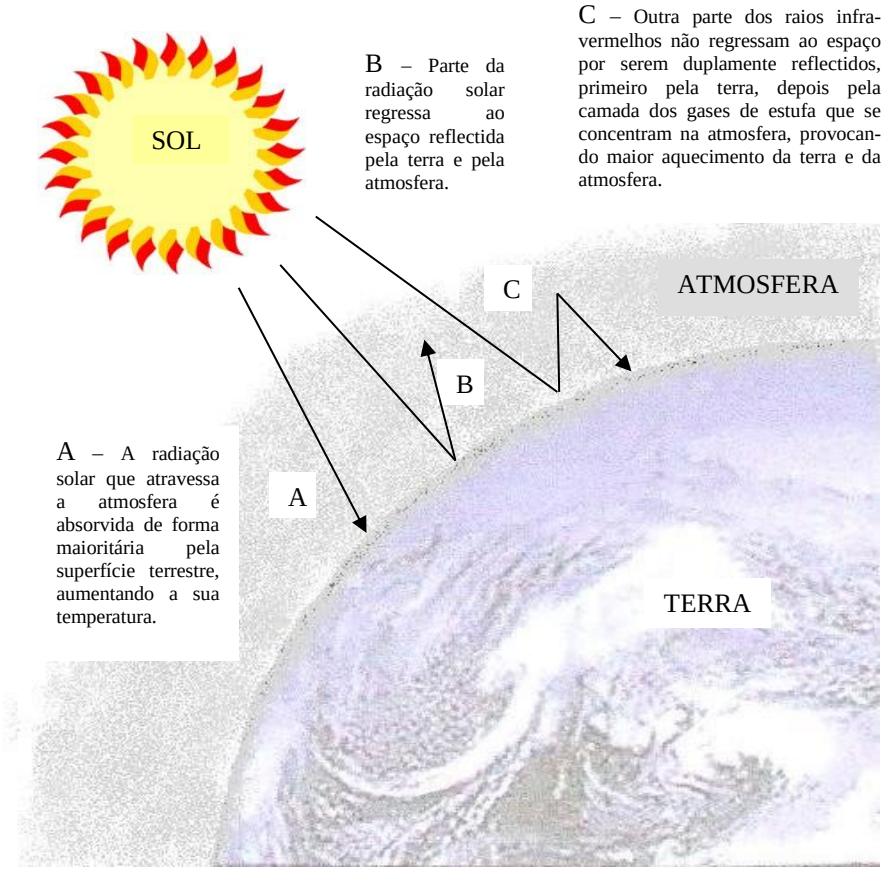
A rapidez e a gravidade das profundas alterações do clima a nível mundial tornaram-se cada vez mais perceptíveis para o homem comum, habitante racional do Planeta Terra.

De facto, a evidência daquelas transformações climáticas não podia passar despercebida à capacidade sensorial do ser humano e menos ainda à observação atenta e rigorosa da Comunidade Científica.

O estudo sistemático e científico da questão confirmou a realidade já sentida por muitos, de que se verificava um aumento da temperatura global da superfície da terra[1], do ar, da água do mar e subida do seu nível, bem como a existência de outras alterações climatéricas anormais com consequências catastróficas, como chuvas ácidas, secas prolongadas, degelo da calote polar, inundações, cheias devastadoras e a destruição da camada do ozono na estratosfera.

---

[1] Da ordem de 0,74ºC a partir do início do século XX até hoje, estando previsto um aumento de 1,8ºC a 4ºC até 2100. O nível médio do mar subiu entre 10 a 20 centímetros durante o século XX, e um aumentoadicional de 18 a 59 centímetros é esperado até ao ano de 2100.




**Representação gráfica do efeito de estufa**

Os cientistas pronunciaram-se por fim de forma maioritariamente expressiva, concluindo que a responsabilidade por tais fenómenos ambientais se devia fundamentalmente à emissão, contínua e crescente, de gases geradores de efeito de estufa, considerados como causa antropogénica do aquecimento global[2].

Evidentemente, que também se fizeram ouvir alguns cépticos discordantes das teses maioritariamente aceites, mas sem um discurso convincente[3].

A verificação do acelerado aumento continuo da temperatura média da atmosfera, mais significativo na ultima década, corresponde por outro lado, a um novo recorde atingido em 2010 nos níveis de concentração de Gases com efeito de estufa na atmosfera, como revela o Boletim Anual sobre os Gases com efeito de estufa, publicado em Geneve, a 21 de Novembro de 2011, pela Organização Meteorológica Mundial, Agência da ONU para o Clima.

Segundo a mesma fonte, a seguir ao vapor de água, os gases que permanecem mais tempo e com maior responsabilidade na criação do efeito de estufa, são o dióxido de carbono, o metano e o óxido nitroso.

A subida do nível de dióxido de carbono ($CO_2$) na atmosfera, no último ano (2009/2010) é de 2,3 partes por milhão, superior à média da última década de 2.0 partes por milhão.

Este aumento de dióxido de carbono na atmosfera, que a comunidade científica estima que é responsável em 64% pelo aquecimento global, deve-se à queima de combustível fóssil, à desflorestação e às transformações no uso da terra.

---

[2] A ideia de "unanimidade científica" está intimamente ligada ao relatório, datado de Setembro de 1990, do Painel Intergovernamental sobre Alterações Climáticas da ONU, da responsabilidade do grupo de trabalho I dedicado à ciência climática.
Antes disso, em 1989, a Union of Concerned SCientists difundiu uma petição, que acabou por ser assinada por 700 cientistas, muitos laureados com o Prémio Nobel e membros da Academia das Ciências do EUA, onde se defendia a urgência do reconhecimento do aquecimento global como grande perigo para a humanidade. Este documento contribuiu para cimentar na opinião pública a convicção da "unanimidade científica" em torno do cenário do desastre climático.

[3] Richard S. Lindzen – Professor titular de Meteorologia do Massachussetts Institute of Technology, membro da Academia das Ciências dos EUA; Fred S. Singer; Patrick Michaels; John Christy e Robert Balling.

Já quanto ao metano ($CH_4$) que é o segundo gás mais importante em matéria de efeito de estufa, contribui com 18% para o aquecimento global. A sua emissão resulta das actividades de criação de gado e dos aterros sanitários.

O terceiro maior gás com efeito de estufa é o óxido nitroso ($N_2O$) cuja principal fonte é de origem humana e está no uso de fertilizantes e na queima da biomassa. Ora, o seu nível de concentração na atmosfera é actualmente 20% maior daquele que existia na era pré industrial. Por outro lado, o seu impacto no clima, ao longo de um período de cem anos, é de 298 vezes maior que as emissões equivalentes de Dióxido de Carbono.

*"Agora, mais do que nunca, precisamos entender as complexas e, às vezes, inesperadas interacções entre gases com efeito de estufa na Atmosfera, na biosfera da Terra e nos Oceanos"* afirma Michel Jarraud, Secretário-geral da OMM em declarações proferidas em Novembro de 2011.

Encontramo-nos, por conseguinte, perante sociedades humanas, altamente desenvolvidas e dotadas de grande capacidade técnica e industrial, as quais têm grande responsabilidade na destruição do ecossistema, pelo que se não fossem adoptadas medidas severas para reverter a situação e travar a poluição devastadora, as consequências seriam irreparáveis e catastróficas.

A consciencialização da importância de travar essa corrida para o abismo acabou por ser assumida por povos, por nações e governantes de todo o Mundo e deu lugar à aprovação, no contexto internacional de vários Acordos Multilaterais de Ambiente cujo objectivo foi a prevenção, controlo e redução da poluição, designadamente de poluentes perigosos para a saúde humana e o ecossistema.

Citaremos a Convenção para a protecção da Camada do Ozono de Viena (1985, adoptada por 193 Estados), seguido do protocolo de Montreal (1987) e a Convenção Quadro das Nações Unidas sobre alterações climáticas (CQNUAC) e Protocolo de Quioto (1997), que entrou em vigor em Fevereiro de 2005, depois de ter sido ratificado pela Rússia em 2004 e adoptado por 175 Estados, e cujo período temporal de aplicação expira em 2012.

Confrontada a humanidade com a evidência das alterações nos padrões climáticos, alterações essas actualmente já bastante marcadas e que se foram acentuando a partir de meados do século XX, duas são as vias que

têm sido prosseguidas em grande maioria de Países do Mundo para combater os impactos das alterações do clima.

Por um lado, uma via para atacar a origem do problema, isto é, a emissão de gases com efeito de estufa, visando estabilizar e reduzir as emissões globais desses gases e, por outro lado, uma outra via, a prosseguir em simultâneo, que forneça a todas as sociedades os mecanismos necessários para anular os efeitos negativos a nível social, económico e geofísico das transformações climáticas, ou seja, implementar a adaptação das sociedades às alterações climáticas.

## II – Os Mecanismos Nacionais para reduzir a Emissão de Gases com Efeito de Estufa

Conforme podemos ler na ***Estratégia Nacional de Adaptação às Alterações Climáticas***[4] "Ao nível da mitigação de emissões, Portugal dispõe já de instrumentos relevantes e consolidados, nomeadamente o **Programa Nacional para as Alterações Climáticas** (PNAC), **o Plano Nacional de Atribuição de Licenças das Emissões** (PNALE) e o **Fundo Português de Carbono.**

### II.1 - Programa Nacional para as Alterações Climáticas (PNAC)

No primeiro período de cumprimento do protocolo de Quioto (2008-2012) a meta comunitária de redução global das emissões de gases com efeito de estufa (GEE) era de 8%, face aos valores de 1990.

No âmbito da União Europeia foi tomada a decisão, através do Acordo de Partilha de Responsabilidades[5] em fixar metas diferenciadas para os diversos Estados Membros da União Europeia de modo a que fosse respeitada a meta global de redução dos 8%.

Nesse contexto, Portugal obrigou-se a reduzir a emissão de GEE em 27%, naquele período e relativamente ao valor verificado em 1990.

Foi assim preparado o primeiro instrumento para alcançar o objectivo acima referido, ou seja o primeiro programa nacional com o objectivo especí-

[4] Aprovada em anexo à Resolução do Conselho de Ministros nº 24/2010, de 1 de Abril de 2010.
[5] Decisão nº 2002/358/CE de 25 de Abril

fico de controlar e reduzir as emissões de GEE. Foi o mesmo designado de PNAC - Programa Nacional para as Alterações Climáticas. A 15 de Junho de 2004 o Conselho de Ministros aprovou a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/2004 (publicada no Diário da República de 31 de Julho) que estabeleceu o Programa Nacional para as Alterações Climáticas (PNAC 2004).

Nele se equacionavam um conjunto de políticas e medidas que permitisse a redução de 7,6 Mt a 8,8Mt $Co_2$ no período 2008/2012.

O PNAC contém políticas públicas de investimento e incentivos para sectores como o dos transportes (por exemplo: incentivo fiscal ao abate de veículos com mais de dez anos – Decreto-lei n.º 33/2007; incentivos fiscais à utilização de biocombustíveis; operacionalização das autoridades metropolitanas de transporte; criação da rede de metro do Porto e em Almada e melhoria da oferta urbana de transporte ferroviário (nomeadamente na região do Porto), O PNAC inclui também a proposta de tributação das emissões de carbono (vide, por exemplo, o novo regime do imposto automóvel, em que são privilegiados os veículos menos poluentes e penalizados os mais poluentes, havendo redução fiscal para os veículos com níveis de emissão de gases reduzidos).

Em 2005 e 2006, ocorreram importantes alterações às circunstâncias em que o PNAC tinha sido elaborado o que obrigou a que o mesmo fosse revisto e substituído. Pela RCM n.º 104/2006, de 23 de Agosto, é aprovado o PNAC 2006. O PNAC **2006** pretende: reforçar a monitorização nos diversos sectores e alargar o esforço de cumprimento do Protocolo de Quioto, "através de medidas nos sectores não abrangidos pelo Comércio Europeu de Licenças de Emissão" como os transportes e o sector residencial, destacando-se a revisão do regulamento de gestão dos consumos de energia, o trabalho das autoridades metropolitanas de transportes de Lisboa e Porto e as medidas inovadoras nos transportes, como sejam as chamadas autoestradas do mar; por outro lado, acautelar que os diversos sectores desenvolvam um esforço de monitorização apertado de modo a garantir a execução das diferentes medidas. A RCM n.º 104/2006 determina ainda: a inscrição, na proposta de lei do Orçamento de Estado para o período de 2007-2012, de uma dotação para financiar o Fundo Português do Carbono, criado pelo Decreto-Lei n.º 71/2006 de 24 de Março.

Medidas do PNAC 2006

- Programa E4, E-FRE
- Novo plano de expansão do sistema electroprodutor
- Eficiência Energética nos Edifícios
- Programa Água Quente Solar para Portugal
- Programa Auto-Oil: Acordo voluntário com as associações de fabricantes de automóveis
- Expansão do Metropolitano de Lisboa (ML) (Extensão das linhas Amarela, Azul, e Vermelha)
- Construção do Metro Sul do Tejo (MST)
- Construção do Metro do Porto (MP)
- Metro Ligeiro do Mondego (MLM)
- Alterações da Oferta da CP: redução dos tempos de viagem
- Ampliação da frota de Veículos a Gás Natural na CARRIS e nos STCP
- Incentivo ao abate de veículos em fim de vida
- Programa de incentivo ao abate de veículos em fim de vida
- Redução das Velocidades Praticadas em auto-estradas (AE) interurbanas
- Directiva de Biocombustíveis
- Programa de Desenvolvimento Sustentável da Floresta Portuguesa (Programas no âmbito do IIIQCA)
- Directiva Embalagens
- Directiva Aterros
- Directiva PCIP (Prevenção e Controlo Integrado de Poluição)
- Melhoria da eficiência energética do sector electroprodutor
- Melhoria da eficiência energética nos sistemas de oferta de energia, tendo em vista a geração de electricidade a partir de cogeração

- Melhoria da eficiência energética ao nível da procura de electricidade
- Promoção da electricidade produzida a partir de fontes renováveis de energia
- Introdução do Gás Natural na Região Autónoma da Madeira / em articulação com a RAM
- Aumento da carga fiscal sobre o gasóleo de aquecimento (sector residencial)
- Aumento da carga fiscal sobre o gasóleo de aquecimento (sector dos serviços)
- Aumento da carga fiscal sobre os combustíveis industriais
- Revisão do RGCE
- Incentivo à substituição da cogeração a fuelóleo por cogeração a gás natural
- Redução dos dias de serviço dos táxis
- Ampliação da frota de veículos a gás natural nos táxis
- Aumento da eficiência energética do novo parque automóvel: revisão do regime actual da tributação sobre os veículos particulares, em sede de Imposto Automóvel (IA)
- Autoridade Metropolitana de Transportes de Lisboa
- Autoridade Metropolitana de Transportes do Porto
- Regulamento de Gestão Energia no Sector dos Transportes
- Ligação ferroviária ao Porto de Aveiro
- Auto-estradas do Mar
- Plataformas Logísticas
- Reestruturação da Oferta da CP
- Avaliação e Promoção da Retenção de Carbono em Solo Agrícola
- Tratamento e valorização energética de resíduos de suinicultura
- Promoção da Capacidade de Sumidouro de Carbono da Floresta

Já em 2007, o Governo resolveu rever em alta algumas das metas do PNAC 2006, referentes a políticas e medidas dos sectores da oferta de energia e dos transportes, as quais foram aprovadas através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 1/2008, de 4 de Janeiro, procedendo a uma revisão do PNAC 2006, com a aprovação das designadas "novas metas 2007. O objectivo passa por alterar o perfil da geração de electricidade no sentido da maior relevância das fontes renováveis e do gás natural. Visam também uma aceleração da taxa de penetração dos biocombustiveis nos transportes. As metas de 2007 apresentam um potencial de redução de emissões de GEE de 1,556 Mt $CO_2$e/ano associadas ao sector da energia e dos transportes.

Está já prevista a elaboração de um PNAC 2020, destinado a garantir o cumprimento das metas nacionais em matéria de alterações climáticas para o período 2013-2020 para os sectores não abrangidos pelo Comércio Europeu de Licenças de Emissão.

Com efeito, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 93/2010, de 26 de Novembro, que determina a sua elaboração, estabelece que o PNAC 2020 deve:

- Consolidar e reforçar as políticas, medidas e instrumentos de carácter sectorial previstos no PNAC 2006 e Novas Metas 2007;

- Definir novas políticas, medidas e instrumentos com o objectivo de limitar as emissões dos sectores não CELE;

- Prever as responsabilidades sectoriais, o financiamento e os mecanismos de monitorização e controlo.

A Resolução do CM incumbe também à Comissão para as Alterações Climáticas CAC a elaboração do Roteiro Nacional de Baixo Carbono. O RNBC 2020 é um instrumento orientador para a definição das políticas a prosseguir e as metas nacionais a alcançar em termos de controlo de emissões de gases com efeito de estufa (GEE), até 2020, com base numa previsão global dos cenários de evolução das emissões nacionais de gases com efeito de estufa para os horizontes de 2030 e 2050, dando cumprimento ao Acordo Internacional de Copenhaga firmado em 2009.

A coordenação da elaboração e aplicação do PNAC 2020 cabe também à Comissão para as Alterações Climáticas, a qual será apoiada nesta tarefa

pelo CECAC - Comité Executivo da CAC. O PNAC 2020 bem como o RNBC 2020 deverão ser elaborados e aprovados até 31 de Dezembro de 2012.

## II.2 - Plano Nacional de Atribuição de Licenças das Emissões (PNALE)

### A) PNALE I - 2005/7

O Primeiro Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissões foi elaborado para o período entre 2005 e 2007 e ficou conhecido pelo PNALE I o qual foi aprovado pela RCM nº 53/2005, de 3 de Março. Na sequência desta resolução foi determinado, pelo despacho conjunto nº 686-E/2005, de 13 de Setembro, dos Ministérios das Actividades Económicas e do Trabalho e do Ambiente e do Ordenamento do Território, a quantidade total de licenças de emissões a atribuir no período de 2005/2007 e a respectiva atribuição aos operadores das instalações. Em Portugal, abrange 248 instalações distribuídas conforme o quadro seguinte:

248 Instalações Nacionais

| | |
|---|---|
| Centrais Termoeléctricas | 17 |
| Refinação | 2 |
| Co-geração | 34 |
| Instalação de combustão | 25 |
| Metais ferrosos | 2 |
| Cimento e cal | 12 |
| Vidro | 9 |
| Pasta e papel | 28 |
| Cerâmica | 119 |
| **Total** | **248** |

Até 2007 o sistema é limitado ao dióxido de carbono, o que constitui cerca de 43% de todas as emissões de GEE. O total de licenças de emissão a atribuir aos sectores da directiva para o período de 2005-2007 será de **114,48 Mt** $CO_2$ (**38,16** Mt $CO_2$/ano). Deste montante global, uma parte (**35,4** Mt $CO_2$) corresponde às instalações identificadas no PNALE, ficando

a parte remanescente (**2,8** Mt $CO_2$) destinada à constituição de uma reserva para novas instalações.

PNALE I - 2005/7

www.apambiente.pt

| **Pressupostos** | **Resultado** |
|---|---|
| Cumprimento de **objectivos ambientais**<br><br>Manutenção da **Competitividade** do sector industrial | Número de instalações: **248**<br><br>Licenças a atribuir (2005-2007): **114,48 Mt** $CO_2$<br><br>Alocação com base nas **emissões históricas** com informação actualizada ao nível sectorial e por instalação<br>**38.2 Mt CO2 por ano**<br>**Reserva** de novos participantes atribuída com base em MTDs<br><br>**"combustível médio"**<br><br>Aquisição de créditos pelo Estado para em cerca de **3,7 Mt**<br>Prevista criação de um **fundo de carbono** |

**38.16 Mt $CO_2$ por ano**

Deste modo, o PNALE I demonstrava o empenho do Estado Português em cumprir as metas de Quioto, uma vez que:

*a*) O valor atribuído anualmente para o período 2005-2007 (38,16 Mt $CO_2$) é inferior ao valor médio previsto, no mesmo período, para estas instalações no cenário *business-as-usual* do PNAC (*cenário normal*);

*b*) O valor atribuído anualmente para o período 2005-2007 às actuais instalações (35,4 Mt $CO_2$) é inferior às emissões verificadas nestas instalações em 2002 (36,55 Mt $CO_2$);

*c*) O montante destinado à reserva para novas instalações (2,8 Mt $CO_2$) será cancelado caso não seja utilizado.

O presente PNALE relativo ao período de 2005-2007 congrega, pois, quatro vertentes:

*a)* Resultados de um processo de consulta e recolha de informação junto das instalações abrangidas e dos dados e perspectivas de evolução mais recentes do sistema electroprodutor, bem como dos inventários nacionais de emissões de GEE, permitindo uma actualização das projecções e cenários do PNAC 2004 pertinentes para o PNALE;

*b)* Prossecução das directrizes da Comissão Europeia de interpretação dos critérios do anexo III da directiva [COM (2003) 830 final];

*c)* Articulação com as políticas e medidas propostas no PNAC 2004;

*d)* Compromissos do Governo Português relativamente à estratégia de cumprimento das obrigações decorrentes do Protocolo de Quioto. (In Resolução 53/2005)

O nosso primeiro plano de atribuição de licenças, fixando o valor máximo de licenças a atribuir em Portugal, enquadra-se no âmbito mais vasto da União Europeia, ou seja, no chamado Regime Comunitário de Licenças de Emissão de EU (RCLE-EU), o qual tem como objectivo final a redução progressiva de um número de licenças concedidas com vista a fazer baixar as emissões. Em 2020 as emissões de GEE deverão ser de 21% inferiores às de 2005.

As empresas funcionam dentro dos limites de emissão concedidos de uma forma flexível de modo a poderem transaccionar as licenças com outras empresas que se encontrem deficitárias dessas licenças. A compra e venda de licenças (equivalentes a uma tonelada de $CO_2$ ) é feita em função do valor da licença alocado e das emissões realmente admitidas, podendo ser transaccionadas até 10% das emissões atribuídas.

Foi, assim, criado o primeiro instrumento de Comércio Internacional de Emissão de GEE chamado CELE – Comércio Europeu de Licenças de Emissão = EU- ETS (Emission Trading System). O CELE compreende

mais de 12.000 instalações no espaço europeu e teve inicio a 1 de Janeiro de 2005.

Existe, portanto, um Mercado Europeu de Carbono a operar em 30 países, os 27 Estados Membros da EU, mais Islândia, Liechtenstein e Noruega.

**Os mecanismos de flexibilização previstos, que vão desde os ETS até ao** chamado Mecanismo de Desenvolvimento Limpo com a concessão de Créditos de Carbono, também eles negociáveis, são formas de minorar os custos para o progresso económico dos países e agentes respectivos com os limites impostos nas emissões de GEE.

### B) PNALE II -2008/12

O PNALE II tornou-se definitivo mediante a sua aprovação em Conselho de Ministros, tendo sido publicado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 1/2008, de 4 de Janeiro. A lista das instalações existentes participantes no CELE, para o período 2008-2012 e a respectiva atribuição inicial de licenças de emissão, foi aprovada e publicada pelo Despacho n.º 2836/2008, dos Ministérios das Actividades Económicas e do Trabalho e do Ambiente e do Ordenamento do Território, publicado a 5 de Fevereiro.

O montante global de licenças de emissão anual a atribuir às instalações para o período 2008 -2012 é de **34,81 Mt** $CO_2$. Deste montante global uma parte (30,5 Mt $CO_2$e) corresponde às instalações existentes, ficando a parte remanescente (4,3 Mt $CO_2$e) destinada à constituição de uma reserva para novas instalações.

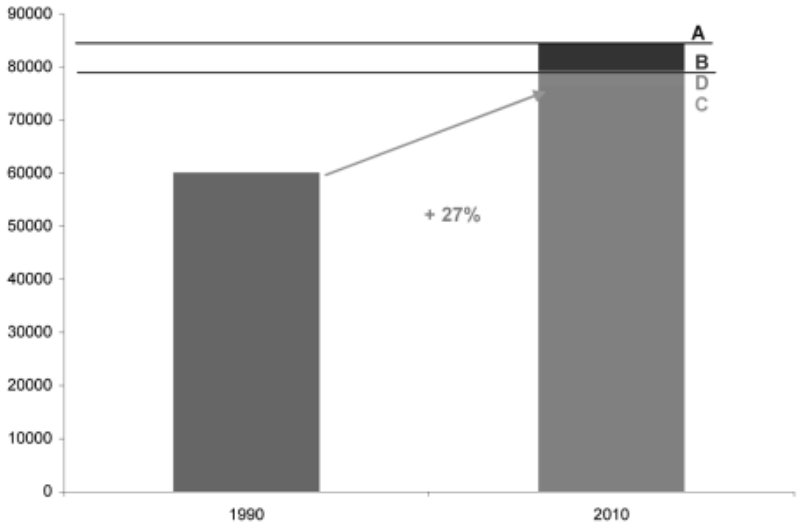
Portugal continua com um deficit de 2,97 MT $CO_2$/ Ano para o cumprimento do Protocolo de Quioto, que deverá ser acomodado por um esforço das instalações abrangidas pelo CELE e com recurso aos mecanismos de flexibilidade previstos no PQ 2008/12, através do Fundo Português de Carbono.

O referido deficit de 2,97 Mt $CO_2$ /ano resulta da diferença entre a previsão de emissões, com a aplicação do PNAC 2006 +novas metas 2007, que é de 79,36 Mt $CO_2$ /ano, e a quantidade de emissões atribuídas que corresponde a 76,39 Mt $CO_2$ /ano (79,36-76,39= 2,97).

Pretende-se, portanto, que o referido défice de 2,97 seja coberto através do esforço adicional por parte das empresas do CELE em 0,09 Mt $CO_2$ / ano e

com recurso a aquisição de créditos pelo Fundo Português de Carbono em 2,88 Mt $CO_2$ / ano

Quadro - Análise do Compromisso de Cumprimento do Protocolo de Quioto, no ano médio 2010, com a integração da eficácia ambiental esperada com as novas metas 2007




**A** - Balanço Líquido de Emissões GEE PNAC 2006 (Cen Referência): 84608 Gg $CO_2e$

**B** - Balanço líquido de Emissões GEE com Medidas Adicionais (inclui Novas Metas 2007): 79364Gg $CO_2e$

**C** - Quantidade atribuída (1/5): 76388 Gg $CO_2e$

**D - Deficit para cumprimento: 2977 Gg $CO_2e$**

| Pressupostos | Resultado |
|---|---|
| Cumprimento de **objectivos ambientais** | Número de instalações: **228** |
| Redução da Alocação a instalações existentes | Licenças a atribuir (2008-2012) **174,05 Mt $Co_2$** |
| Manutenção da **Competitividade** do sector industrial: RESERVA | Alocação com base nas **emissões históricas** com informação actualizada ao nível sectorial e por instalação<br><br>**Reserva** de novas instalações **21,5 Mt $CO_2$**<br>(em média, 4,3 Mt $CO_2$/ano)<br><br>**Utilização de MDL (**Mecanismos de Desenvolvimento Limpo**)/IC (**Implementação **c**onjunta**)**: 10%<br><br>**Fundo Português de Carbono**: aquisição de créditos pelo Estado 2,88 Mt $CO_2$e/ano |

**34,81 Mt $CO_2$/ano (-8,9%)**

**Quadro com os resultados da atribuição da quantidade de licenças de emissão por instalação ao nível sectorial**

| Sector / Subsector | PNALE I | PNALE II (s/ NIs 2005/07) | PNALE II vs. PNALE I | "Novas Inst." 2005-2007 | PNALE II (âmbito actual) |
|---|---|---|---|---|---|
| **Oferta de Energia** | **26 754** | **18 807** | **-29.7%** | **840** | **19 648** |
| Sector electroprodutor | 20 969 | 13 528 | -35.5% | 474 | 14 002 |
| Refinarias | 3 266 | 3 048 | -6.7% | | 3 048 |
| Cogeração | 2 519 | 2 231 | -11.4% | 366 | 2 598 |
| Indústria | 10 144 | 9 810 | -3.3% | 434 | 10 244 |
| Cimentos e cal | 7 135 | 7 032 | -1.4% | | 7 032 |
| Cimentos | 6 828 | 6 744 | -1.2% | | 6 744 |
| Cal | 308 | 289 | -6.2% | 175 | 464 |
| Ceramica | 1 160 | 977 | -15.8% | 103 | 1 080 |
| Ceramica (só e/ou) | 577 | 568 | -1.7% | | 568 |
| Vidro | 681 | 663 | -2.7% | 104 | 767 |
| Pasta e Papel | 363 | 338 | -6.9% | 19 | 357 |
| Metais Ferrosos | 309 | 335 | 8.6% | | 335 |
| Outros - Instalação de Combustão | 496 | 464 | -6.4% | 32 | 496 |
| Total Instalações Existentes -> | 36 898 | 28 617 | -22.4% | 1 274 | 29 891 |
| Outros - Reserva novos entrantes | 1 262 | | | | |
| TOTAL >>>>> | 38 160 | | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Esforço de redução médio dos sectores | 9 835 | 9 474 | -3.7% |

Verifica-se uma redução entre as licenças atribuídas no período de 2005 - 2007 e as atribuídas no período de 2008 -2012, a universos de instalações equivalentes, na ordem dos 22,4 %.

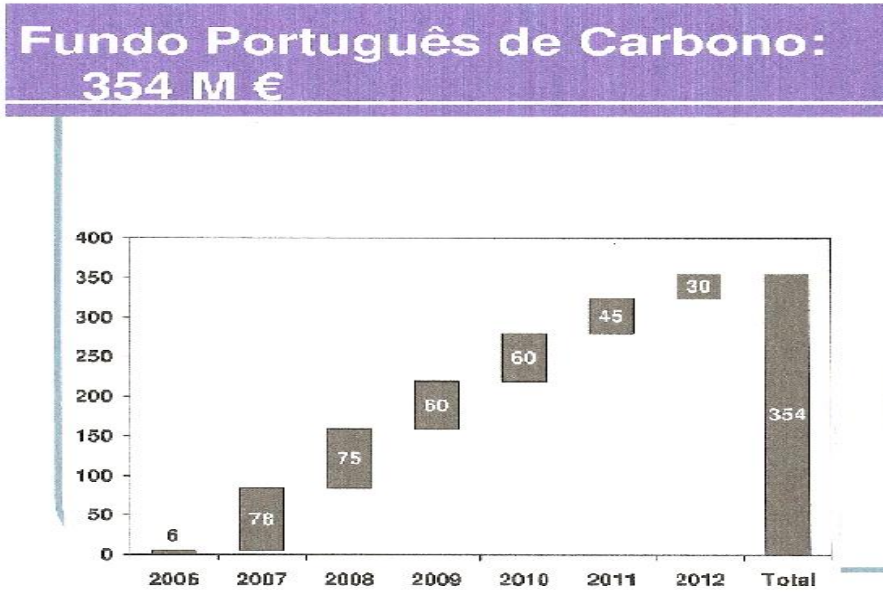
Se forem consideradas as emissões adicionais resultantes de aumento de capacidade ou de novas instalações a enquadrar na reserva do período 2005 -2007, a redução será então de cerca de 17,3 %.

## II.3 - Fundo Português de Carbono

O Estado Português, pese embora o esforço desenvolvido no âmbito dos Programas Nacionais para as Alterações Climáticas (PNACs) e dos Planos Nacionais de Atribuição de Licenças de Emissão (PNALE I e II), apresenta um deficit de cumprimento em relação às metas de redução de emissões de GEE, impostas por Quioto e pela União Europeia.

Face à necessidade de suprir tal deficit, foi criado em 2006, no âmbito do Ministério do Ambiente e do Ordenamento do território e do Desenvolvimento Regional, pelo Decreto-lei nº 71/2006, de 24 de Março, um instrumento financeiro designado por FUNDO PORTUGUÊS DE CARBONO, dotado de uma verba de 354 milhões de Euros, até 2012, e cuja gestão financeira é da competência da Direcção Geral do Tesouro, enquanto a gestão técnica compete ao Comité Executivo da Comissão para as Alterações Climáticas – CECAC.

O Fundo tem a natureza de património autónomo sem personalidade jurídica, com autonomia administrativa e financeira, e visa o desenvolvimento de actividades para a obtenção de créditos de emissão de GEE.




A verba de 354 milhões de euros seria obtida a partir de verbas previstas no Orçamento Geral do Estado entre 2006 e 2012 conforme distribuição do quadro supra. Todavia, desde 2007 que as dotações efectivas constantes do OGE ficam muitíssimo aquém das previsões. As fontes de financiamento do Fundo não se esgotam porém no Orçamento Geral do Estado e provém também de receitas próprias como sejam produto de taxas, contribuições e impostos que lhe sejam afectos; rendimentos de investimentos em fundos geridos por terceiros ou outros instrumentos do mercado de carbono; a percentagem do valor das coimas que lhe sejam atribuídas e, mais recente-

mente,[6] o montante das cobranças provenientes da **harmonização fiscal entre o gasóleo de aquecimento e o gasóleo rodoviário** e das cobranças provenientes da **taxa sobre lâmpadas de baixa eficiência**, prevista no Decreto-lei nº 108/2007, de 12 de Abril.

O Fundo tem como objectivo contribuir para o cumprimento dos compromissos quantificados de limitação de emissões de gases com efeito de estufa a que o Estado Português se comprometeu ao ratificar o Protocolo de Quioto, bem como de outros compromissos internacionais de Portugal na área das alterações climáticas e **desenvolve a sua actividade (art.º 2º Do DL 71/2006, com a alteração do Decreto-Lei nº 29-A/2011 de 01-03-2011)** nomeadamente**, através das seguintes linhas de acção:**

a) **Obtenção de créditos de emissão de gases com efeito de estufa**, a preços competitivos, através do **investimento directo em mecanismos de flexibilidade** do Protocolo de Quioto (Comércio de Licenças de Emissão, projectos de Implementação Conjunta e projectos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo);

b) **Obtenção de créditos de emissão de gases com efeito de estufa**, a preços competitivos, através do **investimento em fundos geridos por terceiros ou outros instrumentos do mercado de carbono;**

c) **Apoio a projectos, em Portugal, que conduzam a uma redução de emissões** de gases com efeito de estufa, nomeadamente nas áreas da eficiência energética, energias renováveis, sumidouros de carbono, captação e sequestração geológica de $CO_2$, e adopção de novas tecnologias, quando o retorno em termos de emissões evitadas assim o recomende;

d) **Promoção da participação de entidades públicas e privadas nos mecanismos de flexibilidade do Protocolo de Quioto.**

*e*) **Apoio a projectos de cooperação internacional na área das alterações climáticas**;

*f*) **Apoio a projectos estruturantes de contabilização das emissões de gases com efeito de estufa e sequestro de carbono em Portugal.**

[6] Conforme artº 141º nº 1 da Lei nº 3-B/2010 de 28-04-2010.

Numa primeira fase, que vai até final de 2008, os investimentos do fundo concentram-se em 4 fundos de carbono, num investimento total de 75,8 milhões de euros, a um preço médio de 11,22 euros/ton.

Os investimentos foram realizados nos seguintes fundos:

- APCF – **Asia Pacific Carbon Fund**, gerido pelo Banco Asiático para o Desenvolvimento;

- CFE – **Carbon Fund for Europe**, gerido pelo Banco Mundial;

- LCF – **Luso Carbon Fund**, gerido pelo Banif;

- **NatCap** - gerido pela Natsource.

Após uma primeira fase de investimentos em fundos geridos por terceiros, o FPC passa depois a apoiar projectos em Portugal que conduzem à remoção ou redução de GEE até 2014, em vários sectores de actividade, nomeadamente, energia, transportes, indústria, agricultura e resíduos. Abertas as candidaturas ao abrigo desta segunda fase, apresentaram-se 12 projectos candidatos, tendo sido homologados, no mês de Abril do corrente ano de 2011, duas das candidaturas, respeitantes a **sequestro de carbono no controlo da vegetação** e **sequestro de carbono em pastagens biodiversas**.

Por outro lado, o Fundo contribui para o investimento directo em projectos de "Mecanismos de Desenvolvimento Limpo" e "Implementação Conjunta", designadamente Medidas de Implementação Imediata, designadas de *fast start*, em países em vias de desenvolvimento e especificamente em países de língua oficial portuguesa, sendo as áreas a financiar aquelas que compreendem o reforço das acções de mitigação, o reforço de acções de adaptação, o reforço do desenvolvimento e transferência de tecnologia e, ainda, o reforço da capacitação institucional. Neste contexto, foram assinados memorandos de entendimento com Moçambique, Angola e Timor-Leste e estando em perspectiva novos memorandos com outros Países de expressão portuguesa.

No final de 2010, foram aprovados os dois primeiros projectos:

- **Atlas de energias renováveis** e

- **Instalação de energia solar em 50 vilas moçambicanas.**

Na actividade do Fundo importa ainda destacar os projectos estruturantes de contabilização das emissões de gases com efeito de estufa e sequestro de carbono em Portugal, cuja homologação ocorreu no final de 2010:

- o **projecto IGP, Instituto Geográfico Português** , que visa a elaboração de cartografia e uso do solo para 1990 e 2010 e as dinâmicas de alteração de uso do solo 1990-2007 e 2007-2012;

- o **projecto AFN, Autoridade Florestal Nacional**, que visa a elaboração de um inventário florestal nacional para 2010 e de um inventário de carbono nos solos agrícolas e florestais de 2011 .

Estima-se uma contribuição deste sector, no período 2008/2012, de menos 14,5 Mton/$CO_2$. Deste modo a contabilização da retenção de carbono na agricultura e florestas é essencial para o cumprimento das metas nacionais no âmbito do protocolo de Quioto.

Para proceder ao reporte de emissões e sumidouros relativos às actividades de gestão agrícola, gestão florestal (reflorestação e desflorestação) e gestão de pastagens, necessário se torna ainda dispor de fontes de informação de qualidade de apoio à contabilização de emissões e sumidouros agrícolas. Os dois projectos estruturantes aprovados são pois indispensáveis para fornecer a informação necessária à contabilização das emissões de GEE e sequestro de carbono em Portugal.

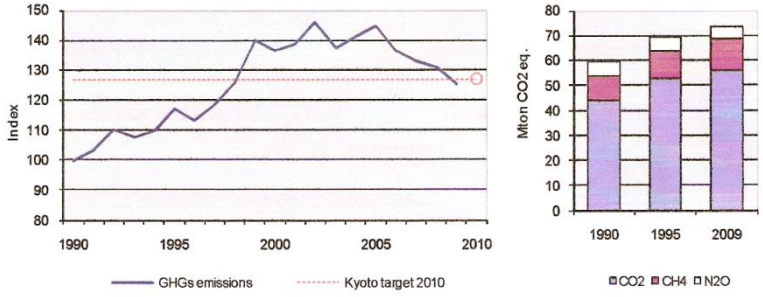
## III — INERPA

### Inventário de Emissões Antropogénicas por Fontes e Remoção

### por Sumidouros de Poluentes Atmosféricos

Instrumento essencial para o controlo das emissões nacionais é o Inventário de Emissões Antropogénicas por Fontes e Remoção por Sumidouros de Poluentes Atmosféricos (INERPA), através do qual é possível aferir as emissões do país, desde 1990 até 2009 (ano mais recente). É assim possível verificar que a tendência instalada de progressivo e contínuo aumento de emissões é interrompida em 2005. A partir de então, dá-se a inversão desta tendência, que passa a ser decrescente, conforme resulta dos dados fornecidos pelo Inventário Nacional de Emissões, de Abril de 2011 (relativo ao ano de 2009), disponível em www.apambiente.pt.

**Evolução do índice de emissões de GEE em Portugal**
**(ano base = 100)**




Fonte: Agência Portuguesa do Ambiente

Nesse ano de 2009, as emissões nacionais estavam cerca de 2,4% (mais precisamente 2,37%) abaixo da Quantidade Atribuída a Portugal no âmbito do Protocolo de Quioto.

Nos anos seguintes 2010-2012, verifica-se uma estabilização do desvio estimado em O, 27%, conforme se pode observar do quadro a seguir transcrito e obtido do sistema CumprirQuioto.pt

**Estado de Cumprimento do Protocolo de Quioto**
**(Quadro de Avaliação)**

| Designação | Unidade | Ano 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | Σ 2008-12 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Quantidade Atribuída | Mt $CO_2e$ | 76,39 | 76,39 | 76,39 | 76,39 | 76,39 | 381,95 |
| Estimativa Nacional de Emissões de Gases com Efeito de Estufa | Mt $CO_2e$ | 77,94 | 74,58 | 76,66 | 76,66 | 76,66 | 382,49 |
| Desvio face à Quantidade Atribuída | Mt $CO_2e$ | 1,55 | -1,81 | 0,27 | 0,27 | 0,27 | 0,54 |
| | % | 2,03 | -2,37 | 0,35 | 0,35 | 0,35 | 0,14 |
| Fundo Português de Carbono: Unidades de Cumprimento Recebidas | Mt $CO_2e$ | 0,00 | 2,29 | 3,03 | 0,00 | 0,00 | 5,32 |

**Indicador de Cumprimento de Quioto**

| Designação | Unidade | Período de Cumprimento | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 2008 | 2008/09 | 2008/10 | 2008/11 | 2008/12 |
| Indicador de Cumprimento de Quioto: | Mt $CO_2$e | 1,55 | -2,55 | -5,31 | -5,05 | -4,78 |
| Desvio face à Meta Nacional | % | 2,03 | -1,67 | -2,32 | -1,65 | -1,25 |

Actualmente estima-se que o desvio de cumprimento de Quioto no período 2008/2012 é de 0,54 Mt $CO_2$ e sem a contabilização das actividades de uso do solo, alteração do uso do solo e florestas.

Foram, pois revistos os valores anteriormente estimados e que acentuavam um desvio muito maior em relação a Quioto. O actual valor resulta pois de uma revisão em baixa dos valores antes apresentados e é devido a uma redução de emissões de GEE decorrente de uma conjugação de factores diversos.

Encontramo-nos assim perante uma tendência em Portugal de "descarbonificação" da economia ou seja menos carbono emitido por cada unidade de riqueza produzida.

São factores decisivos para a verificação desta tendência o forte aumento de incorporação de gás natural e de energias renováveis na produção de electricidade, maior eficiência energética e também a introdução do comércio europeu de licenças de emissão (CELE).

Coloca-se, inclusivamente a hipótese, nesta fase de previsão, de admitir a possibilidade de Portugal cumprir as metas de Quioto.

A acontecer tal cenário, o mesmo dever-se-á à verificação simultânea de um conjunto de factores, como sejam, entre outros:

- A utilização em "velocidade de cruzeiro" de gás natural;
- A penetração sem precedentes de energias renováveis (com cerca de 50% da produção de electricidade em 2010);

- O início da penetração em escala de biocombustíveis no transporte;

- A eficiência energética nos sectores abrangidos pelo CELE;

- A reforma "verde" da tributação automóvel;

- E também a presente crise económica (sobretudo em 2009-10).

Para que Portugal possa cumprir as metas de Quioto é porem necessário que sejam aceites internacionalmente as metodologias seguidas, pelo nosso país, em matéria de contabilização das actividades do uso do solo, alteração do uso do solo e florestas e será sempre indispensável proceder às revisões necessárias que forem ditadas pela alteração das circunstâncias subjacentes às presentes estimativas.

No entanto, o sector dos Transportes, em Portugal, continua a ser responsável pela maior percentagem de emissão de gases com efeito de estufa (87%) e, ao contrário da tendência geral de abrandamento, verifica-se, neste sector, um crescimento. Para contrariar esta tendência, de registar a preocupação do Governo em reduzir, quer a factura energética quer o crescimento da poluição atmosférica, como se pode ver da análise do Plano Nacional de Acção para a eficiência energética – **PNAEE.**

Assim, no que respeita ao sector dos transportes, estão previstas várias medidas nos programas do Portugal eficiência 2015 do Ministério da Economia e Inovação apresentados à discussão pública, em Fevereiro de 2008, e que se podem consultar no seguinte quadro:

**Programas do Portugal Eficiência 2015 (I/II)**
**Transportes - Principais medidas e objectivos**

**1. Programa Renovar Carro**

- Reduzir em 20 % o parque de veículos ligeiros com mais de 10 anos.
- Reduzir em mais de 20 % as emissões médias de $CO_2$ dos veículos novos vendidos anualmente (143g/Km em 2005 para 110 g/Km).

**2. Programa Mobilidade Urbana**

- 20 % do parque automóvel com equipamentos de monitorização (computador de bordo, GPS, cruise control ou verificação automática de pneus).
- Criação de plataforma inovadora de gestão de tráfego com rotas optimizadas por GPS.
- Criação de planos de mobilidade urbana para capitais de distrito e centros empresariais com mais de 500 trabalhadores

**3. Sistema de Eficiência Energética Transportes**

- Transferência modal de 5% do transporte individual para colectivo.
- 20% do comércio internacional de mercadorias transferido do modo rodoviário para marítimo.

## IV – Conclusões em matéria de mitigação de emissões de Gases com efeito de estufa e de adaptação às mudanças climáticas

Em matéria de **mitigação de emissões de GEE**, verifica-se que os objectivos a que Portugal se obrigou, no âmbito do protocolo de Quioto e ao nível da União europeia podem vir a ser alcançados até 2012. No entanto, tal só acontecerá se forem aceites internacionalmente as metodologias seguidas, pelo nosso país, em matéria de contabilização das actividades do uso do solo, alteração do uso do solo e florestas e respeitado um funcionamento eficaz do Comercio de licenças de emissão. A implementação da monitorização das emissões acompanhada da elaboração de inventários rigorosos é também fundamental para ajustar políticas e corrigir desvios. A par do investimento em créditos de carbono, outro mecanismo de especial importância é o sequestro de carbono e remoção por sumidouros. Em suma, o funcionamento eficiente do mercado de carbono terá sem dúvida reflexos muito positivos na contabilidade das emissões. Evidentemente que o combate real, que a humanidade enfrenta, passa antes de mais por uma verdadeira redução efectiva de emissão de gases poluentes para a atmosfera. Ora esse propósito não é alcançado em si mesmo pela simples comercialização de licenças de emissão. Trata-se aqui de uma cedência perante o desenvolvimento económico e perante os diversos sectores produtivos aos quais se atribui um determinado tecto de licenças de emissão de GEE. Os sujeitos económicos que possuam licenças de emissão excedentárias poderão cedê-las a outras agentes económicos que delas necessitem para o regular desempenho das suas actividades, sem grande perturbação do regular funcionamento da economia.

Sendo certo que a necessidade de reduzir emissões de GEE para a atmosfera é inquestionável, e que esse trabalho já começou um pouco por todo o Mundo, também não é menos verdade que a presença dos GEE na Atmosfera e os seus efeitos nas alterações climáticas não se conseguem extinguir de imediato mesmo que fosse possível de repente voltar aos valores existentes antes da explosão energética e industrial. O restabelecimento do equilíbrio em matéria climática não será nunca possível no curto ou médio prazo, pelo que as sociedades modernas têm que se confrontar também com o fenómeno da **adaptação às mudanças climáticas.**

Esta é outra vertente do problema do aquecimento global. As projecções e cenários climáticos elaborados para Portugal para as próximas décadas apontam para um aumento significativo da temperatura média em todas as regiões portuguesas até final do século XXI. Indicam também, no Conti-

nente, um incremento da frequência e intensidade das ondas de calor e aumento da temperatura máxima no Verão de 3º, na zona costeira, e de 7º, no Interior do país. Quase todos os modelos prevêem uma redução de precipitação, em Portugal Continental, na Primavera, Verão e Outono, com maior incidência no Sul do País, representando uma redução global correspondente a um decréscimo de valores da ordem dos 20% a 40% da precipitação anual. Como viver com estas realidades, na sua configuração actual e previsível evolução próxima?

Portugal definiu uma estratégia nacional em 2010 através da Resolução do Conselho de Ministros nº 24/2010, de 1 de Abril, tendo então sido definidos os seguintes **quatro objectivos**:

1. **Informação e conhecimento**: conhecer, identificar e antecipar as vulnerabilidades e os impactos decorrentes das alterações climáticas nos vários sectores, e metodologias para a identificação de medidas de adaptação, análise da sua viabilidade e avaliação de custos e benefícios.

2. **Reduzir a vulnerabilidade e aumentar a capacidade de resposta**: identificar medidas; definir prioridades; aplicar acções que reduzam a vulnerabilidade dos vários sectores às alterações do clima mais prováveis e mais preocupantes; e aplicar acções com vista a aumentar a eficiência de resposta a impactos que decorram das alterações climáticas, em particular de fenómenos meteorológicos extremos.

3. **Participar, sensibilizar e divulgar**: suscitar um elevado grau de envolvimento e participação do público na definição e aplicação da Estratégia. Dar a conhecer aos cidadãos, empresas e demais agentes sociais os principais impactos esperados, assim como disseminar boas práticas sectoriais de adaptação.

4. **Cooperar a nível internacional**: acompanhar as negociações internacionais sobre adaptação às alterações climáticas e apoiar a aplicação de acções de adaptação nos países mais vulneráveis, em particular no quadro da Comunidade de Países de Língua Portuguesa.

São depois identificados **nove sectores estratégicos** em relação aos quais serão desenvolvidas, de forma prioritária, acções tendo em vista a sua adaptação aos efeitos das alterações climáticas, e que são os seguintes:

**1) Ordenamento do território e cidades;**

**2) Recursos hídricos;**

**3) Segurança de pessoas e bens;**

**4) Saúde;**

**5) Energia e indústria;**

**6) Biodiversidade;**

**7) Agricultura, florestas e pescas;**

**8) Turismo;**

**9) Zona costeira.**

1) Em matéria de **ordenamento do território e cidades**, os aspectos a tratar são os seguintes:

- Preservação das áreas naturais associadas aos recursos hídricos e à dinâmica costeira e de índices elevados de permeabilidade do solo;
- Promoção de condições favoráveis à circulação atmosférica e ao controlo das temperaturas do ar, em especial nas áreas urbanas;
- Critérios de localização das áreas residenciais, dos equipamentos de utilização colectiva, dos sistemas de transportes e comunicações e das actividades económicas, que reduzam a exposição e melhorem a eficiência energética;
- Revisão do planeamento das actividades de conservação do património construído.

2) No âmbito dos **recursos hídricos**, a estratégia de adaptação às alterações climáticas passará, designadamente, por:

- Definição das estratégias e políticas de gestão de sistemas de recursos hídricos;

- Controlo da procura, na segurança do abastecimento, na protecção e promoção do bom estado das massas da água, bem como na redução do risco de situações extremas de cheias e secas;

3) No âmbito da **segurança de pessoas e bens**:

- Desenvolvimento de sistemas de aviso alerta precoces, que permita uma melhor preparação e adaptação no campo da segurança em geral.

4) No âmbito das alterações expectáveis em matéria de **saúde humana:**

- Importa dotar o sistema de saúde dos mecanismos necessários para responder às doenças decorrentes do aumento do calor como sejam aquelas que decorrem do agravamento de problemas do foro cardior-respiratório, de doenças relacionadas com a poluição atmosférica, de doenças transmitidas através da água e alimentos;

- Do mesmo modo, preparar os serviços para o surto de doenças que podem ser potenciadas em períodos de seca prolongada como as doenças de origem hídrica, diarreia e cólera, assim como doenças de origem alimentar.

5) Nos sectores da **energia e indústria**:

- Haverá uma afectação do sector energético, quer do lado da procura, quer do lado da oferta, para o que importa prevenir e proteger centros produtores de energia, bem como transporte e distribuição de electricidade;

- Toda a industria será afectada e, em especial, toda a que depende de grandes consumos de água (agro-indústria, indústria de base florestal). Haverá que garantir a constituição de reservas hídricas e sistemas de rega e distribuição de recursos hídricos.

6) Em matéria de **biodiversidade:**

- A tarefa consiste em proteger espécies e ecossistemas ameaçados de extinção pelas alterações climáticas e portanto desenvolver acções de

conservação da natureza que passem por balancear a adaptação natural das espécies e dos ecossistemas com a adaptação planeada visando, entre outros, objectivos como o aumento da resiliência dos ecossistemas, o controlo de espécies invasores e a manutenção do valor económico e ambiental dos ecossistemas.

7) No sector da **Agricultura, Florestas e Pescas:**

- Melhorar e seleccionar as variedades melhor adaptadas a climas quentes e secos e à substituição de algumas culturas por outras menos exigentes em água.
- Assegurar a disponibilidade de água às culturas nas alturas mais críticas do ano.
- Instalação de regadios mais eficientes, modernização dos regadios existentes e inovação tecnológica.
- Aumentar a área arborizada;
- Conservar o solo, os recursos hídricos e a diversidade biológica das florestas;
- Salvaguardar a capacidade produtiva dos povoamentos;
- Manter ou aumentar os benefícios tangíveis e intangíveis de longo prazo das florestas;
- Manter a sua contribuição para o ciclo global do carbono.
- Combater a desertificação.
- Antecipar o impacto sobre os recursos pesqueiros em particular nas zonas estuarinas, com destaque para o Tejo e o Sado, e nas rias de Aveiro e Formosa;
- Desenvolver atenção especial às condições de segurança das embarcações, às estruturas de aquicultura (off -shore ou nos estuários) e à localização dos portos e outros locais de acostagem.

8) Sector do Turismo:

Trata-se de uma questão em aberto que começa a ser objecto de vários estudos e reflexões, nomeadamente pela Organização Mundial de Turismo.

Os efeitos das alterações climatéricas nesta área são directos e indirectos, quer na oferta, quer na procura turística.

A adaptação do turismo às alterações climatéricas pressupõe a adaptação em múltiplos sectores (biodiversidade, zonas costeiras, agricultura, florestas e pescas, segurança, recursos hídricos e ordenamento do território) pelo que a análise multidisciplinar do problema se impõe aqui de forma particular.

9) Sector da Zona Costeira:

Existe uma Estratégia Nacional para a Gestão Integrada da Zona Costeira de Portugal (Resolução do Conselho de Ministros nº 82/2009 de 8 de Setembro). Um dos objectivos temáticos então aí previstos é o de:

Antecipar, prevenir e gerir situações de risco e de impactos de natureza ambiental, social e económica.

Os riscos, mais conhecidos e estudados, são:

- ✓ Erosão costeira;
- ✓ Urbanização crescente da zona costeira e subida do nível médio das águas do mar;
- ✓ Vulnerabilidade das zonas de costa baixa e arenosa;
- ✓ Instabilidade crescente das arribas.

- Para garantir uma zona costeira segura e pública é necessário tomar medidas que conjuguem a ocupação humana com uma gestão preventiva dos riscos, equacionando-se, para o efeito, as seguintes medidas:

  - Identificar e caracterizar as áreas de risco e vulneráveis e tipificar mecanismos de salvaguarda;

  - (Re) avaliar a necessidade de intervenções “pesadas” de defesa costeira através da aplicação de modelos multi-critérios;

- Incorporar nos planos de contingência os riscos específicos da zona costeira.

O Universo deu o alerta. Foram vistos os sinais. Todos os seres humanos foram convocados. Compete a cada um responder à chamada, assumindo a sua quota-parte de responsabilidade e contribuindo com a sua acção para a construção de um Mundo melhor.

Portugal quer fazer parte da solução e não parte do problema.

**VII ASSEMBLEIA GERAL DA**

**ORGANIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO**

**DA COMUNIDADE DE PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

# As melhores práticas adotadas pelas ISC na área de Auditoria

# – a experiência do Tribunal de Contas de Portugal[1][2]

---

[1] Contributo do Tribunal de Contas de Portugal, destinado à VII Assembleia Geral da Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade de Países de Língua Portuguesa (OISC da CPLP), a realizar na cidade da Praia, Cabo Verde, de 24 a 26 de Outubro de 2012.

[2] Apresentado por Eleonora Pais de Almeida com a colaboração de João Parente e Rui Águas (respetivamente Auditora Coordenadora, consultor e auditor do Departamento de Consultadoria e Planeamento do Tribunal de Contas)

**INDICE**

**Introdução** ..... **159**

**I. Princípios básicos de qualidade na adoção das melhores práticas em auditoria nas ISC** ..... **161**

**1.1 Os princípios básicos de qualidade para a função de auditoria** ..... **161**

**1.2 A seleção de temas de auditoria** ..... **163**

**1.3 O planeamento estratégico** ..... **164**

**1.4 O controlo de qualidade** ..... **164**

**II. As boas práticas de controlo e auditoria – O caso do TCP** ..... **165**

**2.1 A qualidade na função de enquadramento da auditoria** ..... **165**

**2.2 O processo de auditoria** ..... **166**

**III. Os principais desafios para o TCP: a implementação das normas ISSAI** ..... **174**

**IV. Conclusões** ..... **178**

## INTRODUÇÃO

Um imperativo fundamental que se coloca às Instituições Superiores de Controlo (ISC) é o desenvolvimento da sua atividade de acordo com elevados padrões de qualidade, que decorrem do indispensável cumprimento de princípios básicos de transparência e responsabilidade.

Tendo em conta que a sua ação se desenvolve essencialmente através do cumprimento de competências de controlo, avaliação e julgamento de outras entidades, compreende-se que sejam exigíveis às ISC esforços de aperfeiçoamento e mesmo de excelência, não só ao nível do desempenho das suas competências (designadamente, na área de auditoria) mas também no que refere à sua própria gestão. Deste modo ser-lhe-á conferida a autoridade para *liderar pelo exemplo.*

Para tanto, é necessário que as ISC realizem a sua gestão de qualidade, a qual tem de ser baseada em processos de aperfeiçoamento contínuo.

Neste sentido, devem ser adotados procedimentos específicos adequados a todas as áreas de atividade, os quais devem ser enquadrados por princípios, objetivos e estratégias articulados em sistemas de gestão de qualidade globais, caracterizados por serem processos evolutivos, dinâmicos e permanentes.

Nos pontos seguintes destacam-se algumas matérias essenciais sobre o tema em questão:

1ª Parte: são referidos princípios e práticas de gestão da qualidade, com especial ênfase na área de auditoria, cuja adoção pelas ISC é universalmente recomendada;

2ª Parte: especifica-se a experiência do Tribunal de Contas de Portugal do ponto de vista da promoção da qualidade e boas práticas das atividades de controlo e auditoria;

3ª Parte: abordam-se os desafios que as ISC enfrentam na implementação das ISSAIs[3], da INTOSAI, em particular no que se relaciona com o Tribunal.

4ª Parte: conclusões

[3] *International Standards for Supreme Audit Institutions*.

# I. PRINCÍPIOS BÁSICOS DE QUALIDADE NA ADOÇÃO DAS MELHORES PRÁTICAS EM AUDITORIA NAS ISC

## 1.1 Os princípios básicos de qualidade para a função de auditoria

### a) Transparência e responsabilidade

A adoção pelas ISC das melhores práticas em auditoria insere-se num contexto de cumprimento de princípios básicos ao funcionamento destas instituições.

Destacaremos, como essenciais:

- O estabelecimento de um quadro legal que proporcione o desenvolvimento de condições de responsabilidade e transparência, suportes indispensáveis ao bom governo das ISC.

- A publicitação das competências, responsabilidades, missão e estratégia das ISC.

- A adoção de normas de auditoria, processos e métodos objetivos e transparentes.

- A aplicação aos funcionários de normas exigentes de integridade e ética.

- A manutenção dos princípios de responsabilidade e transparência nas situações de recurso a contratações externas.

- A gestão da sua atividade de forma económica, eficiente e eficaz, no respeito pelas normas e legislação relevantes.

- Divulgação, em tempo útil e de forma ampla, dos resultados e conclusões das suas auditorias através dos meios de comunicação social, sítios eletrónicos e outros formas.

- O recurso a peritos externos e independentes, quando necessário, no sentido de reforçar a qualidade e credibilidade do seu trabalho.

- Desenvolvimento da atividade de controlo e auditoria com fundamento em critérios de elevada qualidade.

**b) Sistema de gestão da qualidade**

Tendo em vista uma efetiva concretização dos princípios adotados que permita o alcance de bons resultados, é necessário que a responsabilidade máxima pelo desenvolvimento e manutenção de sistemas de gestão de qualidade se situe na liderança máxima da instituição, devendo ser uma das suas principais prioridades.

Devem ser aplicados a todos os níveis procedimentos específicos utilizando um sistema de gestão de qualidade baseado em objectivos, princípios e estratégia adequados.

A eficácia desse sistema requer as seguintes condições, que devem acompanhar e/ou completar o estabelecimento dos objetivos do sistema de gestão de qualidade e definição de papéis e responsabilidades:

- Reconhecimento, pelos responsáveis máximos da ISC, da estratégia definida nesta área, com sensibilização de todos os funcionários sobre a importância de cumprir normas éticas e de qualidade.

- Identificação e gestão dos riscos que podem ameaçar o alcance dos objetivos.

- Adoção de normas internacionais sobre controlo de qualidade e estabelecimento de sistemas e práticas apropriadas a essa exigência.

- Estabelecimento de regras e requisitos formais de qualidade nos procedimentos de controlo, assim como de normas de avaliação da qualidade alcançada.

- Recrutamento e formação do pessoal de forma que sejam assegurados os seus níveis de conhecimentos de normas profissionais e a sua adesão aos requisitos éticos e legais.

- Garantia de um nível de recursos financeiros adequado.

- Garantia de um nível adequado de investimento em tecnologias de informação e comunicação de apoio à ISC.

- Documentação dos procedimentos de controlo de qualidade, assegurando os respetivos registos e pistas.

- Revisão e avaliação regular do sistema de gestão de qualidade, tanto por formas de gestão interna, como por peritos externos.

- Elaboração de relatórios claros, confiáveis e úteis.

## 1.2 A seleção de temas de auditoria

É essencial estabelecer métodos consistentes de planeamento das auditorias, de longo e médio prazo, as quais normalmente se revelam relevantes do ponto de vista dos *stakeholders* (partes interessadas) e têm bom potencial de impacto. Consideram-se neste âmbito as seguintes:

- Realização de avaliações de risco para seleção de auditorias.

- Reflexão sobre lições da experiência e resultados de auditorias anteriores.

- Realização de estudos regulares de matérias macroeconómicas e preparação de estudos preliminares sobre tópicos relevantes.

- Acompanhamento do interesse público e as expetativas dos *stakeholders*.

- Existência de uma unidade de planeamento responsável pela coordenação entre os diferentes departamentos.

- Linhas diretrizes ou princípios de planeamento como uma boa prática para o estabelecimento de critérios relevantes de seleção de auditorias.

- Elaboração de um plano anual de ação para a realização de auditorias, que inclui um calendário indicativo, indicadores de acompanhamento e afetação de responsabilidades para cada auditoria.

### 1.3 O planeamento estratégico

O ambiente de trabalho dos auditores é complexo, verificando-se a necessidade de corresponder a exigências profissionais de natureza diversificada. É necessário que as ISC identifiquem o tipo e nível de apoio requerido por cada atividade.

Deste modo, as ISC devem identificar antes de cada tarefa o nível de apoio profissional e técnico que é necessário proporcionar e se ele pode ser fornecido internamente ou com recurso a *outsourcing*.

O plano dos trabalhos inicialmente deve ser desenvolvido prestando especial atenção aos seguintes pontos:

- O *staff* disponível para a auditoria.
- Tempo e outros recursos necessários à realização da auditoria.
- A finalidade e objetivos da auditoria.
- A seleção e método de cálculo do nível (grau) de materialidade.
- Compreensão do ambiente de controlo e identificação dos riscos avaliados na auditoria.
- Procedimentos e testes de auditoria adequados aos riscos avaliados.

### 1.4 O controlo de qualidade

A ISC deve estabelecer políticas e procedimentos orientados para a promoção de uma cultura interna de reconhecimento que a qualidade é essencial

no desempenho do seu trabalho. Essas políticas e procedimentos devem ser estabelecidos pelo órgão máximo da ISC, a quem compete a responsabilidade geral do sistema de controlo de qualidade, sendo os requisitos principais os seguintes:

- Requisitos éticos relevantes.
- Aceitação e boa relação com os auditados.
- Utilização eficiente de recursos humanos.
- Garantia da Realização das auditorias e outros trabalhos, de acordo com normas relevantes e requisitos legais e regulamentares.
- Processo de acompanhamento sustentado nos procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade que sejam relevantes, adequados e operem eficazmente.

## II. AS BOAS PRÁTICAS DE CONTROLO E AUDITORIA – O CASO DO TCP

### 2.1 A qualidade na função de enquadramento da auditoria

No sentido da concretização de princípios e requisitos referidos nos pontos anteriores, o Tribunal tem desenvolvido um conjunto de iniciativas tais como, desde logo, a existência de um quadro jurídico que reflete a necessidade de aprofundamentos e definição de estratégias que emergem da própria evolução das realidades que constituem as competências do Tribunal.

Assim, no que se refere à responsabilidade e ***liderança para a qualidade***, inserem-se nas iniciativas do Tribunal a existência de unidades orgânicas vocacionadas para apoiar a qualidade, com responsabilidades no âmbito da supervisão dos trabalhos.

De notar ainda a existência de instrumentos de gestão relativos à execução dos trabalhos, à divulgação de produtos e à comunicação dos resultados do

controlo do Tribunal, tais como o Plano Estratégico, o Plano da Ação anual, o Plano de Prevenção de Riscos de Gestão, o Relatório das Atividades e outros instrumentos de gestão.

Em termos de ***requisitos éticos*** relevantes, o Tribunal dispõe de princípios estratégicos que constam dos seus instrumentos jurídicos, verificando-se ainda a existência de orientações expressas em despachos sobre procedimentos da atividade do controlo (e.g., declaração de conflitos de interesse, lista de acumulação de funções e despacho sobre recebimento de ofertas).

Relativamente ao requisito referente à aceitação e ***relação com os auditados***, a legislação aprovada estabelece também um quadro jurídico onde essa área é objeto de normas específicas, sendo de destacar a publicitação das decisões e dos relatórios de auditoria no sítio eletrónico do Tribunal e as lições da experiência aprendida.

Verifica-se também a existência de normas desenvolvidas adequadas à regulamentação da área de ***recursos humanos***, como o Plano de Formação anual e o Regulamento da avaliação de desempenho, além de orientações e outros documentos de caráter gestionário.

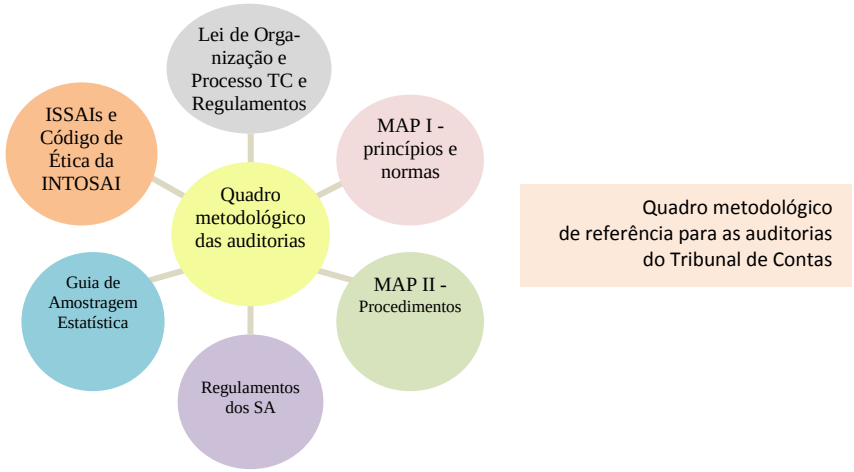
Por fim, refira-se e destaque-se que a ***realização de auditorias e outros trabalhos*** é largamente tratada não só em termos normativos, como o Manual de Auditoria e Procedimentos, Volume I (MAP I) e Volume II (MAP II), mas também através de regulamentos e outros documentos contendo uma vasta e pormenorizada definição de procedimentos horizontais, tais como os afetos ao Plano de Fiscalização Anual.

Também o ***acompanhamento*** é regulamentado no âmbito do quadro normativo do Tribunal (no que se refere ao processo de acompanhamento dos trabalhos), verificando-se ainda a existência de outros documentos e definição de procedimentos.

## 2.2 O processo de auditoria

De um modo geral, qualquer auditoria no Tribunal desenvolve-se sempre por quatro grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respectivo êxito, de acordo com os padrões internacionais. Em concreto, as auditorias são realizadas segundo os requisitos legais e regulamentares

nacionais previstos nos MAP I e MAP II do Tribunal e observando os princípios e as orientações gerais das normas e diretrizes da INTOSAI (V. diagrama seguinte).




Importa referir que todo o processo de planeamento do Plano de fiscalização anual bem como depois o processo de auditoria está baseado em aplicações informáticas que ajudam a estruturar nomeadamente a seleção de auditorias, a documentação do trabalho de auditoria, o plano de amostragem, a análise de evidências de auditoria e as observações de auditoria. Neste sentido, estes sistemas de Tecnologias de Informação (IT) alojados na Intranet podem guiar o auditor durante todo o processo de auditoria, proporcionando o acesso ao apoio de orientações internas, normas e manuais de auditoria, bem como a partilha de documentos e de experiências em todas as etapas dos trabalhos.

Assim, o ciclo do processo de auditoria desenvolve-se nas fases que o seguinte diagrama mostra:

Ciclo do processo de auditoria no Tribunal de Contas

**a) Análise preliminar e planeamento da auditoria**

A auditoria inicia-se com a fase preliminar de pré-planeamento, com o objetivo de se obter um conhecimento exaustivo da entidade, sendo de destacar o âmbito, os critérios, a avaliação de riscos, os custos e a metodologia relativos à sua realização. Para o efeito são consultadas e pesquisadas diversas fontes internas e especialmente o arquivo permanente da entidade.

Recolhida a informação pertinente a fase de planeamento conclui-se com a elaboração e aprovação do Plano Global de Auditoria, sendo de realçar o aspeto dinâmico deste processo, uma vez que durante a execução dos trabalhos é possível proceder aos ajustamentos que se considerarem necessários. Existem por vezes situações em que se pode, desde logo, planear os critérios se houver um potencial impacto sobre as questões de auditoria.

Outro aspeto interessante refere-se às lições aprendidas com as auditorias anteriores, bem como as medidas tomadas sobre o acompanhamento de recomendações, que se traduz numa informação valiosa na seleção e planeamento das futuras auditorias. O facto referido só é possível porque o Tribunal analisa anualmente a recolha dessas informações de uma forma estruturada e regular.

Especialmente nos casos específicos do Parecer sobre a CGE pode haver situações em que a análise regular das questões macroeconómicas e de tendências de variáveis pode conduzir à realização de auditorias sobre os temas mais relevantes, sensíveis ou de maior dimensão financeira.

Por outro lado, a cooperação, a divulgação de procedimentos e de relatórios de auditoria, e a coordenação do planeamento das atividades fornece as garantias de uma adequada eficiência e eficácia da Instituição e otimiza a seleção das tarefas de auditoria.

Assim, os elementos da fase de planeamento que traduzem a definição da estratégia global da auditoria, para que a mesma seja eficazmente realizada, constam do MAP I.[4]

### b) Execução dos trabalhos e recolha de provas de auditoria

Após a preparação dos trabalhos iniciais segue-se a fase de execução dos trabalhos de campo, que tem como objetivos a realização de testes e a recolha de provas ou evidências de auditoria, concordantes com a estratégia definida na fase anterior.

Ressalte-se a importância que sobretudo nesta fase e durante todo o processo da auditoria merece o papel da comunicação eficaz entre a equipa de auditoria e os responsáveis da gestão e da governação da entidade. Essa comunicação tem como objetivo obter uma informação relevante para a boa compreensão do ambiente de controlo e das fontes das provas de auditoria[5], bem como quanto aos quesitos da comunicação das deficiências apuradas aos auditados[6].

É importante destacar que os auditores, ao realizarem as auditorias e outras acções de controlo, acabam por dar uma visibilidade expressiva ao Tribunal, contribuindo nessa medida para a divulgação da imagem da Instituição,

---

[4] Na sua essência, compreendem os aspetos veiculados na *ISSAI 1300 – Planear uma auditoria das demonstrações financeiras*.

[5] Cujos princípios se encontram na *ISSAI 1260 – Comunicação com os responsáveis da governação.*

[6] Como assinala a *ISSAI 1265 – Comunicação das deficiências do controlo interno aos responsáveis da governação e à gerência*.

no que respeita aos valores e padrões éticos que prossegue, nos termos das orientações internas[7].

Também importa salientar que a verificação do cumprimento das leis e regulamentos, sobretudo dos organismos que disciplinam a movimentação de fundos, se revela necessária para a deteção de erros e irregularidades, através da seleção e aplicação das provas e demais procedimentos analíticos de auditoria, segundo o critério profissional dos auditores, em conformidade com o explicitado no MAP I[8].

Considera-se ainda uma boa prática durante a execução dos trabalhos que as equipas de auditoria, na presença de relatórios de auditoria interna, testem, usando procedimentos de auditoria sobre os trabalhos específicos do auditor interno, a eficácia dos controlos operacionais da entidade[9].

Procede-se, então, ao exame e avaliação do controlo interno instituído de acordo com o MAP I[10], no sentido de aferir o grau de fiabilidade e de confiança das demonstrações financeiras com vista à elaboração do programa de auditoria.

Tratando-se de auditorias de desempenho procede-se à análise da adequação e consistência dos objetivos, da confiança dos sistemas de informação e de controlo da entidade, na sequência dos princípios orientadores previstos no MAP I[11].

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas estabelece que "a verificação externa das contas será feita com recurso aos métodos e técnicas de auditoria decididos, em cada caso, pelo Tribunal"[12], pelo que os departamentos de auditoria utilizam métodos, procedimentos e diretrizes desenvolvidas no MAP II, com o auxílio de ficheiros informáticos.

---

[7] E dos princípios consagrados na ISSAI 30 – Código de Ética da INTOSAI.

[8] E com as orientações explanadas na ISSAI 1250 – Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de demonstrações financeiras.

[9] Como indica a ISSAI 1610 – Usar o trabalho dos auditores internos.

[10] E com os princípios previstos pela *ISSAI 1315 – Identificar e avaliar os riscos de irregularidades significativas através da compreensão da entidade e do seu ambiente*.

[11] E das orientações da *ISSAI 3000 – Diretrizes de aplicação das normas de auditoria de desempenho* e da *ISSAI 3100 – Diretrizes da auditoria de desempenho – princípios básicos*.

[12] Cf. n.º 3 do art.º 54º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, com as alterações posteriores.

Estes procedimentos têm por base modelos de mapas (ficha de avaliação do controlo, ficha de avaliação do risco de auditoria, ficha de testes substantivos, plano de amostragem, ficha de entrevista, ficha de circularização e outros) e de "check list" ou questionário, para as principais áreas a abranger numa auditoria financeira, nas quais se desenvolvem os testes de controlo e os procedimentos analíticos substantivos a adotar em cada caso.

O objetivo destes procedimentos visa não só permitir uma avaliação do sistema de controlo interno implementado, bem como responder aos riscos de irregularidades materiais identificadas e avaliadas, na previsão dos MAP I e II[13]. E ainda, o de formular o juízo do Tribunal sobre as contas e as demonstrações financeiras, de acordo com a tipologia de opinião definida no MAP II[14].

Em função da análise da entidade e da avaliação do controlo interno, o auditor elabora então o programa detalhado de auditoria, com os quesitos exigidos nos MAP I e II, onde deve identificar as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, as provas de auditoria suficientes e apropriadas e outros procedimentos de auditoria a efectuar, de acordo com os objetivos específicos da auditoria.

### c) Avaliação dos resultados e elaboração do relatório de auditoria

Após conclusão dos trabalhos de campo, o auditor procede à avaliação global dos resultados, apoiando-se nos documentos de trabalho elaborados e nas provas obtidas, a fim de formular as observações de auditoria.

Nesse contexto, o relatório de auditoria fixado pelo Tribunal, de que se salientam o juízo formulado e as suas recomendações pertinentes e objetivas, tem por base um projeto apresentado pelo Juiz Responsável, que para o efeito se baseou no relato dos auditores, os quais redigiram o relato segundo uma estrutura-tipo pré-determinada, acompanhado pela documenta-

[13] E de acordo com as orientações da *ISSAI 1330 – As respostas do auditor a riscos avaliados*, e *ISSAI 1450 – Avaliação de irregularidades identificadas durante a auditoria*.

[14] E consagrada nas *ISSAI 1700 – Formar uma opinião e relatar sobre as demostrações financeiras* e *ISSAI 1705 – Modificações à opinião no relatório do auditor independente*.

ção de trabalho organizada e referenciada, nos termos dos MAP I e II e regulamentos internos[15].

Um dos elementos fundamentais constantes do relatório é a realização do contraditório, o qual inclui, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas.

### d) Seguimento do relatório de auditoria

Tem-se entendido que o seguimento do relatório de auditoria se insere na estratégia global da auditoria, por isso integra o processo de auditoria como a sua quarta e última fase, com vista a reforçar o impacto das recomendações formuladas e a melhoria da gestão das entidades auditadas.

Como já foi referido, constitui boa prática o desenvolvimento pelo Tribunal de um sistema de acompanhamento das recomendações e de avaliação do seu impacto, que se resume no tratamento da informação relativa a aferir o grau de colhimento das recomendações efetuadas nos relatórios de auditoria. Nessa sede, obtém o conhecimento sobre a execução das suas recomendações, ou por comunicação comprovada da entidade auditada ou pelo resultado da realização de novas ações de auditoria, designadas "auditorias de seguimento".

### e) O controlo de qualidade

O Tribunal tem manifestado preocupação com a fixação de orientações e procedimentos que visam consolidar o rigor e a segurança dos processos internos e dos produtos elaborados, elementos fundamentais para a garantia da sua reputação e credibilidade. É nesse sentido que existe o cuidado em acolher na Instituição as normas e os padrões profissionais sobre controlo de qualidade[16], atendendo a que atualmente o controlo de qualidade é já parte integrante da estratégia e da cultura do Tribunal.

---

[15] E conforme os princípios consagrados nas *ISSAI 1705 e ISSAI 1230 – Documentação de auditoria*.

[16] Nomeadamente, os princípios previstos na *ISSAI 40 – Controlo de qualidade para as ISC*.

Para o efeito devem ser criadas as condições para se estabelecer um sistema de gestão de qualidade devidamente definido para funcionar de forma eficaz, aplicando-se as normas, procedimentos e diretrizes em todos os níveis de controlo das ISC, que não apenas os relativos ao processo de auditoria.

No que respeita às caraterísticas das boas práticas de qualidade em todo o trabalho de auditoria (nomeadamente relevância, fiabilidade, objetividade, oportunidade, clareza, eficiência e eficácia), também elas devem ser fixadas, acompanhadas e garantida a sua qualidade.

Consequentemente é importante reforçar na Instituição uma cultura da qualidade baseada na auto-avaliação, que permita uma revisão e ajustamento permanente dos processos, para a melhoria gradual dos níveis da qualidade, com efeitos também na melhoria da gestão das entidades auditadas e com impacto esperado na esfera da cidadania.

Nessa medida, o controlo de qualidade, sendo transversal às competências do Tribunal, é por isso mesmo, uma responsabilidade inerente a todos os que trabalham na Instituição e ainda mais dos auditores, chefes de equipas de auditoria e diretores de departamentos de auditoria.

As formas de supervisão e revisão dos trabalhos permitem agir no todo da auditoria ou em separado e em momentos vários ao longo do processo de auditoria, por critérios de avaliação e de forma comprovada nos papéis de trabalho, os quais se encontram suportados em ficheiros eletrónicos. Por isso, a revisão é um estádio mais elevado da análise do trabalho realizado, das provas recolhidas, e das observações e conclusões formuladas, sendo a colegialidade das decisões do Tribunal a sua referência máxima.

A fim de avaliar o cumprimento dos objetivos, normas e procedimentos de auditoria as chefias procedem à confirmação dos quesitos fundamentais do processo e da elaboração do relatório através de fichas e guiões de controlo de qualidade em cada uma das etapas do processo. Aliás, tais procedimentos de controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria dos auditores e dos responsáveis pela revisão encontram-se previstos no MAP I[17].

Considerando a relevância da qualidade da formação na concretização dos objetivos da Instituição, o desenvolvimento da formação contínua dos

[17] E, bem assim, nas orientações da *ISSAI 1220 – Controlo de qualidade numa auditoria das demonstrações financeiras.*

auditores através do plano de formação é sem dúvida uma boa prática adquirida, conducente à realização de auditorias com mais elevada qualidade.

Assinale-se também que a divulgação interna da informação institucional e técnica pelo CEMAC – Centro de Estudos e Metodologias de Auditoria e Controlo, através da intranet, facilita o diálogo e a comunicação entre os auditores e os diferentes departamentos de auditoria.

Refira-se, por outro lado, que as ações de cooperação e a troca de experiências com outros órgãos de controlo externo, fomentam a aplicação do rigor e da qualidade dos trabalhos de auditoria, mostrando ser uma boa prática de aprendizagem.

Finalmente, interessa realçar, no âmbito do controlo de qualidade, a existência de instrumentos consagrados na Instituição em consonância com os requisitos éticos da ISSAI 40, como são os vários documentos elaborados para a sensibilização da dimensão ética, a realização de formação específica sobre ética profissional, as regras de confidencialidade e outros instrumentos.

## III. OS PRINCIPAIS DESAFIOS PARA O TCP: A IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS ISSAI

Com a aprovação do quadro de normas ISSAIs pelo INCOSAI XX em 2010, a INTOSAI passou a dispor de um conjunto completo de ISSAIs e Normas de Boa Governança (INTOSAI GOVs), para ser aplicado de forma eficaz às ISC. Assim, no último INCOSAI todos os membros da INTOSAI assumiram o compromisso de desenvolver as seguintes medidas:

- Intensificar a sensibilização do quadro das ISSAI e INTOSAI GOV à escala global, regional e nacional;
- Aplicar o quadro das ISSAI em correspondência com o mandato atual e com as leis e as outras normas nacionais;
- Avaliar a atividade atual e as instruções de auditoria de acordo com as ISSAIs, e

- Partilhar experiências, boas práticas e desafios na implementação das ISSAIs e INTOSAI GOVs com as pessoas e organismos responsáveis pelo seu desenvolvimento e revisão.

Este quadro abrangente pretende harmonizar as diferentes normas ISSAIs nos vários níveis da sua aplicação, a fim de garantir a coerência interna das normas de auditoria entre si.

### a) As finanças públicas e a aplicação das ISSAI

A simplificação e normalização dos procedimentos saem reforçadas com a uniformidade da aplicação das normas comuns e a maior segurança que esta uniformidade prevê, em benefício da garantia de qualidade dos processos e dos produtos. Assim, o que se pretende com a sua aplicação é assegurar um nível de qualidade adequado dos trabalhos de auditoria de acordo com os padrões normalizados, submetendo a função de auditoria a um processo de sistematização e racionalização.

Por outro lado a situação de pressão dos mercados financeiros e a atual crise das dívidas soberanas dos países obriga a restabelecer a necessidade de padronização e uniformização dos mecanismos de controlo e auditoria, para facilitar a compreensão e a comunicação entre as instituições internacionais. Simultaneamente são desenvolvidas estratégias de ajustamento orçamental com vista à redução do défice e da dívida pública e criados mecanismos de controlo e acompanhamento mais rigorosos da despesa pública e da ação dos gestores públicos.

Por essa razão o quadro de referência do processo orçamental apresenta hoje não só em Portugal níveis mais elevados de exigência quanto ao realismo das previsões macroeconómicas e macro-orçamentais, bem como quanto aos requisitos da transparência das contas públicas e da divulgação da informação financeira aos *stakeholders* e cidadãos.

Sem dúvida que a dívida pública ao tornar-se atualmente uma componente importante do funcionamento do sistema financeiro internacional, eleva o controlo das finanças públicas a uma nova dimensão, que por sua vez exige um maior rigor nas auditorias de demonstrações financeiras.

Esta preocupação transversal aos estados obriga a esforços dos governos de racionalização da gestão pública, complementados pelo funcionamento do sistema de controlo interno e avaliados pela auditoria pública prosseguida pelas ISC, a qual deve estar subordinada, para melhor eficácia, a padrões harmonizados e critérios de desempenho alargados, no contexto dos respetivos mandatos.

Nessa medida, como resultado da crise financeira atual, os mecanismos de supervisão sobre o sistema financeiro mudaram e contribuíram para aumentar as novas exigências dos governos, os quais se submetem às avaliações das ISC num contexto mais complexo.

É com essa intenção que a estrutura de ISSAIs e INTOSAI GOVs deve ser observada e aplicada como um quadro comum de princípios de referência para a auditoria do sector público pelas diferentes ISC e refletida, quando possível, nas suas leis, regulamentos, diretrizes e manuais de auditoria.

### b) O TCP e o desafio da aplicação das ISSAI

No caso concreto do Tribunal os princípios de auditoria plasmados nas ISSAIs do nível 3 estão reproduzidos de forma satisfatória nos regulamentos internos e no MAP I e as orientações das directrizes específicas do nível 4 das ISSAIs (directrizes das auditorias financeiras, de conformidade e de desempenho) vão de encontro ao processo de auditoria seguido, tendo por base os regulamentos internos e os MAP I e II.

As normas ISSAIS permitem assim, fornecer orientações a todo o processo de planeamento, execução e elaboração de relatórios, contribuindo para garantir a correta aplicação da prática profissional e de melhoria da qualidade dos resultados, num processo de aplicação de boas práticas de *benchmarking*, com a finalidade de comparar desempenhos e identificar oportunidades de melhoria dos procedimentos de controlo e auditoria.

Ora, as ISSAIs podem visar também, com a sua aplicação e familiaridade, alcançar benefícios do seu impacto na sociedade e nos meios de decisão governamental e financeiro e criar valor e conhecimento para as entidades auditadas.

Perante um tal enquadramento é indispensável que as ISC sejam vistas aos olhos dos cidadãos como órgãos geradores da garantia para a confiança e fiabilidade das informações financeiras produzidas pelos poderes públicos e para a credibilidade das medidas por eles tomadas para enfrentar as situações de condicionamento financeiro.

Assim, como a sociedade e os cidadãos têm o direito de serem informados sobre a gestão pública dos governos, as ISC têm o dever de garantir que a informação financeira por si avaliada cumpre as normas nacionais e de qualidade, em conformidade com as normas internacionais de auditoria, representadas pelas normas ISSAI.

Deste modo as acções de controlo realizadas pelo Tribunal, em conformidade com as leis nacionais e os princípios das ISSAI, podem permitir à sociedade colher os seguintes benefícios:

- Aumentar a confiança dos cidadãos na instituição e na administração pública.
- Melhorar a eficiência dos recursos gastos.
- Melhorar a credibilidade dos resultados das auditorias.
- Avaliar a utilização de boas práticas de auditoria.
- Promover altos padrões de qualidade.
- Promover a transparência da decisão pública.

Portanto, é convicção deste Tribunal que as normas ISSAIs permitem que as ISC contribuam para o objetivo comum de promover a transparência, boa governação e responsabilidade na gestão das administrações públicas, sustentado no exercício da função de auditoria realizada com independência, objetividade, profissionalismo e ética, segundo processos e metodologias aceites e baseado em evidências apropriadas e suficientes para sustentar os juízos fundamentados dos relatórios de auditoria.

Com vista a essa finalidade afigura-se que seria útil existir uma tradução oficial das ISSAIs em língua portuguesa e que tal objetivo irá aprofundar o conhecimento das normas gerais e específicas das ISSAIs e enriquecer as práticas de auditoria junto do quadro de pessoal.

Do mesmo modo, a ênfase que o quadro das ISSAI e INTOSAI GOVs fornece ao controlo de qualidade ao nível macro e ao nível dos processos de trabalho, assegura ao Tribunal uma perspetiva de garantia de excelência, que é a de estabelecer os seguintes padrões profissionais:

- De avaliação dos procedimentos de auditoria;
- Da observância de padrões éticos de valores e comportamentos;
- Da garantia do controlo da qualidade.

## IV. CONCLUSÕES

- A adoção pelas ISC das melhores práticas em auditoria implica o estabelecimento de um adequado quadro normativo e regulamentar, o cumprimento de princípios de integridade, ética e responsabilidade, a adoção de normas, processos e métodos objetivos e transparentes, e a divulgação dos resultados e conclusões das auditorias através dos meios de comunicação social.

- O sistema de gestão de qualidade deve obedecer a uma estratégia reconhecida e adotada pelos órgãos máximos de liderança da ISC, com sensibilização de todos os funcionários sobre a sua importância.

- O Tribunal de Contas de Portugal tem desenvolvido um conjunto de iniciativas orientadas para a responsabilidade, transparência, cumprimento de requisitos éticos relevantes e liderança para a qualidade, refletidas nos instrumentos normativos e de gestão que dão enquadramento à sua atividade.

- As auditorias do Tribunal são realizadas segundo os requisitos legais e regulamentares previstos nos Manuais de Auditoria e Procedimentos do Tribunal e observando os princípios e as orientações gerais das normas e diretrizes da INTOSAI.

- Neste enquadramento estratégico orientado para a qualidade e boas práticas, o ciclo do processo de auditoria do Tribunal tem início com

uma análise preliminar, a que se seguem o planeamento da auditoria, a execução dos trabalhos e recolha de provas de auditoria, a avaliação dos resultados e elaboração do relatório de auditoria e o seguimento deste relatório, com vista a reforçar o impacto das recomendações formuladas. Em todas estas fases deverá estar presente a preocupação do controlo da qualidade.

- O Tribunal tem manifestado preocupação com a fixação de orientações e procedimentos que visam consolidar o rigor e a segurança dos processos internos e dos produtos elaborados, elementos fundamentais para a garantia da reputação e credibilidade das ISC. Nesse sentido, existe o cuidado em acolher na Instituição as normas e os padrões profissionais sobre controlo de qualidade, nomeadamente os princípios previstos na ISSAI 40 – Controlo de qualidade para as ISC.

- É indispensável que as ISC sejam vistas aos olhos dos cidadãos como órgãos geradores da garantia para a confiança e fiabilidade das informações financeiras produzidas pelos poderes públicos e para a credibilidade das medidas por eles tomadas para enfrentar as situações de condicionamento financeiro.

- Nas circunstâncias atuais de imprevisibilidade macroeconómica e, em muitos casos, de constrangimentos ao nível do financiamento da atividade pública, as normas ISSAI revelam-se importantes fontes de orientação a todo o processo de realização de auditorias, afigurando-se que seria útil existir uma tradução oficial das ISSAI em língua portuguesa, permitindo assim aprofundar o conhecimento das normas gerais e específicas e enriquecer as práticas de auditoria.

# O PAPEL DO TRIBUNAL DE CONTAS
# E DO CONSELHO DE PREVENÇÃO DA CORRUPÇÃO
# NO DOMÍNIO DAS PRIVATIZAÇÕES

Guilherme d'Oliveira Martins*

Presidente do Tribunal de Contas e do CPC

---

* Intervenção na Sessão de Abertura da **Conferência "*As Privatizações não se discutem?*",** organizada pelo IDEFF – Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa, Auditório da FDL, 6.12.2012

A decisão de privatizar reveste sempre uma natureza essencialmente política, mas tal não significa uma remissão para a arbitrariedade do decisor, devendo essa decisão pautar-se por critérios decorrentes, no essencial, da prossecução do interesse público.

É por isso que uma decisão de privatizar se encontra legalmente balizada, pela lei fundamental. Referimo-nos aos princípios jurídico-constitucionais enunciados no artigo 293.º da Constituição da República que, tendo carácter estruturante e referencial, hão-de valer para todas as reprivatizações e privatizações, independentemente da origem dos bens públicos e dos fundamentos em que assentam.

Tais princípios, recolhidos na Lei-Quadro das Privatizações, têm que ser acolhidos pela "lei singular" definidora ou concretizadora das bases ou princípios de cada privatização.

Referimo-nos, em especial:

(i) À regra preferencial da competição pública da privatização ou reprivatização, mediante concurso público, oferta na bolsa de valores ou subscrição pública;

(ii) Ao destino das receitas das privatizações ou reprivatizações, as quais só podem ser afetadas ao pagamento da dívida do Estado e do sector público empresarial, da dívida das nacionalizações (ou seja, do pagamento das indemni-

zações devidas por elas) ou a aplicações de capital no sector produtivo;

(iii) À garantia dos direitos e obrigações dos trabalhadores, que implica a manutenção da sua situação jurídica;

(iv) Ao princípio da avaliação prévia e independente por mais de uma entidade independente do valor das empresas e outros elementos a privatizar.

Para além destes aspetos, outros devem igualmente ser salvaguardados na decisão e no processo de privatização. Acima de tudo, não podemos esquecer que a privatização é um ato de gestão pública e, nessa medida, deve garantir-se a sua subordinação a um conjunto de requisitos, como os demais atos de gestão.

Entre eles, até por exigência da Constituição da República, figura a exigência de eficiência do setor público, onde se inclui a eficiência do setor público empresarial.

Compreende-se por isso que a decisão de privatizar seja rodeada pela observância de cautelas especiais e de um conjunto de motivações de ordem económica próprias e comuns ligadas à otimização ou boa gestão do setor público empresarial.

Não são, por isso, menos relevantes as razões de natureza económica que determinam a necessidade de justificar a amplitude da decisão de privatizar, ou seja, que perante o caso concreto legitimam a privatização

total ou, diferentemente, determinam que seja parcial (e, nesta última hipótese, maioritária ou minoritária do capital social), ou que fundamentam a alienação da titularidade da gestão ou tão somente a transferência da sua gestão, através da respetiva concessão.

Por outro lado, como ato de gestão pública, a decisão de privatizar, tal como aliás a decisão de nacionalizar, assume uma importante dimensão financeira pública, que importa sublinhar.

Eis por que razão, quando falamos de privatizações, o interesse comum deve prevalecer sobre o encaixe financeiro.

Essa dimensão financeira pública prende-se com uma multiplicidade de fatores e de objetivos.

Entre tais objetivos:

⇒ **Objetivos de eficiência:** privatiza-se para ganhar eficiência, tendo por comparação quer o funcionamento e dinâmica dos serviços públicos e de outras organizações de diversa natureza de que o Estado é titular, quer o desempenho das organizações que integram o setor privado;

⇒ **Objetivos de poupança**: à partida, a privatização fará cessar um conjunto de encargos que podem onerar o Orçamento do Estado.

⇒ **Objetivos financeiros públicos**: privatiza-se para obter rendimentos, o que constitui o "elemento financeiro" por excelência da privatização.

No entanto, urge compreender que a privatização não pode alienar valores estratégicos fundamentais.

Para além desta dimensão do ponto de vista da sua verificação e avaliação, existe uma outra que se relaciona com os novos termos do *agir* dos executivos e com as *medidas* diretoras das decisões governamentais e administrativas.

Com efeito, a discussão em torno das privatizações não pode reconduzir-se a um sistema de *aplicação* de normas ou a um paradigma de *execução* por parte do Governo e da administração. Mesmo que consideremos adequada, no plano constitucional e legal, a privatização, poder-se-ão colocar problemas relacionados com a correção e com a "bondade" das soluções adotadas.

Está em causa o modo e a qualidade de *governar*, por isso se compreende que, num contexto de dificuldades económico-financeiras se tenha de enveredar por critérios de *governança*, racionalmente económicos e sustentáveis.

Vistas as coisas sob esta perspetiva, as medidas de orientação terão de ter em conta:

(i) A atratividade do modelo de privatização por parte dos investidores "dotados da solidez necessária";

(ii) O consequente alargamento do núcleo de eventuais compradores;

(iii) A capacidade de investimento e disposição para mobilizar os capitais tendentes à recuperação financeira e económica da entidade em causa.

Como se pode deduzir da leitura do "Livro Branco" da Comissão Europeia, a *governança* não pretende eliminar os esteios do Estado de direito. Pelo contrário, os princípios a observar devem reforçar esta juridicidade: abertura, participação, responsabilidade, transparência, efetividade e coerência.

Privatizar significa garantir que o interesse público é salvaguardado com maior eficiência do mercado.

E é em nome da salvaguarda de tais princípios que se deve ter por aceite a intervenção do Tribunal de Contas nos processos de privatização.

No Memorando de Entendimento estabelecido entre o FMI, o BCE e a CE foi acordada, como é sabido, a necessidade de levar a cabo um programa de privatizações.

Neste sentido, o Programa do atual Governo Constitucional contém um conjunto de privatizações a concretizar num futuro próximo.

Devo reiterar a preocupação em acompanhar os processos de privatização em curso e de, relativamente à condução dos referidos processos, verificar o cumprimento escrupuloso da legalidade que lhes está subjacente, assim como o cumprimento da recomendação formulada pelo Conselho de Prevenção da Corrupção a que presido, de 14 de Setembro de 2011 – a fim de que haja a adequada preocupação de riscos.

Preocupado com a natureza, os interesses e a dimensão dos valores que possam estar em causa e que poderão envolver vulnerabilidades que podem consubstanciar-se em riscos de corrupção, aquele Conselho recomendou, relativamente à condução dos processos de privatizações:

1- A elaboração pelos Ministérios responsáveis, de um plano de prevenção de riscos de corrupção, relativo a cada processo de privatização, no qual se proceda:

   a) Ao levantamento, identificação e caracterização de forma exaustiva dos riscos de corrupção associados a tais procedimentos, nomeadamente em relação a estratégias de decisão, à consultadoria, à definição dos critérios de avaliação e de escolha da melhor proposta e, bem assim, dos riscos associados a conflitos de interesses durante e após cada processo de privatização;

b) À definição, caracterização e execução das medidas preventivas que mostrem maior capacidade de eficácia relativamente à prevenção dos riscos de corrupção identificados, nomeadamente segregação de funções, a previsão de colegialidade nos atos do procedimento, a fundamentação exaustiva e completa de todas as decisões e a garantia da transparência através da publicidade;

c) À definição e partilha de responsabilidades, relativamente a todos os níveis de decisão;

E, ainda,

2- A criação de uma comissão de acompanhamento para cada processo de privatização, tal como previsto na Lei-Quadro das Privatizações, à qual deve ser também cometida a efetiva aplicação e observância do referido plano de prevenção de riscos.

Em suma, os interesses estratégicos nacionais e supranacionais têm de estar em primeiro lugar. E não podemos esquecer que a União Europeia será tanto mais forte, eficiente e equitativa quanto melhor pudermos salvaguardar o equilíbrio entre a concorrência, a pluralidade de iniciativas, a subsidiariedade e a complementaridade entre interesses vitais próprios e comuns. A prevalência de interesses de curto prazo ou de uma lógica de receitas púbicas imediatas desarmará a União de Estados e Povos livres e soberanos e tornar-nos-á mais fracos, favorecendo assimetrias empobrecedoras. É tempo de o entender.

# REUNIÃO DO COMITÉ DE CONTACTO DOS PRESIDENTES DAS INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO DA UNIÃO EUROPEIA[1]

## DISCURSO DE ABERTURA

Guilherme d'Oliveira Martins
Presidente do Tribunal de Contas e do CPC

[1] Hotel Palácio, Estoril, 18 Outubro 2012.

Senhores Auditores Gerais e Presidentes das

Instituições Superiores de Controlo da União Europeia,

Caros colegas,

Minhas senhoras e meus senhores,

É para mim uma grande honra receber-vos em Portugal, para realizarmos a nossa reunião anual do Comité de Contacto das Instituições Superiores de Controlo da União Europeia.

Permitam que dirija as minhas especiais saudações e agradecimentos ao Senhor Comissário Algirdas Šemeta, que aqui também representa o Senhor Presidente da Comissão Europeia.

Especiais saudações também aos Colegas que participam pela primeira vez no Comité de Contacto – da República Checa, da Dinamarca, da Irlanda e de Espanha.

Manifesto a minha gratidão a todos os participantes e observadores neste evento, e dirijo ainda as minhas saudações aos que não tiveram oportunidade de comparecer e se fizeram representar.

Aproveito esta oportunidade para recordar uma efeméride que hoje, dia 18 de Outubro, todos comemoramos, em feliz coincidência com o primeiro dia dos nossos trabalhos – trata-se do 35.º aniversário do estabelecimento formal do Tribunal de Contas Europeu, no dia 18 de Outubro de 1977. Apresento as minhas felicitações e votos de bons sucessos ao Tribunal de Contas Europeu; na pessoa do seu Presidente Dr. Vitor Caldeira.

Encontramo-nos aqui para desenvolver os nossos trabalhos enquanto responsáveis máximos dos organismos de controlo financeiro externo e independente da União Europeia.

Trata-se de uma União de Estados que se baseia em compromissos de carácter muito específico, que os estudiosos reconhecem revestir-se de características únicas no Mundo, sobretudo pela capacidade de conciliação entre os grandes aprofundamentos de integração que foram alcançados (como é o caso da realização do mercado único interno e da circulação de uma moeda única em 17 Estados Membros – a zona euro), e a preservação de vetores fundamentais da soberania dos Estados e das suas fortes identidades nacionais.

Sabemos também que a construção da União Europeia tem sido caracterizada por fases de avanço e de hesitações, e, porque não dizê-lo, até mesmo de algumas contradições, sobretudo em tempos de dificuldades de ordem económica e financeira, como é o caso da fase em que atualmente vivemos.

Reconhecidamente, essas são, no presente, circunstâncias que constituem fortes e iniludíveis factores condicionantes da actuação das nossas instituições, como está de resto reflectido nos temas que vamos debater: *Challenges for SAIs in preparing for the next EU financial framework period* e *Latest developments in responding to the financial crisis and SAIs'experience of related audits*.

São temas ligados a matérias do maior interesse para as nossas Instituições e todos certamente esperamos dos nossos debates esclarecimentos que nos ajudarão a fortalecer as nossas estratégias, tanto individualmente como enquanto grupo de Instituições que cooperam ativamente em diversas vertentes.

Não posso também deixar de recordar e destacar um facto de que tivemos conhecimento há cerca de uma semana – praticamente, também em coincidência com a realização deste evento –, e que, tenho a certeza, é razão de grande júbilo e até mesmo de orgulho para todos nós, assim como para todos os povos dos nossos países e, naturalmente, para todas as instituições da União Europeia – trata-se da atribuição do ***Prémio Nobel da Paz de 2012 à União Europeia***, em reconhecimento do seu papel enquanto "maior contribuinte da História para a paz".

Um facto que é muito importante ter em mente, em tempos de dificuldades e desafios, não só pelo reconhecimento das virtualidades da União Europeia já demonstradas, mas também pela mensagem de esperança que igualmente transmite – isto é, valem a pena os esforços pela preservação de uma União Europeia *unida na diversidade*.

Minhas senhoras e meus senhores,

Creio que encontramos neste facto uma razão acrescida para fortalecermos ainda mais a nossa determinação no sentido de proporcionar ***o melhor contributo possível das instituições que representamos para o restabelecimento dos equilíbrios de ordem económica e financeira no espaço da União Europeia***.

Trata-se de um imperativo que nos desafia a prosseguir e aprofundar as formas de intervenção que temos já vindo a adotar, no âmbito da cooperação inerente à nossa integração na União Europeia.

Com este espírito, declaro aberta a reunião do Comité de Contacto 2012.

Muito obrigado.

# CRÓNICA DA JURISPRUDÊNCIA[1] [2]

[1] A Crónica da Jurisprudência, elaborada no Departamento de Consultadoria e Planeamento (Núcleo de Informação Jurídica e Financeira), inclui a lista selecionada de sumários de acórdãos, sentenças e relatórios de auditoria do Tribunal de Contas proferidos, no período compreendido entre julho a dezembro de 2012 os quais são agrupados de acordo com a natureza das funções de fiscalização exercidas pelo Tribunal e sumariados, classificados e ordenados dentro de cada grupo, consoante a instância decisória. A referida lista é antecedida de um índice dos temas tratados nos documentos incluídos.

[2] A publicação integral do conteúdo desta crónica encontra-se no CD Rom incluído nesta Revista.

## ÍNDICE

ADJUDICAÇÃO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
ADMINISTRAÇÃO CENTRAL
**Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011** ..... 241
ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DIRETA
**Decisão nº 010-FP/2012 - SRM** ..... 263
AFETAÇÃO DE BENS
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
AJUSTE DIRETO
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS** ..... 248
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
ALIENAÇÃO DE BENS
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO POR ILEGALIDADE
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
ALVARÁ
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DA LIBERDADE DE ESCOLHA DAS ENTIDADES A CONVIDAR PARA PARTICIPAÇÃO NO PROCEDIMENTO DE AJUSTE DIRETO
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
ANALOGIA
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
ANO 2003 E 2004
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
APLICAÇÃO DA LEI MAIS FAVORÁVEL
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
AQUISIÇÃO DE BENS
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242

AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
ASSUNÇÃO DE COMPROMISSOS
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
ASSUNÇÃO DE ENCARGOS
**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
ASSUNÇÃO DE RESPONSABILIDADES
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
ATRASO NO CUMPRIMENTO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
AUDITORIA AMBIENTAL
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
AUDITORIA DE SISTEMAS
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
AUDITORIA FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
AUDITORIA OPERACIONAL
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
AUDITORIA ORIENTADA
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
AUTARQUIA LOCAL
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS** ..... 248
AUTORIZAÇÃO DE DESPESAS
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL S/PL** ..... 252
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
AUTORIZAÇÃO PRÉVIA
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
AVALIAÇÃO DE CUSTOS
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
BEM E TECNOLOGIA MILITAR
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
CABIMENTO ORÇAMENTAL

**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
CAPACIDADE TÉCNICA
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS** ..... 248
COBRANÇA EMOLUMENTAR
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
CÓDIGO DO TRABALHO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
CÓDIGO DOS CONTRATOS PÚBLICOS
**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL** ..... 224
COMISSÃO DE ACOMPANHAMENTO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
COMPENSAÇÃO FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
CONCURSO PÚBLICO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
**Decisão nº 010-FP/2012 – SRM** ..... 263
CONSELHO DO GOVERNO REGIONAL
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
CONSOLIDAÇÃO
**Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011** ..... 241
CONSOLIDAÇÃO ORÇAMENTAL
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
CONSTRUÇÃO
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
CONSTRUÇÃO CIVIL
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
CONSULTADORIA JURÍDICA
**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
CONTA DA SEGURANÇA SOCIAL
**Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011** ..... 241
CONTABILIDADE ANALITICA
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243

CONTENÇÃO DE CUSTOS
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIA APOSENTADA
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
CONTRATAÇÃO *IN HOUSE*
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
CONTRATAÇÃO PÚBLICA
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
CONTRATO DE ASSOCIAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
CONTRATO DE CESSÃO DE EXPLORAÇÃO
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
CONTRATO DE COMPRA E VENDA
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
CONTRATO DE CONCESSÃO
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
CONTRATO DE CONCESSÃO DE EXPLORAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
CONTRATO DE EMPREITADA
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
**Decisão nº 009/2012 - SRA** ..... 259
**Decisão nº 010-FP/2012 – SRM** ..... 263
CONTRATO DE EMPRÉSTIMO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
CONTRATO DE FORNECIMENTO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
CONTRATO DE LOCAÇÃO FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
CONTRATO DE TRABALHO A TERMO RESOLUTIVO CERTO
**Sentença nº 017/2012 - 3ª S/SS** ..... 249

CONTRATO DE TRABALHO A TERMO RESOLUTIVO INCERTO
**Sentença nº 017/2012 - 3ª S/SS** ..... 249
CONTRATO PROMESSA
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
CONTRATO-PROGRAMA
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
CONTROLO ANÁLOGO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
CONTROLO DE GESTÃO
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
CRÉDITO MUNICIPAL
**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL** ..... 232
CRITÉRIO DE ADJUDICAÇÃO
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
**Decisão nº 010-FP/2012 – SRM** ..... 263
CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
CUSTO CONTROLADO
**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
CUSTOS COM SERVIÇOS DE ASSESSORIA JURÍDICA E FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
DÉFICE EXCESSIVO
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
DELIBERAÇÃO
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
DESEQUILÍBRIO FINANCEIRO CONJUNTURAL
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
DESORÇAMENTAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
DIREITO DE SUPERFICIE
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217

DISSOLUÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
DÍVIDA
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
DÍVIDA A FORNECEDORES
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
DOTAÇÃO ORÇAMENTAL
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
DUPLA TRIBUTAÇÃO
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
ECONOMIA, EFICÁCIA E EFICIÊNCIA
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
EFEITO SUSPENSIVO
**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL** ..... 232
EFICÁCIA RETROATIVA DO CONTRATO
**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL** ..... 224
ELEMENTO ESSENCIAL
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
EMOLUMENTOS
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
EMPREITADA DE CONCEÇÃO
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS** ..... 248
EMPRESA PÚBLICA
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
EMPRÉSTIMO
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
ENCARGO FUTURO
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
ENCARGO PLURIANUAL
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
ENDIVIDAMENTO
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO
**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL** ..... 232
ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL
**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL** ..... 232
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260

ENQUADRAMENTO LEGAL
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
ENTIDADE ADJUDICANTE
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
ENTIDADE COMPRADORA VINCULADA
**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL** ..... 224
ENTIDADE GESTORA
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
EQUIPAMENTO DESPORTIVO
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
ERROS DO PROJETO
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
ESTABILIDADE ORÇAMENTAL
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
ESTUDOS
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
EXCLUSÃO DE PROPOSTAS
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
EXECUÇÃO FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
EXECUÇÃO ORÇAMENTAL
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
FALTA DE FINANCIAMENTO
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM**..... 264
FATURAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
FINANCIAMENTO
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
FISCAL ÚNICO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
FISCALIZAÇÃO PRÉVIA
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
FUNÇÃO PÚBLICA
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL**..... 243
GESTÃO HOSPITALAR
**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
GESTÃO ORÇAMENTAL
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA**..... 260
GRATIFICAÇÕES DOS BOMBEIROS

**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
INCUMPRIMENTO CONTRATUAL
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
INSCRIÇÃO ORÇAMENTAL
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
INSTITUTO DA AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DO RECURSO
**Acórdão nº 019/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
INSTITUTO PÚBLICO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
INTERESSE PÚBLICO
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
INVESTIMENTO MUNICIPAL
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
JUNTA DE FREGUESIA
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
JURO
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
LEGALIDADE ADMINISTRATIVA
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
LIMITE DE ENDIVIDAMENTO
**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL** ..... 232
LIQUIDAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
MATÉRIA DE RECURSO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
MEDIDA DE COMBATE
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
MEDIDA PREVENTIVA
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
MINUTA
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
MODELO DE AVALIAÇÃO DAS PROPOSTAS

**Decisão nº 009/2012 - SRA** ..... 259
**Decisão nº 010-FP/2012 – SRM** ..... 263
NEGLIGÊNCIA
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
NORMA FINANCEIRA
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
NORMA SUPLETIVA
**Acórdão nº 019/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
NULIDADE
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
PAGAMENTO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
PAGAMENTO INDEVIDO
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
PARECER SOBRE A CGE
**Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011** ..... 241
PASSIVO FINANCEIRO
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
PATRIMÓNIO FINANCEIRO
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
PLANO DE GESTÃO E MONITORIZAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
PLANO SECTORIAL DA REDE NATURA 2000
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
POC EDUCAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
POSIÇÃO CONTRATUAL
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
PRAZO
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
PREÇO ANORMALMENTE BAIXO

**Decisão nº 009/2012 – SRA**..... 259
PRINCÍPIO DA CONCORRÊNCIA
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS**..... 216
PRINCÍPIOS CONCURSAIS
**Decisão nº 010-FP/2012 - SRM** ..... 263
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
PROCESSO DE CONCURSO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTAL
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
PROPOSTA ECONOMICAMENTE MAIS VANTAJOSA
**Decisão nº 009/2012 – SRA**..... 259
PROTECÇÃO AMBIENTAL
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
PROTOCOLO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
PUBLICAÇÃO OFICIAL
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS**..... 217
REAPRECIAÇÃO DO PROCESSO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
RECEITA
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
RECLASSIFICAÇÃO PROFISSIONAL
**Sentença nº 017/2012 - 3ª S/SS** ..... 249
RECURSO EM MATÉRIA EMOLUMENTAR
**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
RECURSO ORDINÁRIO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
RECURSOS
**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
RECUSA DE VISTO
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL** ..... 224
**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL** ..... 226
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235

**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS** ..... 215
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
REDE NACIONAL DE ÁREAS PROTEGIDAS
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243
REESTRUTURAÇÃO DE SERVIÇOS
**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
REFEIÇÃO
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
REGIME DE IMPLEMENTAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
REGIME JURÍDICO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
REGIMES DE VINCULAÇÃO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
REGULARIZAÇÃO DE SITUAÇÕES
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
REJEIÇÃO DE RECURSO
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
RENDAS
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
REPOSIÇÃO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA**..... 260
REPROGRAMAÇÃO ORÇAMENTAL E FINANCEIRA
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM**..... 264
REQUISITOS
**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL** ..... 220
REQUISITOS LEGAIS
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
RESPONSABILIDADE CONTRATUAL
**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL** ..... 237
RESPONSABILIDADE FINANCEIRA
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM**..... 264
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA**..... 260
**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
RESPONSABILIDADE FINANCEIRA REINTEGRATÓRIA
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252

RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
**Acórdão nº 019/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA E REINTEGRATÓRIA
**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS** ..... 251
RESPONSABILIDADE OBJECTIVA
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
RESTRIÇÃO DE CONCORRÊNCIA
**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL** ..... 231
**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS** ..... 216
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
SANEAMENTO FINANCEIRO
**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL** ..... 234
**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS** ..... 241
SCUT
**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM** ..... 264
SECTOR EMPRESARIAL PÚBLICO
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
SERVIÇOS DE ADVOCACIA
**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
SISTEMA DE CONTROLO INTERNO
**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
SISTEMA DE INFORMAÇÃO
**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL** ..... 243
SISTEMA NACIONAL DE COMPRAS PÚBLICAS
**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL** ..... 224
SUSTENTABILIDADE
**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA** ..... 260
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
TITULARIDADE
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
TRABALHO EXTRAORDINÁRIO
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
**Sentença nº 017/2012 - 3ª S/SS** ..... 249
TRABALHO TEMPORÁRIO
**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL** ..... 229
TRABALHOS A MAIS
**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS** ..... 248
TRABALHOS DE NATUREZA CONTRATUAL

**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
TRABALHOS DE NATUREZA NÃO CONTRATUAL
**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS** ..... 247
TRANSFERÊNCIA DE SERVIÇOS
**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS** ..... 244
TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE
**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS** ..... 217
TRANSPARÊNCIA
**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS** ..... 242
VALOR DO CONTRATO
**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL** ..... 230
VERIFICAÇÃO DE CONTAS
**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL** ..... 254
VERIFICAÇÃO EXTERNA DE CONTAS
**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL** ..... 252
VISTO COM RECOMENDAÇÕES
**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL** ..... 221
**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL** ..... 235
**Decisão nº 009/2012 - SRA**..... 259
ZONAS HÚMIDAS
**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS** ..... 243

# 1ª SECÇÃO

# CONTROLO PRÉVIO

**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/SS**
**Processo nº: 1734/2011**
**1ª Secção em Subsecção – 13/07/2012**

**Sumário:**

1. Nenhuma despesa pode ser autorizada sem que disponha de inscrição orçamental e tenha cabimento na respectiva dotação (cfr. al. b) do n.º 6 do art.º 42.º da Lei do Enquadramento Orçamental).
2. No Plano Plurianual de Investimentos (PPI) devem ser discriminados os projetos e ações que impliquem despesas orçamentais a realizar por investimentos (cfr. n.º 2.3.1. do POCAL, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro). No PPI deve igualmente constar a fonte de financiamento de cada projecto ou ação a executar com financiamento externo à própria autarquia.
3. No caso em apreciação, o financiamento por fundos comunitários inicialmente previsto para suportar 70% do investimento, apesar de estar formalmente inscrito, não está assegurado, na medida em que não se demonstrou aprovada a respetiva candidatura.
4. Desta forma, não é possível considerar que estão cumpridas as disposições da Lei do Enquadramento Orçamental e do POCAL que exigem cabimento e compromisso em rubrica orçamental própria.
5. As normas violadas têm natureza financeira, o que constitui fundamento de recusa de visto, nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 44.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

AUTORIZAÇÃO DE DESPESAS / CABIMENTO ORÇAMENTAL / CONTRATO DE EMPREITADA / INSCRIÇÃO ORÇAMENTAL / INVESTIMENTO MUNICIPAL / NORMA FINANCEIRA / RECUSA DE VISTO

**Conselheiro Relator:** João Figueiredo

**Acórdão nº 025/2012 - 1ª S/SS**
**Processo nº: 448, 449, 450, 451 e 452/2012**
**1ª Secção em Subsecção – 24/07/2012**

**Sumário:**

1. Nos termos do art.º 74.º do Código dos Contratos Públicos (CCP), a adjudicação pode ser feita segundo um dos seguintes critérios:

   a) O da proposta economicamente mais vantajosa para a entidade adjudicante;

   b) O do mais baixo preço.

2. O Programa do Concurso pode conter ainda quaisquer regras específicas sobre o procedimento de concurso público consideradas convenientes pela entidade adjudicante, desde que não tenham por efeito impedir, restringir ou falsear a concorrência (cfr. n.º 4 do art.º 132.º do CCP).

3. A limitação da possibilidade de adjudicação de apenas dois lotes a um mesmo concorrente, num universo de cinco lotes, viola o princípio da concorrência (cfr. arts. 1.º, n.º 4 e 132.º, n.º 4, do CCP), na medida em que alguns potenciais concorrentes só teriam interesse em apresentar propostas se lhes pudessem ser adjudicados todos os lotes.

4. A limitação da concorrência, em violação do art.º 1.º, n.º 4 e do art.º 132.º, n.º 4 do CCP, alterou o resultado financeiro dos contratos de prestação de serviços submetidos a visto, o que constitui fundamento da recusa do visto nos termos do art.º 44.º, n.º 3, al. c) da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

5. A adjudicação é o ato pelo qual o órgão competente para a decisão de contratar escolhe uma de entre as várias propostas apresentadas, podendo efectuar-se adjudicações de propostas por lotes.

6. Da aplicação do critério de adjudicação previamente definido, "o do mais baixo preço", resulta que não foram escolhidas para todos os lotes as melhores propostas, beneficiando-se concorrentes que apresentaram propostas de mais elevado preço, o que viola o disposto no art.º 74.º do CCP.

7. As disposições do art.º 74.º do CCP têm natureza financeira, pelo que a sua violação constitui fundamento de recusa de visto nos termos da al. b) do n.º 3 do art.º 44.º da LOPTC.

ADJUDICAÇÃO / ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO POR ILEGALIDADE / CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS / CRITÉRIO DE ADJUDICAÇÃO / NORMA FINANCEIRA / PRINCÍPIO DA CONCORRÊNCIA / RECUSA DE VISTO / RESTRIÇÃO DE CONCORRÊNCIA

**Conselheiro Relator:** Mouraz Lopes

**Acórdão nº 027/2012 - 1ª S/SS**
**Processo nº: 402/2012**
**1ª Secção em Subsecção – 11/12/2012**

**Sumário:**

1. Entende-se por parceria público-privada o contrato ou união de contratos, por via da qual entidades privadas se obrigam, de forma duradoura, perante um parceiro público, a assegurar o desenvolvimento de uma actividade tendente à satisfação de uma necessidade colectiva, e em que o financiamento e a responsabilidade pelo investimento e pela exploração incumbem, no todo ou parte, ao parceiro privado (cfr. art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 86/2003, de 27 de julho).
2. O complexo contratual em análise corresponde a uma parceria público-privada institucionalizada de âmbito municipal (PPPI), subordinando-se a sua acção aos princípios e regras da contratação pública nacional e comunitária, ou, na sua falta, à legislação resultante da celebração de contratos de empreitada de obras públicas, de fornecimento de bens e serviços, de concessão de obras públicas ou de serviços e de recurso ao crédito.
3. A decisão de constituir uma parceria público-privada institucional deve assentar numa ponderada avaliação de custos e benefícios dessa solução relativamente às demais que a lei permite no âmbito da contratação pública.

4. A deficiente fundamentação, a desadequada avaliação das capacidades financeiras disponíveis e os resultados negativos violam o disposto no n.º 1 do art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 197/99, que estabelece que deve ser escolhido o procedimento mais adequado ao interesse público a prosseguir, ponderando-se os custos e os benefícios decorrentes da respectiva utilização, e a al. c) do n.º 1 do art.º 6.º do Decreto-Lei n.º 86/2003, de 27 de julho, que dispõe que o lançamento da parceria público-privada pressupõe a configuração de um modelo de parceria que apresente para o parceiro público vantagens relativamente a formas alternativas de alcançar os mesmos fins.

5. A constituição do direito de superfície a favor da sociedade a criar no âmbito da PPPI não consta dos documentos do procedimento que lhe deu origem, pelo que o mesmo, nesse concreto domínio, não foi equitativo, transparente e concorrencial, encontrando-se dessa forma violado o disposto no n.º 1 do art.º 8.º, nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º, no art.º 10.º, no n.º 2 do art.º 13.º e no n.º 3 do art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 197/99, bem como, o programa do procedimento.

6. As parcerias público-privadas assentam num critério de repartição de riscos (cfr. al. b) do art.º 7.º e n.º 1 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 86/2003, de 26 de abril).

7. Tendo sido a responsabilidade pelo risco em matéria de financiamento total ou, pelo menos, parcialmente assumida pelo parceiro público, o procedimento, nesse concreto domínio, não foi também equitativo, transparente e concorrencial, o que viola o disposto no n.º 1 do artº 2.º e na al. b) do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 86/2003, de 26 de abril.

8. Nos termos dos estatutos o objecto da sociedade consiste na implementação, construção, gestão e manutenção de infra-estruturas e de equipamentos sociais, desportivos e de lazer e prestação de serviços relacionados com a atividade.

9. O procedimento inicial não incluía no seu objecto a exploração das piscinas, pelo que a definição a final de que a exploração está no âmbito da sociedade e esta a vai ceder, constitui uma alteração relevante do quadro inicial estabelecido para a formação dos contratos, o que viola o disposto no n.º 1 do art.º 8.º, nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º, n.º art.º 10.º e no n.º 3 do art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 197/99.

10. O contrato de cessão de exploração é um contrato atípico que tem como objecto a transmissão de um estabelecimento como um todo, que pressupõe que o cedente tenha a titularidade do objecto que se propõe ceder.

11. Não estando demonstrado que o cedente tenha qualquer título legitimador sobre o estabelecimento, a transmissão é nula, tendo em conta o disposto no art.º 892.º do Código Civil (venda de bens alheios), aplicável *ex vi* o art.º 939.º do mesmo Código.

12. A nulidade constitui fundamento de recusa do visto nos termos da al. a) do n.º 3 do art.º 44.º da LOPTC.

13. A falta de publicitação em jornal oficial do procedimento de selecção da entidade privada restringe o universo de potenciais interessados no procedimento de formação da PPPI em que se insere a minuta do contrato em apreciação, violando os princípios da transparência e da publicidade, da igualdade, da concorrência e da proporcionalidade, consagrados no n.º 1 do art.º 8.º, no n.º 1 do art.º 9.º, no art.º 10.º e no n.º 1 do art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 197/99.

14. As ilegalidades apontadas afectaram o universo concorrencial e, consequentemente, o resultado financeiro do contrato, o que constitui fundamento de recusa do visto nos termos do art.º 44.º, n.º 3, al. c) da LOPTC.

ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO POR ILEGALIDADE / AVALIAÇÃO DE CUSTOS / CONTRATAÇÃO PÚBLICA / CONTRATO DE CESSÃO DE EXPLORAÇÃO / DIREITO DE SUPERFÍCIE / INTERESSE PÚBLICO / NULIDADE / PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA / PUBLICAÇÃO OFICIAL / RESPONSABILIDADE OBJECTIVA / RESTRIÇÃO DE CONCORRÊNCIA / TITULARIDADE / TRANSMISSÃO DE PROPRIEDADE / RECUSA DE VISTO

**Conselheiro Relator:** João Figueiredo

**Acórdão nº 011/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 002/2012**
**Processo nº: 1197/2011**
**1ª Secção em Plenário – 03/07/2012**

**Sumário:**

1. Constituem requisitos cumulativos da contratação *in house*, a existência de um controlo exercido, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, pela entidade adjudicante sobre a entidade adjudicatária, análogo ao que exerce sobre os seus próprios serviços, e o desenvolvimento pela entidade adjudicatária da parte essencial da sua actividade em benefício da entidade adjudicante.

2. O SUCH, enquanto pessoa colectiva de utilidade pública administrativa, não pode ser visto como um mero prolongamento das entidades públicas adjudicantes que dele são associadas ou uma relação interna equiparada à que é estabelecida pela entidade adjudicante com os seus próprios serviços, não se configurando que as entidades adjudicantes públicas tenham um controlo análogo ao que têm sobre os seus próprios serviços.

3. O n.º 1 do art.º 5.º do CCP dispõe que a parte II do Código não é aplicável à formação de contratos a celebrar por entidades adjudicantes cujo objecto abranja prestações que não estão nem sejam susceptíveis de estar submetidas à concorrência de mercado, designadamente em razão da sua natureza ou das suas características, bem como da posição relativa das partes no contrato ou do contexto da sua própria formação.

4. No contrato *sub judice*, as prestações objecto do contrato de fornecimento de alimentação têm natureza fungível, havendo, no mercado, inúmeros operadores económicos capazes de as prestar, sendo de afastar qualquer natureza *intuitu personae* visto tratar-se de entidades distintas, perfeitamente autónomas.

5. Não podendo o protocolo celebrado subsumir-se à figura da contratação *in house*, nos termos do art.º 5.º, n.º 2 do CCP, e inexistindo qualquer outa exceção à aplicação das regras da contratação pública, em função do seu valor (cfr. art.º 5.º, n.º 3, al. b) do mesmo Código) é-lhe aplicável a parte II do Código, cujo art.º 20.º, n.º 1, al. b), impõe que o contrato seja precedido de concurso público ou de concurso limitado por prévia qualificação,

com publicação dos respectivos anúncios no Jornal Oficial da União Europeia.

6. A ausência de concurso, obrigatório no caso *sub judice*, implica a falta de um elemento essencial da adjudicação, o que determina a respectiva nulidade, nos termos dos arts. 133.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e 283.º, n.º 1 do CCP.

7. A nulidade constitui fundamento da recusa do visto, nos termos da al. a) do n.º 3 do art.º 44.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

ADJUDICAÇÃO / AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS / CONTRATAÇÃO *IN HOUSE* / CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO / CONCURSO PÚBLICO / CONTRATO DE FORNECIMENTO / CONTROLO ANÁLOGO / ELEMENTO ESSENCIAL / ENTIDADE ADJUDICANTE / NULIDADE / PROTOCOLO / RECUSA DE VISTO / REQUISITOS

**Conselheiro Relator:** Manuel Mota Botelho

**Acórdão nº 012/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 003/2012**
**Processo nº: 195/2011 - SRM**
**1ª Secção em Plenário – 03/07/2012**

**Sumário:**

a. Num contrato de aquisição de serviços que tenha uma componente de trabalhos de construção civil, a exigência de apresentação de alvará adequado à execução destes trabalhos tem suporte legal, face ao disposto no n.º 6 do artigo 81.º do CCP, em articulação com os n.ºs 2 e 4 do mesmo artigo e com o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), do CCP.

b. Contudo, a exigência de tal alvará em classe determinada, feita nas peças do procedimento, é legalmente desconforme, na medida em que mesmo na

formação de contratos de empreitada, a lei determina nos n.os 1 e 2 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 69/2011, de 15 de junho, que as exigências a fixar nesta matéria se restrinjam a "uma única subcategoria em classe que cubra o valor global da obra, a qual deve respeitar ao tipo de trabalhos mais expressivo, sem prejuízo da exigência de outras subcategorias relativas aos restantes trabalhos a executar e nas classes correspondentes", ou "habilitação de empreiteiro geral ou de construtor geral, desde que adequada à obra em causa e em classe que cubra o seu valor global".

c. A solução constante da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do CCP constitui uma das situações em que o legislador, por razões materiais, admite a formação de um contrato por ajuste direto, afastando procedimentos concorrenciais mais exigentes. Tal solução – e as demais constantes dos artigos 24.º a 27.º e 31.º n.º 3 do CCP – assume pois um caráter excecional, face às regras gerais de escolha do procedimento de formação.

2. Os fundamentos que subjazem a tal solução respeitam à provável inutilidade de lançamento de um novo procedimento concorrencial, porque o anteriormente lançado ficou "deserto" (neste caso, em sentido amplo, por exclusão de todas as propostas apresentadas): feito o apelo à concorrência e respeitados os princípios e regras aplicáveis da contratação pública em anterior procedimento, configura-se uma situação de inutilidade de novo apelo, justificando-se um esforço de aproveitamento de matéria do procedimento anterior.

3. O que está sobretudo em causa é o respeito pelo princípio da concorrência. Respeitado este no procedimento inicial e frustrado o apelo que foi feito à concorrência, admite-se a formação do contrato por solução concorrencialmente mais restrita.

4. No novo procedimento por ajuste direto devem ser considerados os seguintes pressupostos concorrenciais: o caderno de encargos não pode ser substancialmente alterado (alínea b) do n.º 1 e no n.º 8 do artigo 24.º) o procedimento concorrencial anterior deve ter tido a publicitação adequada, em função dos valores envolvidos (n.os 2 e 3 do artigo 24.º), devem ser convidados a apresentar

proposta todos, e apenas, os concorrentes cujas propostas tenham sido excluídas apenas com fundamento no n.º 2 do artigo 70.º (n.º 3 do artigo 24.º) e devem ser respeitados os prazos fixados nos n.$^{os}$ 6 e 7 do mesmo artigo 24.º.

5. Constitui uma alteração substancial do caderno de encargos "quando as alterações sejam susceptíveis de impedir a verificação [da situação prevista na alínea b) do n.º 1]", isto é: a exclusão de propostas. A lei não permite, nomeadamente, que se façam alterações no caderno de encargos de forma que as propostas antes excluídas venham a ser consideradas qua tale no novo procedimento.

6. Constitui ainda uma alteração substancial do caderno de encargos "quando sejam modificados os parâmetros base fixados no caderno de encargos". Nos termos dos n.$^{os}$ 3 e 4 do artigo 42.º do CCP "[a]s cláusulas do caderno de encargos relativas aos aspectos da execução do contrato submetidos à concorrência podem fixar os respectivos parâmetros base a que as propostas estão vinculadas" e "os parâmetros base podem dizer respeito a quaisquer aspectos da execução do contrato".

7. A redução no, ajuste direto, do objeto do procedimento e do contrato a celebrar, relativamente ao que se previu no concurso público anterior, mas que ficou deserto, por exclusão de todas as propostas, não constitui uma alteração substancial do caderno de encargos, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do CCP, quando se pretende sujeitar de novo à concorrência, mediante novo concurso público, a realização do restante objeto não incluído no contrato formado mediante ajuste direto.

8. A alteração do prazo de vigência do contrato e do preço base do procedimento não constituem igualmente alteração substancial do caderno de encargos, desde que tal alteração seja adequada e proporcional à redução do objeto considerada legalmente conforme, nos termos do número anterior.

9. A opção pelo ajuste direto, com base na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do CCP, e a demonstração de que as alterações ao caderno de encargos não são substanciais devem ser objeto de clara fundamentação, tendo presente os artigos 124.º e 125.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), de que resulta que a fundamentação dos atos administrativos deve ser expressa, quanto aos factos e quanto ao direito, ainda que sucintamente.

10. A violação do nº 6 do artigo 81.º do CCP e dos n.os 1 e 2 do artigo 31.º do Decreto-Lei n.º 12/2004, de 9 de janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 69/2011, de 15 de junho, é suscetível de ter tido impacto no universo concorrencial obtido e, assim, ter conduzido a uma alteração dos resultados financeiros do procedimento, constituindo assim fundamento para recusa de visto, ao abrigo da c) do n.º 3 do artigo 45.º da LOPTC.

11. Contudo, verificadas determinadas circunstâncias, em tal situação pode fazer-se uso da faculdade concedida pelo n.º 4 do artigo 44.º da mesma LOPTC.

AJUSTE DIRETO / ALVARÁ / CONCURSO PÚBLICO / CONSTRUÇÃO CIVIL / CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS / EXCLUSÃO DE PROPOSTAS / VISTO COM RECOMENDAÇÕES

**Conselheiro Relator:** João Figueiredo

**Acórdão nº 013/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 005/2012**
**Processo nº: 1/2012**
**1ª Secção em Plenário – 10/07/2012**

**Sumário:**

1. É atribuível eficácia retroativa ao contrato, desde que exigências imperiosas de direito público o justifiquem e, cumulativamente, a mesma não seja proibida por lei, se mostre salvaguardada a não lesão de direitos legalmente protegidos de terceiros e, finalmente, a mesma não contribua para impedir, restringir ou falsear a concorrência no domínio da formação do contrato [vd., neste sentido, os art.os 287.º, do C.C.P., e 127.º do C.P. Administrativo];

2. A criação do sistema nacional de Compras Públicas e, bem assim, da Agência Nacional de Compras Públicas [vd. Decreto-Lei n.º 37/2007, de 19.02], para além de decorrer da Resolução do Conselho de Ministros n.º 39/2006, de 21.04 [aprovou o Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado], visa, na

prática, uma partilha interadministrativa dos Serviços Comuns apta a racionalizar a gestão dos recursos disponíveis, atingindo, em consequência, importantes patamares de poupança;

A Agência Nacional de Compras Públicas, que tem a natureza de entidade pública empresarial e desenvolve funções de gestora daquele sistema Nacional de Compras Públicas, apresenta-se como uma real Central de Compras, corporiza um modelo organizacional e coerente, e mostra-se dotada de ampla flexibilidade de atuação, agilidade e autonomia de gestão;

2.1. Segundo o Decreto-Lei n.º 37/2007, de 19.02, o regime jurídico do Sistema Nacional de Compras Públicas aplica-se, de um lado, a entidades legalmente obrigadas a recorrer aos mecanismos de aquisição centralizada definidos pela ANCP [as designadas "entidades compradoras vinculadas"], e, do outro, a entidades que, voluntariamente, decidam recorrer aos instrumentos do SNCP [as designadas "entidades compradoras voluntárias"];

2.2. Nos termos do art.º 5.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 37/2007, de 19.02, e salvo autorização prévia e expressa do membro do Governo responsável pela área das Finanças, é vedado às entidades compradoras vinculadas a adoção de procedimentos tendentes à contratação direta de empreitadas, de bens móveis ou de Serviços constantes de categoria contida em Portaria do sobredito membro do Governo e que determine o âmbito do SNCP;

A violação daquela norma, para além de induzir responsabilidade disciplinar, civil e financeira, gera a nulidade dos correspondentes contratos.

3. A realização da despesa pública assenta a sua legitimação na prévia e efetiva realização da obra, entrega do bem ou prestação do serviço;

Daí que a impossibilidade legal e física da prestação de serviços, identificada e vertida em contrato, induza a nulidade deste último [vd. art.º 280.º, do Código Civil];

E, mais particularmente, a impossibilidade originária da prestação gera, também, a nulidade do negócio jurídico [vd. art.º 401.º, do Código Civil];

3.1. A entrega de quantia [pagamento] como contrapartida de alguma prestação de serviços contratualizada mas não realizada, em definitivo, integra o conceito jurídico-legal de pagamento indevido, atenta a definição contida no art.º 59.º, n.º 4, [norma de natureza financeira] da Lei n.º 98/97, de 26.08, na redação introduzida pela Lei n.º 48/2006, de 29.08;

4. De acordo com o disposto no art.º 44.º, n.º 3, als. a) e b), da Lei n.º 98/97, de 26.08, a desconformidade dos contratos com as leis em vigor que implique nulidade e/ou violação direta de norma financeira constitui fundamento de recusa do visto.

EFICÁCIA RETROATIVA DO CONTRATO / CÓDIGO DOS CONTRATOS PÚBLICOS / ENTIDADE COMPRADORA VINCULADA / RECUSA DE VISTO / SISTEMA NACIONAL DE COMPRAS PÚBLICAS

**Conselheiro Relator:** Alberto Fernandes Brás

**Acórdão nº 014/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 01/2012**
**Processo nº: 828/2011**
**1ª Secção em Plenário – 10/07/2012**

**Sumário:**

1. A lei atribui às autarquias locais atribuições e competências para a promoção da actividade desportiva junto da respectiva população, atribuições e competências essas que incluem a disponibilização de infra-estruturas e equipamentos desportivos. No entanto, a autarquia deve fazê-lo pelos meios adequados a satisfazer as finalidades de interesse público assinaladas.

2. Por outro lado, qualquer que seja o meio escolhido para promover a actividade desportiva, ele não se pode traduzir em qualquer forma de apoio ou comparticipação aos clubes desportivos participantes em competições desportivas de natureza profissional, conforme resulta do disposto no artigo 46º, n.º 2, da Lei n.º

5/2007, de 16 de Janeiro (Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto).

3. No caso, não está demonstrado que a aquisição do estádio do Leixões Sport Clube satisfaça as finalidades acima referidas nem resulta excluído que respeite o disposto no artigo 46º, n.º 2, da Lei n.º 5/2007.

4. Foi, pois, violado o disposto nos artigos 266.º, n.º 1, da Constituição, 82.º da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, 4.º do Código do Procedimento Administrativo, 4.º, n.º 2, alíneas a), b) e c), da Lei n.º 29/87, de 30 de Junho, e 46.º, n.º 2, da Lei n.º 5/2007, de 16 de Janeiro, o que acarreta a nulidade da deliberação autorizadora do contrato e da despesa, nos termos dos artigos 95.º, n.º 2, alínea b), da Lei n.º 169/99 e 3.º, n.º 4, da Lei das Finanças Locais.

5. Não foram feitos quaisquer estudos ou cálculos sobre o investimento, sua aplicação e benefícios, receitas a obter e custos de manutenção envolvidos.

6. Do disposto nos artigos 42.º, n.º 8, da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), 3.º, n.º 2, e 12.º do Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de Agosto, (que estabelece o regime de gestão do património imobiliário público), e 2.3. do POCAL resulta a necessidade de justificar a racionalidade económico-financeira das despesas, designadamente daquelas que sejam relativas a imóveis e que, pelo seu elevado montante ou pela sua continuidade no tempo, envolvam um dispêndio significativo de dinheiros públicos. Acresce que, nos termos do disposto do artigo 5.º do referido Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de Agosto, a gestão imobiliária deve ainda obedecer ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos, designadamente entre gerações.

7. A necessidade de demonstrar a racionalidade económico-financeira das despesas e, designadamente ao equilíbrio entre custos e benefícios, que assenta necessariamente em estudos que procedam à sua análise prospectiva, constitui um requisito jurídico preliminar da avaliação do imóvel, da despesa com a respectiva aquisição e da sua afectação e administração. Não tendo sido feita a necessária análise, não está demonstrado o cumprimento de um dos requisitos legais da despesa e verifica-se violação de norma financeira.

8. O pagamento de parte do preço em acções do Leixões Sport Clube Futebol SAD viola, no caso, o estabelecido no Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril (Regime Jurídico das Sociedades Desportivas), alterado pela Lei n.º 107/97, de 16 de Setembro, e pelo Decreto-Lei n.º 303/99, de 6 de Agosto, pois, em consequência, o Leixões Sport Clube ficaria com 60% do capital da SAD.

9. Acresce que nos artigos 42.º, n.º 6, da Lei de Enquadramento Orçamental, 22.º do Decreto-Lei n.º 155/92, 3.º, n.º 4, da Lei das Finanças Locais e ponto 2.3.4.2. do POCAL se estabelece claramente que nenhuma despesa pode ser assumida, autorizada e paga se não estiver em conformidade com a lei. A legalidade da modalidade de pagamento é, pois, um pressuposto da legalidade da despesa e o seu incumprimento constitui violação de norma financeira.

10. O artigo 1.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 236/95, de 13 de Setembro, proíbe a celebração de contratos de aquisição de bens, tanto móveis como imóveis, entre autarquias locais e contribuintes que não tenham a sua situação tributária regularizada. Este comando não constitui qualquer restrição a direitos constitucionais equivalentes a direitos fundamentais, actuando tão só no plano da liberdade de contratação das entidades públicas com contribuintes faltosos. Verificando-se a situação em causa, o negócio não pode realizar-se. A norma em apreço é de natureza financeira.

11. Em consequência, entende-se que a minuta de contrato submetida a fiscalização prévia se fundamenta numa deliberação nula e que consubstancia a violação de várias normas financeiras, o que constitui fundamento de recusa do visto nos termos do artigo 44.º, n.º 3, alíneas a) e b), da LOPTC.

AUTARQUIA LOCAL / AUTORIZAÇÃO DE DESPESAS / CONTRATO DE COMPRA E VENDA / DELIBERAÇÃO / EQUIPAMENTO DESPORTIVO / INTERESSE PÚBLICO / MINUTA / NULIDADE / RECUSA DE VISTO

**Conselheira Relatora:** Helena Abreu Lopes

**Acórdão nº 017/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 006/2012**
**Processo nº: 1831/2011**
**1ª Secção em Plenário – 02/10/2012**

**Sumário:**

1. Os institutos públicos integram-se no âmbito de aplicação objetivo da Lei n.º 12-A/2008, de 27 de fevereiro, que estabelece os regimes de vinculação, de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas (Lei dos Vínculos, Carreiras e Remunerações - LVCR).
2. Nos termos da LVCR, para a execução de atividades, quer permanentes quer temporárias, os serviços públicos com recursos humanos insuficientes - após se esgotarem as alternativas previstas na lei para o recrutamento de trabalhadores com relação jurídica de emprego público já constituída - devem proceder ao recrutamento de trabalhadores mediante a constituição de novas relações jurídicas de emprego público, quer por tempo indeterminado, quer por tempo determinado ou determinável, colhido o parecer favorável dos membros do Governo competentes.
3. A mesma lei admite que para assegurar a execução de certas atividades, os serviços procedam à celebração de contratos de prestação de serviços, nas modalidades de tarefa e avença, nos casos em que, sendo inconveniente a constituição de relações jurídicas de emprego público, aquelas atividades possam ser executadas com recurso a trabalho não subordinado.
4. A LVCR tem vocação para abranger todas as situações legalmente admitidas de constituição de relações de emprego público nos órgãos e serviços que se integram no seu âmbito de aplicação, e as demais situações que visando a execução de atividades dos serviços públicos, envolvem meios humanos, para a obtenção de resultados.
5. Face às soluções consagradas pelo legislador em matéria de contrato de trabalho em funções públicas, conclui-se que deliberadamente não se quis consagrar a possibilidade de recurso ao trabalho temporário nos serviços públicos que integram o âmbito de aplicação da LVCR, e o Código do Trabalho e o

Regime Jurídico do Trabalho Temporário não são aplicáveis nesse universo.

6. A celebração de um contrato de utilização de trabalho temporário viola o disposto nos n.ºs 1 a 6 do artigo 6.º da LVCR.

7. À luz do regime dos contratos de prestação de serviços constante da LVCR, um contrato de utilização de trabalho temporário não se reconduzindo a nenhuma das modalidades nela previstas e não respeitando os pressupostos legais que as legitimam e fundam, viola ainda a disciplina contida no artigo 35.º, nºs 1 e 2, al. a) 3, 4, 5 e 6, da mesma lei.

8. Face aos fundamentos jurídicos apresentados para a celebração do contrato de utilização de trabalho temporário, não se verificaram igualmente os pressupostos legais constantes dos artigos 140.º, n.º 2, alínea g), do Código do Trabalho e 18.º, n.º 1, alínea h) da Lei n.º 19/2007.

9. As ilegalidades referidas são fundamento de recusa de visto ao contrato, ao abrigo do disposto nas alíneas a) e c) do n.º 3 do artigo 44.º da LOPTC.

CÓDIGO DO TRABALHO / CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS / FUNÇÃO PÚBLICA / INSTITUTO PÚBLICO / RECURSO ORDINÁRIO / RECUSA DE VISTO / REGIME JURÍDICO / REGIMES DE VINCULAÇÃO / TRABALHO TEMPORÁRIO

**Conselheiro Relator:** João Figueiredo

**Acórdão nº 018/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 003/2012-EMOL**
**Processo nº: 232/2012**
**1ª Secção em Plenário – 09/10/2012**

**Sumário:**

Num contrato programa entre um município e uma entidade empresarial municipal, em que sejam estipuladas comparticipações em contrapartida do desenvolvimento de

actividades de investimento, o valor relativo ao financiamento de obras é uma contraprestação fixada pela realização de obrigações assumidas.

Esse valor integra o preço contratual, o qual, nos termos do artigo 97.º do Código dos Contratos Públicos, é o preço a pagar, pela entidade adjudicante, em resultado da proposta adjudicada, pela execução de todas as prestações que constituem o objecto do contrato.

Por outro lado, e conforme resulta do disposto no n.º 3 do artigo 6.º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas (RJETC), no caso de contratos celebrados entre pessoas colectivas públicas, o valor do contrato, para efeitos do estabelecido no artigo 5.º, n.º 1, alínea b), do mesmo RJETC, engloba a transferência de recursos financeiros, o que é o caso.

Assim, mostra-se correctamente liquidado o emolumento que tomou como base de incidência o valor total das transferências a realizar pelo Município para a entidade empresarial municipal por força do contrato programa visado.

COBRANÇA EMOLUMENTAR / CONTRATO-PROGRAMA / DUPLA TRIBUTAÇÃO / EMOLUMENTOS / INVESTIMENTO MUNICIPAL / RECURSO ORDINÁRIO / VALOR DO CONTRATO

**Conselheira Relatora:** Helena Abreu Lopes

**Acórdão nº 019/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 009/2012**
**Processo nº: 401/2012**
**1ª Secção em Plenário – 09/10/2012**

**Sumário:**

1. Nos termos do art.º 249.º do Código Civil "o simples erro de cálculo ou de escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita, apenas dá direito à rectificação desta".

2. Estando em causa os valores aritméticos apresentados pelas empresas concorrentes (e não os valores em extenso), a divergência entre o preço unitário apresentado por algarismos e por extenso, não tendo sido relevada no momento da adjudicação, não justifica, em momento posterior, o pedido de anulação da adjudicação.

3. De acordo com o disposto no art.º 70.º, n.º 1, al. f) e g) do Código dos Contratos Públicos (CCP), são excluídas as propostas cuja análise revele que o contrato a celebrar implica a violação de quaisquer vinculações legais ou regulamentares aplicáveis, bem como a existência de fortes indícios de atos, práticas ou informações susceptíveis de falsear as regras da concorrência.

4. Estando estabelecido que o valor a determinar para a fixação do preço é o valor aritmético e não o valor por extenso, constata-se que a proposta da empresa adjudicatária cumpre o critério pré-fixado do mais baixo preço, não pondo em causa a violação de qualquer princípio subjacente às regras da concorrência, conforme dispõe o art.º 70.º do CCP.

CONTRATO DE FORNECIMENTO / CRITÉRIO DE ADJUDICAÇÃO / PRINCÍPIO DA CONCORRÊNCIA / REFEIÇÃO / REJEIÇÃO DE RECURSO / RESTRIÇÃO DE CONCORRÊNCIA

**Conselheiro Relator:** Mouraz Lopes

**Acórdão nº 020/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 008/2012**
**Processo nº: 4/2012**
**1ª Secção em Plenário – 13/11/2012**

**Sumário:**

1. Nos termos do art.º 97.º, do Código de Processo Civil, norma integrada no capítulo relativo à "extensão e modificações de competência", a suspensão da instância pressupõe a existência de uma relação de dependência ou prejudicialidade entre a questão civil e criminal;

Inverificado este pressuposto, resta prejudicado o decretamento da suspensão da instância.

1.1. A diferente finalidade perseguida com os contratos de empréstimo que, em simultâneo, se encontrem sob fiscalização prévia, prejudica a verificação dos pressupostos da litispendência [configuradora de exceção dilatória] previstos nos art.os 494.º, 497.º e 498.º, do Código de Processo Civil;

2. Referenciando a Lei das Finanças Locais [Lei n.º 2/2007, de 15.01], a Lei de Enquadramento Orçamental [Lei n.º 91/2001, de 20.08] e o P.O.C.A.L. [Decreto-Lei n.º 315/2000, de 02.12],é indubitável que os municípios se subordinam aos princípios orçamentais do equilíbrio e da estabilidade, sendo ainda certo que o endividamento autárquico, para além de se subordinar a critérios de rigor e eficiência, deverá minimizar custos diretos e indiretos numa perspetiva de longo prazo, garantir uma distribuição equilibrada de custos pelos vários orçamentos anuais, evitar elevada concentração temporal de amortização e, finalmente, assegurar a não exposição a riscos excessivos.

3. A não amortização do empréstimo de curto prazo no prazo máximo de um ano, para além de configurar, ainda de acordo com o preceituado no art.º 38.º, n.º 3, da Lei das Finanças Locais, a subversão da respetiva finalidade, determina, também, a classificação da correspondente dívida como de médio prazo;

4. De acordo com os limites de endividamentos fixados nos art.os 35.º e seguintes da Lei n.º 2/2007 [Lei das Finanças Locais],o montante dos empréstimos a curto prazo não pode exceder, em qualquer momento do ano, 10%, das receitas ali identificadas;

   Para efeitos do cálculo do limite de empréstimos de médio e longo prazos são ainda considerados os empréstimos de curto prazo em montante não amortizado até 31 de Dezembro do ano em causa.

5. A inobservância dos limites ao endividamento municipal viola o preceituado nos art.os 38.º e 39.º, da Lei n.º 2/2007, de 15.01, [Lei das Finanças Locais], 53.º, da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12, e 66.º, da Lei n.º 64-B/2011, de 31.12, regras que se revestem de natureza financeira.

6. 6. Nos termos do art.º 44.º, n.º 3, al. b), da Lei n.º 98/97, de 26.08, a violação de norma financeira funda a recusa do visto.

CRÉDITO MUNICIPAL / EFEITO SUSPENSIVO / ENDIVIDAMENTO LÍQUIDO / ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL / LIMITE DE ENDIVIDAMENTO

**Conselheiro Relator:** Alberto Fernandes Brás

**Acórdão nº 021/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 40/2011**
**Processo nº: 1017, 1061 e 1062/2011**
**1ª Secção em Plenário – 13/11/2012**

**Sumário:**

1. A fiscalização prévia tem por fim verificar se os actos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidade financeira directas ou indirectas estão conformes às leis em vigor e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria (cfr. art.º 44.º, n.º 1, al. a) da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas – LOPTC).
2. Em sede de fiscalização prévia de contratos de empréstimo para saneamento financeiro, o Tribunal de Contas deve apreciar a existência e o conteúdo do estudo fundamentado e do plano de saneamento financeiro, a fim de aferir da verificação dos pressupostos legais da contratação do empréstimo.
3. O poder que o Tribunal tem de efectuar esse juízo sobre a verificação dos pressupostos legais do recurso aos instrumentos de saneamento financeiro do município é legítimo e decorre do teor dos arts. 1.º, n.º 1 e 5.º, n.º 1, al. f) da LOPTC.
4. Nos processos de recurso relativos a decisões de fiscalização prévia, é possível ao juiz proceder à reapreciação da matéria de facto, ampliando-a, quando estejam em causa elementos novos trazidos ao processo que sejam relevantes para a questão a decidir.
5. Uma nova reapreciação das questões suscitadas na decisão, sustentadas num novo Plano de Saneamento Financeiro, nomeadamente avaliando os seus requisitos, fundamentos e

conteúdos que seriam sindicados em relação a um momento que já não seria aquele que estaria em causa quando o mesmo foi aprovado, não pode ser efectuada em sede de recurso porque estaria a ser apreciada pela primeira vez uma questão essencial sem que se pudesse voltar a reapreciá-la em sede de recurso.

6. No que respeita ao contrato de empréstimo de curto prazo, não sujeito a visto prévio, o Tribunal apenas exerceu os seus poderes de controlo relativos à indiciação de determinados factos que podem vir (ou não) a gerar responsabilidade financeira, situação que não é passível de recurso uma vez que o Tribunal não emitiu qualquer pronúncia jurisdicional.

CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO / CONTRATO DE EMPRÉSTIMO / DESEQUILÍBRIO FINANCEIRO CONJUNTURAL / FISCALIZAÇÃO PRÉVIA / MATÉRIA DE RECURSO / PROCESSO DE CONCURSO / REAPRECIAÇÃO DO PROCESSO / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA / SANEAMENTO FINANCEIRO

**Conselheiro Relator:** Mouraz Lopes

**Acórdão nº 022/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 007/2012**
**Processo nº: 295/2011**
**1ª Secção em Plenário – 27/11/2012**

**Sumário:**

1. Resulta do disposto nos artigos 4.º, n.º 1, da Lei das Finanças Locais, e 42.º, n.º 6, alínea b), da Lei de Enquadramento Orçamental, bem como do estabelecido no n.º 2.3.4.2., alínea d) do POCAL, que nenhuma despesa pública pode ser autorizada ou paga sem que se comprove existir dotação orçamental suficiente para lhe fazer face. Face ao regime de compromissos que, entretanto, entrou em vigor, exige-se actualmente para a autorização de uma despesa que, para além de dotação em orçamento, existam efectivos fundos disponíveis para lhe fazer face.

2. Face aos elementos do processo, não há dúvidas de que o município não dispunha nem dispõe dos meios financeiros necessários para o financiamento da despesa em causa.

3. Assim, não foram preenchidos requisitos legais da autorização e pagamento das despesas, tendo sido violadas normas que respeitam à assunção e realização de despesas públicas, de inquestionável natureza financeira, o que constitui fundamento para a recusa de visto nos termos do artigo 44.º, n.º 3, alínea b) da LOPTC.

4. A regra geral é a de que a verificação de qualquer das ilegalidades identificadas no nº 3 do artigo 44.º da LOPTC conduz à recusa do visto do Tribunal.

5. A substituição de uma decisão de recusa de visto por um visto com recomendações, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo é uma possibilidade atribuída ao Tribunal para tomar uma decisão contrária a essa regra geral. Essa possibilidade deve ser exercida pelo Tribunal em função dos casos e dos factos concretos e em decisão fundamentada, ou seja, o Tribunal deverá ponderar e especificar se existem, em concreto, razões que justifiquem o afastamento da regra geral. A norma constante desse n.º 4 é, pois, uma norma excepcional, regulando, por modo contrário ao estabelecido na lei geral, certos factos ou relações jurídicas que, por sua natureza, estariam compreendidos nela.

6. A possibilidade prevista no n.º 4 do artigo 44.º da LOPTC só é aplicável às hipóteses reguladas pela alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo. Não é aplicável às situações previstas nas alíneas a) e b) do referido n.º 3, não existindo nessa matéria qualquer lacuna ou regulação imperfeita. Por outro lado, o n.º 4 do artigo 44.º, sendo uma norma excepcional, não comportaria qualquer aplicação analógica.

7. A figura do visto condicionado não tem qualquer consagração legal.

8. Consequentemente, nada há a censurar à decisão recorrida, pelo que se nega provimento ao recurso e se confirma a recusa de visto.

ANALOGIA / ASSUNÇÃO DE COMPROMISSOS / AUTORIZAÇÃO DE DESPESAS / CABIMENTO ORÇAMENTAL / CONTRATO DE

EMPREITADA / DOTAÇÃO ORÇAMENTAL / NORMA FINANCEIRA / RECUSA DE VISTO / VISTO COM RECOMENDAÇÕES

**Conselheira Relatora:** Helena Abreu Lopes

**Acórdão nº 023/2012 - 1ª S/PL**
**Recurso Ordinário nº 013/2012**
**Processo nº: 282/2012 – UAT II**
**1ª Secção em Plenário – 27/11/2012**

**Sumário:**

1. Entende-se por parceria público-privada o contrato ou união de contratos, por via da qual entidades privadas se obrigam, de forma duradoura, perante um parceiro público, a assegurar o desenvolvimento de uma actividade tendente à satisfação de uma necessidade colectiva, e em que o financiamento e a responsabilidade pelo investimento e pela exploração incumbem, no todo ou parte, ao parceiro privado (cfr. art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 86/2003, de 27 de julho).

2. No desenvolvimento do objectivo de disponibilizar à população um pavilhão multiusos, o município optou pela formação de uma parceria pública-privada institucional de âmbito municipal (PPPI) não tendo, no entanto, efectuado qualquer ponderação e avaliação dos custos e benefícios para o interesse público decorrente daquela opção em relação a outras formas. Não se encontrando demonstrado que a opção tomada tenha sido financeira e economicamente mais adequada em função do que a lei impõe para prosseguir o interesse público subjacente à concretização daquela finalidade, encontra-se violado o disposto no art.º 12.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de junho.

3. Não estando prevista no procedimento do lançamento da parceria a possibilidade/admissibilidade da utilização do direito de superfície dos terrenos onde se iria implementar o pavilhão, elemento essencial do contrato, por via das potencialidades que encerra, que deve estar previamente definido e ser dado a conhecer aos futuros contratantes, encontra-se violado o disposto no n.º 1 do art.º 8.º, nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º, no art.º 10.º e no art.º 13.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 197/99.

4. Sobre o financiamento da parceria e os riscos que a mesma envolve conclui-se que os parceiros privados não correm riscos financeiros e nada pagam, sendo inequívoco que a responsabilidade pelo financiamento, quer da aquisição do direito de superfície, quer da construção do pavilhão e respectivo equipamento é do município. Esta factualidade deveria estar definida previamente à abertura do procedimento e ser dado a conhecer a todos os interessados, pelo que se encontra violado o disposto no n.º 1 do art.º 8.º, nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º, art.º 10.º e no n.º 2 do art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 197/99.

5. A omissão de qualquer referência ao contrato de exploração do pavilhão multiusos, quando do lançamento do procedimento para a parceria, viola o disposto no n.º 1 do art.º 8.º, nos n.ºs 1 e 2 do art.º 9.º, art.º 10.º e no n.º 3 do art.º 14.º do Decreto-Lei n.º 197/99.

6. Um contrato de cessão de exploração, cujo objecto é a transmissão de um estabelecimento, pressupõe que o cedente tenha a titularidade do objecto que se propõe ceder. Não estando demonstrado que o cedente tenha qualquer título legitimador sobre o pavilhão multiusos, não pode cedê-lo a terceiros. A transmissão assim efetuada é nula, tendo em conta o disposto nos arts. 892.º, ex vi do art.º 939.º do Código Civil, o que constitui fundamento da recusa do visto, os termos do art.º 44.º, n.º 3, al. a) da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

7. A inexistência de relação económica entre as rendas a pagar pela exploração do pavilhão e a actividade a desenvolver pela parceria, tendo em conta a minuta do contrato promessa de cessão de exploração em apreço, consubstancia uma alteração do resultado financeiro que constitui fundamento da recusa do visto nos termos do disposto no art.º 44.º, n.º 3, als. a) e c) da LOPTC.

ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO POR ILEGALIDADE / CONTRATO DE CESSÃO DE EXPLORAÇÃO / CONTRATO PROMESSA / DIREITO DE SUPERFICIE / FINANCIAMENTO / INTERESSE PÚBLICO / MINUTA / NULIDADE / PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA / POSIÇÃO CONTRATUAL / RECUSA DE VISTO / RENDAS / RESPONSABILIDADE CONTRATUAL

**Conselheiro Relator:** Mouraz Lopes

# 2ª SECÇÃO

# CONTROLO SUCESSIVO

**Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2011**
**12.12.2012**

**ASSUNTO:** Parecer sobre a Conta Geral do Estado - Ano Económico de 2011

**Conselheiro Relator**: José Luís Pinto de Almeida (coordenador) / José de Castro Mira Mendes / António Manuel Fonseca da Silva

ADMINISTRAÇÃO CENTRAL / CONSOLIDAÇÃO / CONTA DA SEGURANÇA SOCIAL / PARECER SOBRE A CGE

**Relatório de Auditoria nº 007/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 13/2011-AUDIT**
**26.01.2012**

**ASSUNTO:** Execução do Plano de Saneamento Financeiro do Município de Aveiro nos Exercícios de 2008 a 2010

**Conselheiro Relator**: António Augusto Pinto dos Santos Carvalho

AUDITORIA OPERACIONAL / CONTENÇÃO DE CUSTOS / DÍVIDA A FORNECEDORES / ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL / EXECUÇÃO ORÇAMENTAL / MEDIDA DE COMBATE / MEDIDA PREVENTIVA / PASSIVO FINANCEIRO / PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO / RECEITA / SANEAMENTO FINANCEIRO

**Relatório de Auditoria nº 026/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 29/2011-AUDIT**
**12.07.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria aos Serviços de Cirurgia Cardio-Torácica das Unidades Hospitalares do Serviço Nacional de Saúde

**Conselheiro Relator**: Eurico Ferreira Pereira Lopes

AUDITORIA OPERACIONAL / CUSTO CONTROLADO / GESTÃO HOSPITALAR / RECURSOS / REESTRUTURAÇÃO DE SERVIÇOS

**Relatório de Auditoria nº 027/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 6/2012-AUDIT**
**12.07.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria à EMPORDEF/DEFLOC: Helicópteros EH-101.

**Conselheiro Relator**: João Manuel Macedo Ferreira Dias

AQUISIÇÃO DE BENS / ATRASO NO CUMPRIMENTO / AUDITORIA DE SISTEMAS / BEM E TECNOLOGIA MILITAR / CAPACIDADE TÉCNICA / COMISSÃO DE ACOMPANHAMENTO / CONTRATO DE LOCAÇÃO FINANCEIRA / DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA / ENTIDADE GESTORA / EXECUÇÃO FINANCEIRA / FATURAÇÃO / FISCAL ÚNICO / LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR / MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO / PAGAMENTO / SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

**Relatório de Auditoria nº 030/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 24/2011-AUDIT**
**26.09.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria – "Balanço das Medidas Adotadas no Âmbito da Estratégia de Lisboa / Implementação da Europa 2020"

**Conselheiro Relator**: José Luis Pinto de Almeida

AUDITORIA ORIENTADA / CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES / ESTABILIDADE ORÇAMENTAL / PATRIMÓNIO FINANCEIRO / PROGRAMA DE ASSISTÊNCIA FINANCEIRA / PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTAL / REGIME DE IMPLEMENTAÇÃO / TRANSPARÊNCIA

**Relatório de Auditoria nº 031/2012 - 2ª S/PL**
**Processo nº: 39/2011-AUDIT**
**17.10.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria ao Apuramento do Custo Médio por Aluno nas Escolas Públicas.

**Conselheiro Relator**: António José Avérous Mira Crespo

AUDITORIA ORIENTADA / CONTABILIDADE ANALITICA / CONTRATO DE ASSOCIAÇÃO / CONTROLO DE GESTÃO / GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS / PATRIMÓNIO FINANCEIRO / POC EDUCAÇÃO / SISTEMA DE INFORMAÇÃO

**Relatório de Auditoria nº 035/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 12/2012-AUDIT**
**08.11.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria ao Cumprimento da Convenção sobre Zonas Húmidas de Importância Internacional (Convenção De Ramsar).

**Conselheiro Relator**: António Augusto Pinto dos Santos Carvalho

AFETAÇÃO DE BENS / AJUSTE DIRETO / AUDITORIA AMBIENTAL / CONTRATAÇÃO PÚBLICA / CONTROLO DE GESTÃO / ENQUADRAMENTO LEGAL / ESTUDOS / INTERESSE

PÚBLICO / PLANO DE GESTÃO E MONITORIZAÇÃO / PLANO SECTORIAL DA REDE NATURA 2000 / PROTECÇÃO AMBIENTAL / REDE NACIONAL DE ÁREAS PROTEGIDAS / ZONAS HÚMIDAS

**Relatório de Auditoria nº 040/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 8/2012-AUDIT**
**06.12.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria à Parque Expo – Gestão Urbana do Parque das Nações, SA.

**Conselheiro Relator**: José Manuel Monteiro da Silva

ASSUNÇÃO DE RESPONSABILIDADES / AUDITORIA OPERACIONAL / CONTRATO DE CONCESSÃO DE EXPLORAÇÃO / CONTROLO DE GESTÃO / DISSOLUÇÃO / EMPRESA PÚBLICA / ENDIVIDAMENTO / JUNTA DE FREGUESIA / LIQUIDAÇÃO / REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA / SECTOR EMPRESARIAL PÚBLICO / SUSTENTABILIDADE / TRANSFERÊNCIA DE SERVIÇOS

**Relatório de Auditoria nº 041/2012 - 2ª S/SS**
**Processo nº: 20/2012-AUDIT**
**06.12.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria à Alienação de Imóveis do Estado a Empresas Públicas

**Conselheiro Relator**: José de Castro de Mira Mendes

ALIENAÇÃO DE BENS / AUTORIZAÇÃO PRÉVIA / COMPENSAÇÃO FINANCEIRA / ECONOMIA, EFICÁCIA E EFICIÊNCIA / INCUMPRIMENTO CONTRATUAL / LEGALIDADE ADMINISTRATIVA / PRAZO / REGULARIZAÇÃO DE SITUAÇÕES / REQUISITOS LEGAIS / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA

# 3ª SECÇÃO

# RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS

**Sentença nº 012/2012 - 3ª S/SS**
**Processo nº: 13 JRF/2011**
**3ª Secção em 1ª Instância – 13-07-2012**

**Sumário:**

1. O Tribunal de Contas considerou preenchido o requisito de circunstância imprevista a que aludia o artigo 26º do Decreto-Lei n.º 59/99, pois só no decurso dos trabalhos é que foi possível detetar a real situação do terreno, prejudicada que estava a hipótese de se fazer previamente um estudo geológico aprofundado em toda a área intervencionada, circunstância imprevista que se reporta não só aos trabalhos de natureza não contratual como aos de natureza contratual, pois estes últimos foram consequência direta dos primeiros.
2. Assim, os trabalhos realizados enquadram-se no conceito de "trabalhos a mais" do artigo 26º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 59/99, pelo que nada obstava à sua adjudicação, por ajuste direto, que se veio a verificar (cfr. artigos 26º e 136º do Decreto-Lei n.º 59/99) e, logo, não se mostra ilegal a despesa autorizada e assumida pelos Demandados e, consequentemente, não se dá por verificada a ilicitude financeira, o que implica a improcedência do pedido do Ministério Público e a absolvição dos Demandados.

ADJUDICAÇÃO / AJUSTE DIRETO / AUTARQUIA LOCAL / CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA / EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA / TRABALHOS DE NATUREZA CONTRATUAL / TRABALHOS DE NATUREZA NÃO CONTRATUAL

**Conselheiro Relator:** Mota Botelho

**Sentença nº 016/2012 - 3ª S/SS**
**Processo nº: 3 JRF/2012**
**3ª Secção em 1ª Instância – 24-10-2012**

**Sumário:**

1. Verificou-se a inobservância das normas dos artigos 26º, n.º 1 e 48º, n.º 2, alínea a) do Decreto-Lei n.º 59/99, relacionadas com "trabalhos a mais" nos contratos de empreitada de obras públicas e a escolha do procedimento adequado em função do montante da despesa.

2. As deliberações tomadas apresentaram como fundamento para os trabalhos a mais a informação do fiscal da obra e o disposto no artigo 26º do Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de março, mas, o Tribunal salienta que uma coisa é detetar a necessidade de mais trabalhos, outra coisa é o surgimento de qualquer circunstância imprevista no decurso da obra que determine a execução dos mesmos, imprevisibilidade que não se verificou de todo. Assim, à luz desta legislação, estes trabalhos, atentos os valores, não se podiam enquadrar no conceito de trabalhos a mais, e implicavam a abertura de concurso público.

3. No entanto, todas estas adjudicações foram feitas por ajuste direto, o que determinou a autorização de despesa ilegal, pelo que se deu por verificada a ilicitude financeira, recaindo nos Demandados a respetiva responsabilidade (cfr. artigos 61º, n.º 1, 62º, n.º 2, e 67º, n.º 3, da Lei n.º 98/97), na medida em que participaram em todas as deliberações.

4. No entanto, os procedimentos adotados nas deliberações de 5 de maio de 2010 e de 24 de setembro de 2010, estavam abrangidos pelos requisitos do ajuste direto, não sendo exigíveis consultas prévias, bastando-se com o convite a uma única entidade, assim e de acordo com o nº 2 do artigo 2º do Código Penal, o facto ilícito imputado aos Demandados à luz do Decreto-Lei n.º 59/99 deixou de ser punível face ao regime consagrado no CCP.

5. Já o ilícito praticado pelos Demandados ao votarem favoravelmente a deliberação de 4 de dezembro de 2009, a qual determinou a execução de trabalhos, por ajuste direto, e a violação do princípio da concorrência (cfr. artigos 10º e 4º, n.º 1, alínea a),

do Decreto-Lei n.º 197/99), impediu a autarquia de ter uma melhor proposta.

6. Os Demandados atuaram de forma censurável, pois não agiram com o cuidado exigível, respetivamente a um Presidente, Vice-Presidente e Vereadores de Câmara Municipal prudentes na gestão dos dinheiros públicos e, logo, considera-se culposa a sua conduta, pelo que o Tribunal decidiu julgar parcialmente procedente a ação proposta pelo MP.

AJUSTE DIRETO / AUTARQUIA LOCAL / CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA / EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS / TRABALHOS A MAIS

**Conselheiro Relator:** Mota Botelho

**Sentença nº 017/2012 - 3ª S/SS**
**Processo nº: 1 JRF/2012**
**3ª Secção em 1ª Instância – 24-10-2012**

**Sumário:**

1. **Reclassificações Profissionais** - O demandado, como Presidente de Câmara, emitiu despachos para efeitos de **reclassificação de 8 funcionários** de uma autarquia, sem observância de todos os requisitos legalmente exigíveis, o que deu origem a um acréscimo de despesa pública sem fundamento legal (*vício de violação de lei*, inserido no regime da anulabilidade, nos termos do art. 135° do CPA*)*. De facto, constatou-se que não se comprovaram eventuais situações de **desajustamento funcional**. Assim, estas ilegalidades administrativas cometidas nos procedimentos de reclassificação profissional analisados, são geradoras de *responsabilidade financeira sancionatória*, pela assunção, autorização e pagamento de despesas públicas sem observância de todos os normativos legalmente previstos, sendo imputáveis ao demandado, na qualidade de autor dos aludidos atos (cfr. artºs. 61º nº 1 e 65º nº 1 al. b) da LOPTC). Em função do circunstancialismo verificado, o Tribunal aplicou o regime de

dispensa da pena a que alude o artigo 74º do Código Penal e, em consequência, nesta parte, não se lhe aplicou qualquer multa nos termos da alínea b) do n.º 1 e n.º 2 e 3 do artigo 65º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto.

2. **Contratos de Trabalho** - O Tribunal considerou que não se dá por violado o artigo 131º, n.º 1, alínea e), do Código do Trabalho, impondo-se a absolvição do Demandado. No que se refere aos **contratos de trabalho a termo resolutivo certo**, foram celebrados ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 93º do RCTFP.

3. A celebração de contratos de trabalho a termo resolutivo certo sem menção aos factos integradores do acréscimo de atividade da Autarquia violam o n.º 2 do artigo 95º do referido Regime.

4. Também a celebração de **contrato de trabalho a termo resolutivo incerto**, com omissão de qualquer referência a factos suscetíveis de integrar a situação justificativa da contratação, e não definição fundamentada do motivo para a contratação violam, respetivamente, o nº 2 do artigo 95º do RCTFP e a alínea a) do nº 1 do mesmo artigo e o nº 1 do artigo 93º.

5. Estas são ilegalidades abrangidas pelo regime de nulidade a que se refere o n.º 3 do artigo 92º do RCTFP, e determinaram despesa ilegal, pelo que se dá por verificada a ilicitude financeira, recaindo no Demandado a respetiva responsabilidade (cfr. artigos 61º, n.º 1, 62º, n.º 2, e 67º, n.º 3, da Lei n.º 98/97)**,** pois representou o Município nos contratos celebrados. O Demandado agiu de forma censurável, pois não atuou com o cuidado exigível a um Presidente de Câmara Municipal prudente na gestão dos dinheiros públicos, mas, beneficiando do regime de atenuação da culpa.

6. **Trabalho Extraordinário –** O Tribunal considerou que o Demandado violou o disposto no n.º 1 do artigo 34º do Decreto-Lei n.º 259/98 e no n.º 5 do artigo 212º do RCTFP, dando-se por verificada a ilicitude financeira na medida em que autorizou os pagamentos relativamente a trabalho extraordinário que não estava em concreto previamente autorizado. O Demandado atuou de forma censurável, pois não agiu com o cuidado exigível a um Presidente de Câmara Municipal prudente na gestão dos dinheiros públicos e, logo, considera-se culposa a sua conduta e dá-se por verificada a infração que lhe foi imputada, no entanto, o Tribunal decidiu ser adequado condená-lo na multa mínima prevista no n.º 2 do artigo 65º da Lei n.º 98/97.

CONTRATO DE TRABALHO A TERMO RESOLUTIVO CERTO / CONTRATO DE TRABALHO A TERMO RESOLUTIVO INCERTO / RECLASSIFICAÇÃO PROFISSIONAL / TRABALHO EXTRAORDINÁRIO

**Conselheiro Relator:** Mota Botelho

**Sentença nº 018/2012 - 3ª S/SS**
**Processo nº: 14-JRF/2011**
**3ª Secção em 1ª Instância – 31/10/2012**

**Sumário:**

1. Nas empreitadas de conceção/construção, as despesas decorrentes de erros de conceção do projeto, salvo a exceção prevista no n.º 2 do artigo 37.º do DL 59/99, de 02/03, são da responsabilidade do empreiteiro, nos termos dos artigos 37.º, n.º 1, e 38.º do referido diploma legal;
2. Os Demandados, ao terem decidido assumir, em nome da Câmara, a despesa decorrente de erros do projeto da empreitada (projeto de estabilidade), quando estes eram imputáveis ao empreiteiro, violaram o disposto nos artigos 37.º, n.º 1, e 38.º, do DL 59/99, de 02/03, e, por esta via, o disposto nos artigos 65.º, n.º 1, alínea b), e 59.º, nºs 4, 5 e 6, da LOPTC, incorrendo em responsabilidade financeira sancionatória e reintegratória.
3. Com a entrada em vigor do Código dos Contratos Públicos, podem ser celebrados, por ajuste direto, contratos de empreitadas de obras públicas, cujo valor seja inferior a €150.000 (vide artigo 19.º, n.º 1, alínea a));
4. Anteriormente, ou seja, com o Decreto-Lei n.º 59/99, de 02/03, podiam ser celebrados, por ajuste direto, contratos de empreitadas de obras públicas, cujo valor estimado fosse inferior a €24.939,89 ou a €4.987,98 (vide artigo 48.º, n.º 2, alíneas d) e e)), sendo que, em matéria de responsabilidade financeira sancionatória, se aplica a lei mais favorável (artigo 2.º, n.º 4, do Código Penal, aplicável "ex vi" do 80.º, alínea c) da LOPTC);

5. Tendo ficado provado que a autarquia local já havia adjudicado ao consórcio adjudicatário outros ajustes diretos, cujo valor acumulado era superior a €150.000, e que estes tiveram por objeto prestações completamente diversas do ajuste direto em causa, no montante de €50.065,83, teremos necessariamente que concluir que tal contrato podia ser celebrado por ajuste direto, por o mesmo não se subsumir no âmbito da proibição constante no n.º 2 do artigo 113.º do CCP, sendo este o regime concretamente mais favorável.

AJUSTE DIRETO / ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA LIMITAÇÃO DA LIBERDADE DE ESCOLHA DAS ENTIDADES A CONVIDAR PARA PARTICIPAÇÃO NO PROCEDIMENTO DE AJUSTE DIRETO / APLICAÇÃO DA LEI MAIS FAVORÁVEL / CONSTRUÇÃO / EMPREITADA DE CONCEÇÃO / ERROS DO PROJETO / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA E REINTEGRATÓRIA

**Conselheira Relatora:** Helena Ferreira Lopes

**Acórdão nº 011/2012 - 3ª S/PL**
**Processo nº: 03-JC/2010**
**3ª Secção em Plenário – 02/07/2012**

**Sumário:**

1. A invocação pelo recorrente da inconstitucionalidade do poder sancionatório legalmente atribuído ao Tribunal de Contas, não pode proceder, pois, o legislador constitucional abriu-se a novas competências e atribuições do Tribunal de Contas, nomeadamente, à efetivação de responsabilidade por infrações financeiras que íntegra, sem quaisquer dúvidas, a responsabilidade sancionatória, como é o caso destes autos.

2. Quanto à determinação do número de ilícitos financeiros sancionatórios, o entendimento perfilhado pelo Recorrente seria de estarmos perante uma única infração sancionatória na forma continuada num quadro de múltiplas autorizações de despesa e pagamento ilegais, mas, o Tribunal entende que os bens jurídicos tutelados são diversos e diferentes, pelo que existem duas

infrações financeiras distintas, uma pela violação das normas dos artigos 25º a 35º do Decreto-Lei nº 259/98, de 18 de Agosto, referentes a trabalho extraordinário em desconformidade com aqueles normativos, autorizado e pago pelo Recorrido, integrando a previsão legal do artº65º-nº 1-b) da LOPTC e outra pela violação do artº 38º do Decreto-Lei nº 106/2002, de 13 de Abril, referente ao estatuto dos bombeiros municipais, por ausência de norma autorizadora das despesas e pagamentos a título de gratificações ordenadas pelo Demandado, integrando a previsão legal do artº 65-nº-1-b) da LOPTC.

3. O incumprimento do artº 77º do C. Penal invocado pelo demandado não é aplicável, pois, não está em causa qualquer concurso de crimes ou crime continuado.

4. Quanto a um aposentado da função pública e salvo autorização do 1º Ministro, o recorrente só podia pagar um terço da remuneração da função exercida sendo essa a remuneração devida por aqueles serviços, pelo que os pagamentos que excederam este valor são ilegais e indevidos, dando lugar a responsabilidade reintegratória.

5. Não é permitido a acumulação do subsídio de refeições com qualquer outra prestação de idêntica natureza ou finalidade. E, estando em causa dinheiros públicos, as despesas só podem ser autorizadas se devidamente documentadas, pelo que são indevidos os pagamentos de refeições a membros do executivo.

6. Não se justifica a requerida redução (e, muito menos a relevação) da responsabilidade sancionatória do Recorrente o qual apercebendo-se de que este Tribunal condenara em multa o Vice-Presidente, ordenou e autorizou que o valor da multa fosse paga pelos cofres da autarquia, comportamento que se reputa, como já a 1ª instância considerou, de grosseira negligência.

ANO 2003 E 2004 / AUTARQUIA LOCAL / AUTORIZAÇÃO DE DESPESAS / CONTRATAÇÃO DE FUNCIONÁRIA APOSENTADA / GRATIFICAÇÕES DOS BOMBEIROS / NEGLIGÊNCIA / PAGAMENTO INDEVIDO / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA REINTEGRATÓRIA / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA / TRABALHO EXTRAORDINÁRIO / VERIFICAÇÃO EXTERNA DE CONTAS

**Conselheiro Relator:** Morais Antunes

**Acórdão nº 019/2012 - 3ª S/PL**
**Processo nº: 05 RO JRF/2011**
**3ª Secção em Plenário – 28/11/2012**

**Sumário:**

O Demandado, em processo de julgamento de responsabilidade sancionatória, não pode socorrer-se do instituto da ampliação do âmbito do recurso, previsto no artigo 684º-A do C.P.C., na resposta ao recurso interposto pelo Ministério Público da sentença final proferida em 1ª instância que julgou provada a prática de infração financeira sancionatória mas dispensou o Demandado da pena, pois, in casu, em que a matéria é exclusivamente sancionatória, tal Instituto não está previsto na LOPTC nem nas normas supletivas aplicáveis do Código de Processo Penal.

INSTITUTO DA AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DO RECURSO / NORMA SUPLETIVA / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA

**Conselheiro Relator:** Morais Antunes

**Acórdão nº 020/2012 - 3ª S/PL**
**Processo nº: RO N.º 4 JRF /2012**
**3ª Secção em Plenário – 13/12/2012**

**Sumário:**

- Reclamação do Ministério Público de despacho judicial que, em processo de auditoria, não admitira o recurso ao abrigo do disposto nos artigos 79º-nº 1-a), 96º-nº 2, 98º-nº 3 e 109º-nº 3 da LOPTC.
- O Plenário da 3ª Secção desatendeu a reclamação, mantendo a decisão da 1ª instância, uma vez que nos processos de auditoria

só há recurso em matéria emolumentar (artº 96º-nº 2 da LOPTC).

ASSUNÇÃO DE ENCARGOS / CONSULTADORIA JURÍDICA / RECURSO EM MATÉRIA EMOLUMENTAR / SERVIÇOS DE ADVOCACIA / VERIFICAÇÃO DE CONTAS

**Conselheiro Relator:** Morais Antunes

# SECÇÃO REGIONAL DOS AÇORES

**Decisão nº 009/2012 - SRA**
**Processo nº: 44/2012**
**Sessão ordinária: 25/07/2012**

**Sumário:**

1. O critério de adjudicação fixado no programa do procedimento relativo ao contrato de empreitada de remodelação e ampliação do antigo hospital militar da Boa Nova, em Angra do Heroísmo, foi o da proposta economicamente mais vantajosa, com ponderação dos fatores Preço (40%) e Qualidade técnica da proposta (60%).
2. Relativamente ao fator Preço, a fórmula do modelo de avaliação determina a atribuição da pontuação máxima às propostas cujo valor seja igual a € 1 700 000,00 (que corresponde ao limiar do preço anormalmente baixo fixado para este procedimento), e a mesma pontuação para as propostas que apresentem qualquer preço inferior.
3. Em consequência, cinco das seis propostas admitidas apresentaram o preço de € 1 700 000,00 ou de € 1 700 000,01, o que indicia a existência de fatores de condicionamento da concorrência, com eventual agravamento do resultado financeiro.
4. A fórmula utilizada no modelo de avaliação das propostas, por não permitir distinguir as propostas abaixo do valor correspondente ao limiar do preço anormalmente baixo – tratando-as todas como se fossem iguais, mesmo que tivessem preços muito distintos –, prejudicou a aplicação do regime de propostas com preço anormalmente baixo fixado no artigo 71.º do Código dos Contratos Públicos (CCP) e pode ter travado a apresentação de propostas economicamente mais vantajosas, contrariando o critério de adjudicação adotado, com preterição do disposto na alínea a) do artigo 74.º do CCP.
5. As ilegalidades verificadas mostram-se suscetíveis de conduzir a uma alteração do resultado financeiro do contrato.
6. No caso de ilegalidade que altere ou seja suscetível de alterar o resultado financeiro, o Tribunal pode conceder o visto e fazer recomendações aos serviços e organismos no sentido de suprir ou evitar no futuro tais ilegalidades (n.º 4 do artigo 44.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto).

CONTRATO DE EMPREITADA / MODELO DE AVALIAÇÃO DAS PROPOSTAS / PREÇO ANORMALMENTE BAIXO / PROPOSTA ECONOMICAMENTE MAIS VANTAJOSA / VISTO COM RECOMENDAÇÕES

**Conselheiro Relator:** Nuno Manuel Pimentel Lobo Ferreira

**Relatório de Auditoria nº 016/2012 - FS/SRA**
**Processo nº: 12/104.02-AUDIT**
**18.12.2012**

**ASSUNTO:** Auditoria ao Município da Praia da Vitória — Dívida pública e encargos plurianuais.

**Conselheiro Relator:** Nuno Manuel Pimentel Lobo Ferreira

AUDITORIA FINANCEIRA / CONSOLIDAÇÃO ORÇAMENTAL / CONTRATO-PROGRAMA / DÉFICE EXCESSIVO / DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA / EMPRÉSTIMO / ENCARGO FUTURO / ENCARGO PLURIANUAL / ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL / GESTÃO ORÇAMENTAL / JURO / REPOSIÇÃO DO EQUILÍBRIO FINANCEIRO / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA / SUSTENTABILIDADE

# SECÇÃO REGIONAL DA MADEIRA

**Decisão nº 010-FP/2012 - SRM**
**Processo nº: 27 e 29/2012**
**Sessão ordinária: 07/09/2012**

**Sumário:**

1. Nos termos concatenados dos artigos 132.º, n.º 1, alínea n), e 139.º, n.os 2, 3 e 5, do Código dos Contratos Públicos, sendo o critério de adjudicação adotado no âmbito de um concurso público o da proposta economicamente mais vantajosa, o modelo de avaliação definido deve indicar, relativamente a cada um dos fatores ou subfactores elementares respeitantes aos aspetos da execução do contrato a celebrar submetidos à concorrência pelo caderno de encargos, a respetiva escala de pontuação, bem como a expressão matemática ou o conjunto ordenado de diferentes atributos suscetíveis de serem propostos que permita a atribuição das pontuações parciais, às quais serão aplicados os coeficientes de ponderação fixados para aqueles fatores e subfactores.

2. Esta exigência visa garantir que a elaboração do modelo de avaliação das propostas se faça em moldes conformes com os princípios da igualdade, da concorrência, da imparcialidade, da transparência, da publicidade e da boa-fé, reconhecidamente dominantes nos procedimentos pré-contratuais, os quais transparecem quer do artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, quer do artigo 1.º, n.º 4, do mesmo Código dos Contratos Públicos.

3. Ao incluir expressões que não foram suficientemente densificadas, tais como "é adequado", "é parcialmente adequado", "não é adequado", "são totalmente adequados", "são na generalidade adequados", "descrição detalhada", "descrição pouco detalhada" e "descrição insuficiente", para efeitos de atribuição das pontuações parciais definidas para os subfactores inseridos num dos fatores de avaliação das propostas, o modelo adotado pela entidade adjudicante nos dois procedimentos pré-contratuais apreciados desrespeitou a disciplina normativa que emerge das normas citadas;

4. A violação dos invocados preceitos determina, em ambos os casos, a anulabilidade do ato final de adjudicação, nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, a qual se

transmite ao contrato outorgado, por força do consignado no artigo 283.º, n.º 2, do Código dos Contratos Públicos;

5. Embora a ilegalidade assinalada constitua motivo de recusa de visto no quadro da previsão da alínea c) do n.º 3 do artigo 44.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, pode, ainda assim, o Tribunal de Contas recorrer à faculdade consagrada no n.º 4 do artigo 44.º da mesma Lei, de conceder o visto e recomendar à entidade fiscalizada que, futuramente, evite a sua prática.

ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DIRETA / CONTRATO DE EMPREITADA / CONCURSO PÚBLICO / CRITÉRIO DE ADJUDICAÇÃO / MODELO DE AVALIAÇÃO DAS PROPOSTAS / PRINCÍPIOS CONCURSAIS

**Conselheiro Relator:** João Aveiro Pereira

**Relatório de Auditoria nº 014/2012 - FS/SRM**
**Processo nº: 12/2011-AUDIT**
**15.11.2012**

**ASSUNTO** Auditoria à concessão, exploração, conservação e manutenção dos lanços de estradas regionais atribuídos à VIAMADEIRA, S.A.

**Conselheiro Relator**: João Francisco Aveiro Pereira

AUDITORIA ORIENTADA / CONTRATO DE CONCESSÃO / CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO / CONSELHO DO GOVERNO REGIONAL / CUSTOS COM SERVIÇOS DE ASSESSORIA JURÍDICA E FINANCEIRA / DESORÇAMENTAÇÃO / DÍVIDA / FALTA DE FINANCIAMENTO / PARCERIA PÚBLICO-PRIVADA / REPROGRAMAÇÃO ORÇAMENTAL E FINANCEIRA / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA / SCUT

# RELAÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS NOS DOMÍNIOS DA UNIÃO EUROPEIA E INTERNACIONAL

## JULHO/DEZEMBRO 2012

## 1. ATIVIDADE DO TRIBUNAL DE CONTAS NO ÂMBITO DA UNIÃO EUROPEIA

### 1.1. Auditorias do Tribunal de Contas Europeu

No âmbito da União Europeia, o Tribunal de Contas português, como interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, exerce funções de organização e acompanhamento das ações de controlo deste Tribunal sobre a da aplicação em Portugal dos recursos financeiros da União Europeia.

No que se refere a este controlo, o Tribunal de Contas Europeu realizou, de julho a dezembro de 2012, com a participação do Tribunal de Contas português, auditorias em diversos domínios de acordo com o n.º 3 do art.º 248.º do Tratado UE, as quais foram acompanhadas pelo *Departamento de Auditoria III*.

### 1.2. Reunião anual do Comité de Contacto dos Presidentes das ISC da União Europeia

Realizou-se no Estoril, nos dias 18 e 19 de outubro, organizado pelo Tribunal de Contas português, a Reunião anual do Comité de Contacto dos Presidentes das ISC da União Europeia e que teve como temas:

Tema I – *Os desafios colocados às ISC relativamente ao próximo período de programação financeira da EU;*

Tema II – *Últimos desenvolvimentos na resposta à crise financeira e a experiência das ISC nesta matéria*.

A reunião foi presidida pelo Presidente do Tribunal de Contas e contou com a participação de 93 delegados das ISC dos Estados-Membros e do TCE, bem como das ISC da Croácia (país em fase de adesão) e de quatro países candidatos (a antiga República Jugoslava da Macedónia, Montenegro, Sérvia e Turquia), e ainda representantes da IDI-INTOSAI (Noruega) e SIGMA (OCDE).

Nesta reunião, o Secretário-Geral da INTOSAI e Presidente da ISC da Áustria efetuou uma apresentação sobre a Resolução A/66/209 da Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas: *"Promovendo a eficiência, responsabilidade, eficácia e transparência da Administração Pública através do reforço das Instituições Superiores de Controlo"*.

### 1.3. Sessão do Tribunal de Contas Europeu para apresentação às autoridades portuguesas do Relatório anual relativo ao exercício de 2011

No dia 8 de Novembro, uma Delegação do Tribunal de Contas Europeu, chefiada pelo seu Presidente, deslocou-se a Portugal para apresentação aos responsáveis da Administração Pública portuguesa, do relatório anual daquele Tribunal relativo ao exercício de 2011.

## 2. RELAÇÕES INTERNACIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS

Para além das ações desenvolvidas no âmbito da UE, como interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, o Tribunal de Contas português desenvolveu, no domínio das relações internacionais, no ano de 2012, as seguintes ações:

### 2.1. RELAÇÕES BILATERAIS E COOPERAÇÃO

#### 2.1.1. Visita ao Tribunal de Contas de Angola

O Conselheiro Presidente, acompanhado do Diretor-Geral, realizou, no dia 17 de julho, uma visita ao Tribunal de Contas de Angola, a convite do seu Presidente.

O programa da visita compreendeu uma sessão no Tribunal de Contas, encontros com Autoridades angolanas, uma Conferência na Assembleia Nacional e entrevistas para o programa "Transparência" da televisão angolana, em colaboração com o Tribunal de Contas.

No âmbito desta visita o Presidente do Tribunal de Contas proferiu na Assembleia Nacional uma Conferência sobre Parcerias Público-Privadas e sua fiscalização, seguida de debate.

A Conferência contou com a presença dos Membros e Dirigentes do Tribunal de Contas, de Membros do Governo, Deputados e Dirigentes da Administração Pública angolana.

### 2.1.2. Visita ao Tribunal de Contas de uma Delegação do Tribunal de Contas da República Popular da China

Uma Delegação do Tribunal de Contas da República Popular da China visitou o Tribunal de Contas português, no dia 10 de setembro, tendo como objetivo conhecer a organização, o funcionamento e a atividade do nosso Tribunal.

## 2.2. ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

### 2.2.1. INTOSAI – *Compliance Audit Subcommittee*

Organizado pelo Tribunal de Contas da Lituânia, decorreu em Vilnius, nos dias 19 e 20 de setembro, a 10:ª reunião do *Compliance Audit Subcommittee*, na qual participou o Tribunal de Contas.

### 2.2.2. Reunião do Grupo de Trabalho da Dívida Pública da INTOSAI

Decorreu em Helsínquia, nos dias 9 a 11 de setembro, com a participação do Tribunal de Contas português, a reunião do Grupo de Trabalho da Dívida Pública da INTOSAI, onde foram debatidos os temas de investigação em curso no Grupo, a saber:

- *Impact of financial crises on public debt*;
- *Contingent debt*;
- *Evaluation of information systems related to public debt management*; e
- *Public debt management office*.

### 2.2.3. *VII Jornadas EUROSAI/OLACEFS*

O Tribunal de Contas português participou em Tbilisi, Geórgia, nos dias 16 a 19 de setembro, nas *VII Jornadas EUROSAI/OLACEFS*.

Estas *VII Jornadas* tiveram como tema:

*A BOA GESTÃO NO SETOR PÚBLICO. O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E INSTITUIÇÕES CONGÉNERES*

subdividido em dois Subtemas:

Subtema I – *O reforço da confiança dos interessados. Auditoria sobre a Integridade*;

Subtema II – *A reforma da gestão das Finanças Públicas. Tendências e lições*.

Sublinha-se que na sessão oficial de abertura da Conferência foi pelo Presidente do Tribunal de Contas de Portugal e Presidente da EUROSAI proferido um discurso sobre a atividade desenvolvida pela EUROSAI.

### 2.2.4. **INTOSAI – Reunião do Comité de Doadores (*Donor Steering Committee*)**

Decorreu em Londres, nos dias 17 a 19 de outubro, a 5ª reunião do Comité de Doadores da INTOSAI, na qual o Tribunal de Contas português participou.

Esta reunião teve como principal objetivo discutir os progressos realizados nos apoios aos projetos em desenvolvimento e as modalidades de financiamento das ISCs.

### 2.2.5. ***EUROSAI* – Grupo de Trabalho sobre auditoria ambiental**

O Tribunal de Contas português participou em Ayia Napa, no Chipre, no dia 22 de outubro, na 10.ª Reunião do Grupo de Trabalho sobre auditoria ambiental que teve como temas principais o desenvolvimento sustentável e os dados em auditoria ambiental.

### 2.2.6. ***VII Assembleia Geral da Organização das ISC da CPLP***

Realizou-se na Cidade da Praia, Cabo Verde, nos dias 24 a 26 de outubro, a *VII Assembleia Geral da Organização das ISC da CPLP*, e que contou com a participação de todos os seus membros.

O Tema debatido na Assembleia Geral foi *As melhores práticas adotadas pelas ISC na área da auditoria.*

### **2.2.7. XXII Assembleia Geral da OLACEFS**

Realizou-se em Gramado, Brasil, nos dias 5 a 10 de novembro, a *XXII Assembleia Geral da OLACEFS – Organização Latino-americana e das Caraíbas de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, Grupo Regional da INTOSAI, que contou com a presença do Tribunal de Contas, na sua qualidade de membro colaborador (de acordo com os novos Estatutos, *membro aderente*).

Esta *Assembleia Geral* contou com a discussão dos seguintes temas:

Tema I – *Auditorias coordenadas como estratégia de capacitação;*
Tema II – *A aplicação dos padrões internacionais de auditoria na OLACEFS;*
Tema III – *A fiscalização de subsídios sociais como mecanismo de redução da pobreza;*
Tema IV – *Assegurando a qualidade nos processos internos das EFS.*

No âmbito do quarto tema debatido, o Tribunal de Contas apresentou uma contribuição escrita subordinada ao tema *Cumprimento da qualidade em processos internos*.

### 2.2.8. EUROSAI – Reunião da Equipa 2 do Plano Estratégico

O Tribunal de Contas português participou em Potsdam, Alemanha, nos dias 8 e 9 de novembro, na segunda Reunião da Equipa 2 do Plano Estratégico, no âmbito da execução do objetivo 2 do Plano Estratégico da EUROSAI 2011-2014 de promover e facilitar a implementação das *ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions*

### 2.2.9. EUROSAI – Reunião da Equipa 1 do Plano Estratégico

Organizado pelo Tribunal de Contas francês, realizou-se em Paris, nos dias 8 e 9 de novembro, a terceira reunião da Equipa 1 do Plano Estratégico da EUROSAI, na qual participou o Tribunal de Contas português.

### 2.2.10. EUROSAI – Reunião da Equipa 3 do Plano Estratégico

O Tribunal de Contas português participou em Varsóvia, Polónia, nos dias 4 e 5 de dezembro, na Reunião anual da Equipa 3 do Plano Estratégico da EUROSAI.

## 2.3. O TRIBUNAL DE CONTAS COMO AUDITOR DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

O Tribunal de Contas português, enquanto auditor das contas da União da Europa Ocidental (UEO), procedeu a uma auditoria às contas de 2011 da Assembleia da UEO.

O Tribunal desenvolveu, também, uma auditoria à *ESO - Organização Europeia para a Observação Astronómica do Hemisfério Sul* que teve por objetivos: Certificação das contas de 2011; *Procurement audit 2011*; e *The Astronomy & Astrophysics accounts certification letter*.