



REVISTA

DO

TRIBUNAL DE CONTAS

FICHA TÉCNICA

Director: *Presidente do Tribunal de Contas,*

— **Alfredo José de Sousa**

Administração: *Conselho Administrativo do Cofre do Tribunal de Contas*

Coordenação deste número:

Director-Geral do Tribunal de Contas,

– **José Fernandes Farinha Tavares**

e *Auditor-Coordenador do DCP,*

– **Manuel Freire Barros**

Composição e Paginação:

– **Isabel Trigo**

Colaboração e Apoio Técnico:

– **Departamento de Consultadoria e Planeamento**

Propriedade: *Tribunal de Contas*

Direcção, Redacção e Administração: *Sede do Tribunal de Contas,*

Av. da República n° 65 -1050 Lisboa

Distribuição e assinaturas: *Av. da República n° 65 - 1050 Lisboa*

Impressão: **Grafiletra** – Artes Gráficas, Lda

N° 34 – Julho a Dezembro de 2000

ISSN: 0871 3065

Tiragem: 1750 exemplares

Depósito Legal: 93097/95



Visita à Sede do Tribunal de Contas da União (Brasil) dos membros das Delegações participantes no IV Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, realizado em Brasília de 3 a 7 de Setembro de 2000.

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

SUMÁRIO

ESTATUTO EDITORIAL

ESTUDOS

<i>A desorçamentação das despesas públicas.....</i>	23
<i>Por: Vitor Bento</i>	
<i>A independência da auditoria pública no Reino Unido.....</i>	37
<i>Por: Sir John Bourn KCB</i>	
<i>A missão das ISC e a auditoria operacional.....</i>	49
<i>Por: Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt</i>	
<i>Questões metodológicas na auditoria operacional.....</i>	55
<i>Por: Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt</i>	
<i>Auditoria ambiental: instrumento de controle para a gestão ambiental.....</i>	61
<i>Por: Denise Pinheiro Francisco</i>	

DOCUMENTOS

Palavras proferidas por sua Excelência o Conselheiro Presidente no acto de posse dos Auditores coordenadores da Direcção Geral do Tribunal de Contas – Sede e Secções Regionais.....	73
Palavras proferidas por sua Excelência o Conselheiro Presidente no acto de posse de Juízes Conselheiros do Tribunal de Contas.....	79
Palavras proferidas pelo Juiz Conselheiro Freitas Pereira no acto de posse de Juízes Conselheiros do Tribunal de Contas.....	87

Conclusões e recomendações do IV Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa.	
Tema I.....	93
Tema II.....	97
X Assembleia geral das OLACEFS	
Tema I – auditoria ambiental	103
Tema II – desempenho das EFS e indicadores de rendimento.....	129

ACÓRDÃOS

FISCALIZAÇÃO PRÉVIA (1ª SECÇÃO)

Acórdão n° 56/00, de 19 de Setembro de 2000 — <i>Ajuste directo. Circunstância imprevista à execução da obra. Concurso público. Dono da obra. Empreitada de Obra pública. Nulidade.....</i>	145
Acórdão n° 58/00, de 26 de Setembro de 2000 — <i>Ajuste directo. Concurso internacional. Concurso público. Contrato de prestação de serviços. Nulidade. Valor do contrato.</i>	149
Recurso Ordinário n° 2/99, de 17 de Outubro de 2000 — <i>Concurso público. Nulidade.....</i>	155
Recurso Ordinário n° 14/00, de 24 de Outubro de 2000 — <i>Contrato de execução periódica. Emolumento.</i>	163
Recurso Ordinário n° 17/2000, de 17 de Outubro de 2000 — <i>Empreitada de obra pública. Trabalhos a mais. Nulidade. Ajuste directo. Contrato adicional.....</i>	173
Recurso Ordinário n° 27/00, de 19 de Dezembro de 2000 — <i>Empreitada de obra pública. Dono da obra.</i>	183
Recurso Ordinário n° 30/00, de 19 de Dezembro de 2000 — <i>Ajuste directo. Empreitada de obra pública.....</i>	193

Recurso Ordinário nº 31/00, de 12 de Dezembro de 2000 — <i>Circunstância imprevista à execução da obra. Dono da obra. Empreitada de obra pública.</i>	197
Recurso Ordinário nº 33/00, de 12 de Dezembro de 2000 — <i>Ajuste directo. Dono da obra.</i>	201
Recurso ordinário nº 37/00, de 12 de Dezembro de 2000 — <i>Concurso Público. Concorrente. Alteração do resultado financeiro</i>	207

EFFECTIVAÇÃO DE RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS (3ª SECÇÃO)

Sentença nº 2/00, de 25 de Maio de 2000 — <i>Amnistia. Causa da extinção de procedimento. Responsabilidade financeira sancionatória.</i>	217
Acórdão nº 1/00, de 15 de Novembro de 2000 — <i>Amnistia. Absolvição do pedido. Infracção sancionatória. Repetição da audiência de julgamento</i>	223
Acórdão nº 2/00, de 13 de Dezembro de 2000 — <i>Acto ilícito. Caso julgado. Culpa. Dolo. Negligência. Pagamentos indevidos. Responsabilidade financeira sancionatória. Responsabilidade financeira reintegratória</i>	243

CRÓNICA DA JURISPRUDÊNCIA

ÍNDICE DE TEMAS	283
FISCALIZAÇÃO PRÉVIA (1ª SECÇÃO)	287
EFFECTIVAÇÃO DE RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS	299

CONCLUSÕES DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA

FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE - 1ª SECÇÃO

Relatório de Auditoria nº 8/2000, de 11 de Julho de 2000 — *Auditoria. Direcção Geral dos Serviços Prisionais. Segurança interna. Ajuste directo. Caderno de encargos. Especificações técnicas. Incumprimento do prazo de execução. Caução. Atraso em procedimentos urgentes. Falta de cabimento. Fiabilidade do suporte documental. Trabalhos a mais. Programação deficiente de obras.* 307

Relatório de Auditoria nº 9/2000, de 11 de Julho de 2000 — *Auditoria. Câmara Municipal de Lagoa. Audiência de interessados. Avaliação curricular. Regularização de situações. Renovação do contrato. Contrato de trabalho a termo certo. Cabimento de verba irregular*..... 341

FISCALIZAÇÃO SUCESSIVA – 2ª SECÇÃO

Relatório de Auditoria nº 33/2000, de 15 de Junho de 2000 — *Auditoria. Auditoria de gestão. PIDDAC. Trabalhos a mais. Estabelecimentos de ensino. Programação financeira incorrecta. Encargos plurianuais. Deficiência de projecto. Higiene e segurança no trabalho. Atrasos na execução. Desvio nos custos.*..... 347

Relatório de Auditoria nº 39/2000, de 15 de Junho de 2000 — *Auditoria. Instituto Português do livro e das bibliotecas. Execução por projecto. Apoio financeiro. Bolseiro. Pagamentos indevidos.*..... 359

Relatório de Auditoria nº 40/2000, de 15 de Junho de 2000 — *Benefícios fiscais. Conta poupança-habitação. Despesa fiscal. Sigilo bancário.*..... 367

Relatório de Auditoria nº 41/2000, de 27 de Junho de 2000 — *Auditoria. Instituto da Conservação da Natureza. Sistema de controlo interno. Segregação de funções. Cobrança de Receitas. Inventário. Fundo de maneió. Horas extraordinárias. Ajudas de custo. Aquisição de bens e serviços.*..... 379

Relatório de Auditoria nº 43/2000, de 27 de Junho de 2000 — <i>Expo 98. Auditoria. Financiamento Creditício. Aval do Estado. Serviço da dívida. Sistema de controlo interno. Assunção de passivos. Segregação DDE. Project Management.</i>	387
Relatório de Auditoria nº 44/2000, de 12 de Julho de 2000 — <i>Auditoria. Aquisição de serviços. Aquisição de bens. Hospital D. Estefânia. Controlo Interno. Preterição de formalidades. Pagamentos indevidos. Recusa de visto. Quadro de pessoal desfalcado.</i>	395
Relatório de Auditoria nº 46/2000, de 12 de Julho de 2000 — <i>Segurança social. Controlo interno. Auditoria. Follow-up. Cobrança de contribuições. Prescrição de dívidas. Centros Regionais de segurança social. Instituto de gestão financeira da segurança social.</i>	399
Relatório de Auditoria nº 48/2000, de 28 de Setembro de 2000 — <i>Associação de Municípios do distrito de Setúbal. Auditoria. Segregação de funções. Controlo interno. Preterição de formalidades. Controlo orçamental. Cabimento de verba.</i>	405

CRÓNICA DA LEGISLAÇÃO

ÍNDICE DE TEMAS	409
ACTOS LEGISLATIVOS	
Leis	419
Decretos-Leis	421
Decretos Legislativos Regionais	431
OUTROS ACTOS NORMATIVOS	
Decreto Regulamentares	435
Decretos Regulamentares Regionais	436
Resoluções do Conselho de Ministros	437
Portarias	441
Despachos Normativos.....	443
ACTOS RELATIVOS A ACTOS NORMATIVOS	
Resoluções da Assembleia Leg. Reg.....	447

Avisos	448
Instruções do tribunal de Contas	449
Resoluções do Tribunal de Contas	450
Pareceres do Tribunal de Contas	451
Relatório de Actividades do Tribunal de Contas	452
Acórdãos do Tribunal Constitucional	453
Assentos do Supremo Tribunal de Justiça	454

ARQUIVO HISTÓRICO

Alguns aspectos da contabilidade de manufacturas portuguesas do Sec. XVIII: O caso do companhia da fábrica das sedas — 2ª administração 1745-1747.....	457
<i>Por:</i> Judite Cavaleiro Paixão	

NOTÍCIAS

Relações Comunitárias e Internacionais do Tribunal de Contas Português — Julho a Dezembro de 2000	503
---	-----

INFORMAÇÃO BIBLIOGRÁFICA

Monografias e analíticos de publicações periódicas	521
Publicações periódicas	541
Índices de assuntos.....	547
Índices de autores.....	557

ESTATUTO EDITORIAL

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

O sistema de fiscalização financeira externa portuguesa é influenciado por um princípio que, vindo do Direito Romano e tendo expressão tanto do Direito Privado como no Direito Público português 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 incontornável dos que administram, a qualquer título, dinheiros ou outros activos públicos.

Como forma apurada de tomar essas contas, com independência, imparcialidade ou isenção, surge a jurisdição de Contas, aspecto central de uma jurisdição das 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 democrática de 1976, sobretudo a partir da Revisão de 1989, como um Tribunal integrado no aparelho judiciário e vem progressivamente a afirmar-se como órgão supremo de controlo financeiro do Estado de Direito democrático.

É neste contexto que se insere a Revista do Tribunal de Contas, como 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 dos Estudos, ocupa especial relevo nos seus objectivos a preocupação de proporcionar 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 mediante a publicação de jurisprudência, estudos, pareceres, informações e documentos sobre matérias conexas com as suas atribuições.

Assim, tendo em conta o seu Regulamento, aprovado pelo Despacho nº 72/98-GP, de 23 de Julho de 1998, adoptando uma periodicidade, em regra, semestral, a Revista apresenta um conteúdo típico estruturado nos seguintes capítulos ou secções:

Estudos
Documentos
Publicação integral de acórdãos seleccionados
Crónica da jurisprudência seleccionada (sumários)
Relatórios de Auditoria
Crónica da legislação seleccionada (sumários)
Arquivo Histórico
Notícias
Recensão Bibliográfica
Informação bibliográfica.

O Director

A handwritten signature in black ink, consisting of a long horizontal stroke on the left, a small vertical tick, and a large, sweeping loop on the right.

(Alfredo José de Sousa)

Despacho nº 72/98 - 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, e 33/95, de 22 de Março.

Entretanto, justificando-se a introdução de mais algumas alterações ao dito Regulamento mercê dos ajustamentos institucionais decorrentes da nova Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas 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, determino o seguinte:

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, relatórios de auditoria, estudos, pareceres, informações e documentos sobre matérias inseridas no âmbito das suas atribuições.

Artigo 2º (Propriedade e administração)

1. A Revista é propriedade do Cofre do Tribunal de Contas.
2. A administração pertence ao Conselho Administrativo do Cofre.
3. O apoio técnico é prestado pelo Gabinete de Estudos, sendo o apoio administrativo prestado pela Contadoria-Geral dos Serviços Adminis-

trativos, nos termos que vierem a ser definidos pelo Director-Geral, com o acordo do Presidente do Tribunal.

4. Os estudos ou trabalhos elaborados para publicação são remunerados, de acordo com tabela própria a aprovar pelo Conselho Administrativo.

Artigo 3º (Direcção)

1. A Direcção da Revista cabe ao Presidente do Tribunal de Contas.
2. Compete ao Director da Revista ou a quem ele delegar:
 - a) Definir a linha de orientação da Revista;
 - b) Planificar, previamente, os temas a abordar em cada número da revista;
 - c) Estabelecer contactos e endereçar convites a pessoas de reconhecida competência, que queiram colaborar na Revista;
 - d) Apreciar os artigos enviados por eventuais colaboradores e seleccionar os que devem ser publicados;
 - e) Decidir que publicações devem ser objecto de permuta, de distribuição gratuita ou de assinatura mais favorável.
3. Para efeitos das als. b) e d) o Director da Revista poderá constituir um Conselho de Redacção com um mandato trienal, renovável.

Artigo 4º (Regime financeiro)

As despesas e receitas originadas pela publicação e comercialização da Revista são, respectivamente, suportadas e arrecadas 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:

- I — Estatuto Editorial**
- II — Estudos**
- III — Documentos**

- IV — **Acórdãos seleccionados** (a publicar na íntegra)
 - A — Da 1ª Secção (Fiscalização Prévia)
 - B — Da 3ª Secção (Efectivação de responsabilidades financeiras)
 - C — Do Plenário Geral
- V — **Crónica da Jurisprudência seleccionada** (Sumários)
 - A — Da 1ª Secção (Fiscalização Prévia)
 - B — Da 3ª Secção (Efectivação de responsabilidades financeiras)
 - C — Do Plenário Geral
- VI — **Relatórios de Auditoria**
 - A — Relatórios a publicar na íntegra
 - 1ª Secção (Fiscalização concomitante)
 - 2ª Secção (Fiscalização concomitante e sucessiva)
 - B — Conclusões de Relatórios
 - 1ª Secção (Fiscalização concomitante)
 - 2ª Secção (Fiscalização sucessiva)
- VII — **Crónica da Legislação seleccionada** (Sumários)
- VIII — **Arquivo Histórico**
- IX — **Notícias**
- X — **Recensão Bibliográfica**
- XI — **Informação Bibliográfica**

Artigo 6º

(Fornecimento de jurisprudência e de relatórios de auditoria)

A fim de garantir a existência do material actual a incluir nas Secções IV a VII a que se refere o artigo anterior, devem ser enviadas ao Gabinete de Estudos, mediante disquete informática ou meio equivalente:

- a) Pela Secretaria, cópias de todos os acórdãos e/ou sentenças proferidos pelas 1ª e 3ª Secções e Plenário Geral, logo após a aprovação dos mesmos pelo Tribunal;
- b) Pelas Contadorias-Gerais do Visto e de Contas, cópias de todos os relatórios de auditoria, logo após a fixação destes pelo Tribunal, salvo deliberação contrária à respectiva publicação.

Artigo 7º
(Periodicidade)

Em regra, 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 disquete informática. Os autores dos trabalhos garantirão previamente a prova do conteúdo da referida disquete informática.

Artigo 9º
(Revogação e vigência)

1. É revogado o Despacho DP nº 33/95, de 22 de Março.
2. O presente Despacho entra imediatamente em vigor.

Lisboa, 23 de Julho de 1998.

O Conselheiro Presidente

Alfredo José de Sousa

A DESORÇAMENTAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS*

Por: Vitor Bento

* Texto de apoio para a apresentação efectuada no debate promovido pela Ordem dos Economistas, em 9-10-2000, subordinado ao tema "Controlo Orçamental e Desorçamentação".

1. Introdução

A contabilidade não é uma ciência nem tem pretensões de verdade absoluta. É apenas um conjunto de convenções dirigidas ao registo da situação e modificações patrimoniais das entidades económicas. Como conjunto de convenções que é, o seu valor e a sua utilidade poderão ser sempre questionados e o seu conteúdo e a sua estrutura poderão ser sempre modificados por outros que melhor sirvam os interesses que visa atingir. Por outro lado, a sua utilidade só será devidamente assegurada se o conjunto for coerente entre si e se as convenções (ou regras) forem seguidas consistentemente. Estas considerações aplicam-se, quer à contabilidade dita comercial, quer à contabilidade pública, que, embora constituindo conjuntos diferentes, se sujeitam aos mesmos princípios gerais.

Serve este intróito para estabelecer que não tenho, sobre o tema da chamada “desorçamentação”, qualquer posição “fundamentalista” ou fechada, no que respeita a formalismos, e que apenas mantenho uma opinião intransigente no que se refere à salvaguarda de dois princípios fundamentais que adiante demonstrarei: a necessidade do controlo democrático das contas públicas, como pedra basilar do funcionamento de uma democracia, e a transparência quanto ao aperto da restrição orçamental a que o Sector Público está sujeito. Isto para, por um lado, se não hipotecar o futuro à custa do presente e se respeitar a ética de responsabilidade inter-geracional (ou apenas entre ciclos políticos) inerente a um justo exercício da cidadania e, por outro lado, se conhecer o verdadeiro impacto macroeconómico da acção do sector público.

2. Âmbito do Sector Público

A entidade contabilística a que comumente se chama “Orçamento” (e que mais propriamente se deveria talvez referir à Conta Geral), destina-se a registar todas as transacções – despesas e receitas, incluindo as que resultam dos financiamentos obtidos – realizadas pelas Administrações Públicas e que, em sentido lato, envolvem o chamado dinheiro dos contribuintes, passados, presentes e futuros. Com um pouco mais de rigor devemos referir que, para efeitos de segmentação contabilística e reflectindo a organização política e administrativa do País, deverá ter-se presente a seguinte estrutura sectorial do que designámos por Administrações Públicas:

- Sector Público Administrativo (SPA), que é a entidade mais abrangente e engloba, como subsectores relevantes:
 - o Estado – que abrange a Administração Central da República e a que se associam, com contabilidades separadas, as entidades com autonomia administrativa e financeira, ou Fundos e Serviços Autónomos;
 - a Administração Local e Regional – ou seja, o conjunto das entidades politicamente autónomas, como as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais; e
 - a Segurança Social.

Ainda no âmbito público, mas fora do SPA, situam-se as entidades públicas que realizam uma actividade de natureza empresarial – constituindo o Sector Empresarial do Estado (ou designação congénere) – assente na expectativa razoável de auto-suficiência financeira e que, por isso, escapam às considerações e exigências acima expressas. Mas aqui reside um primeiro busílis da questão em apreço. A legitimidade desta exclusão só se verifica quando haja todas as razões para crer que as referidas entidades são verdadeiramente auto-suficientes e não constituem um encargo, actual ou prospectivo, para os contribuintes. Mas se houver entidades, ainda que constituídas na forma empresarial, que não conseguem sistematicamente autofinanciar-se e que não têm perspectivas razoáveis de inverter tal situação, a sua existência fica “pendurada” nos contribuintes, já que será o Estado, em última instância, o responsável pelo pagamento das dívidas contraídas e acumuladas. A exclusão das contas públicas das responsabilidades por si geradas subavalia a restrição orçamental do sector público e cria responsabilidades para os contribuintes sem a necessária e legitimadora autorização democrática.

3. Princípios fundamentais

Por uma questão de respeito pelas regras de funcionamento de um regime democrático, de salvaguarda do interesse público e de respeito para com os vindouros, é de todo o interesse que todas as transacções que comprometam a utilização dos recursos públicos sejam submetidas ao controlo democrático, quer prévio – a aprovação dos respectivos Orçamentos, consubstanciando a autorização em nome dos cidadãos-contribuintes – quer subsequente, na apreciação das respectivas Contas. Este controlo justifica-se, por um lado, por estar em causa a cobrança

(presente ou prospectiva¹) e a utilização de impostos², pelo que, de acordo com a consagrada máxima – “*imposição (fiscal) com representação*” – tal decisão deve caber, sempre e por inteiro, aos representantes dos cidadãos-contribuintes, isto é, ao Parlamento. Por outro lado, porque é necessário monitorar a restrição orçamental e a sua aplicação inter-temporal. Tal como os agentes privados, o Sector Público está sujeito à restrição (“quase física”) de só poder gastar a riqueza e o rendimento de que dispõe ou de que prevê razoavelmente vir a dispor. Ora, sendo os impostos praticamente as únicas fontes de rendimento a que o SPA pode recorrer³ – no presente e no futuro – e não sendo ilimitada a capacidade de “taxar” razoavelmente a economia, há sempre um limite finito (uma restrição) para os recursos mobilizáveis. Por isso:

- como o horizonte temporal dos governantes é, em regra, inferior ao horizonte em que se pode esgotar aquela capacidade;
- como a sua actuação é, em geral e no imediato, medida pelas obras que realizam ou pelos benefícios patrimoniais que atribuem; e
- como estes exigem despesa, i.e. o consumo de fundos públicos;

é natural que, na ausência de um controlo “exógeno”, os governantes do momento tenham tendência a esgotar rapidamente a restrição orçamental. Ou seja, a gastar no presente, para pagar no futuro, constituindo défices e acumulando dívida, sacrificando a vida, e dificultando a governação, futuras. Além disso é preciso não esquecer que a despesa realizada pelo Sector Público disputa ao resto da economia os recursos escassos de que esta dispõe, provocando, seja o *crowding-out* da despesa privada, seja a deterioração das contas externas, por necessidade de mobilização da poupança estrangeira. O completo conhecimento da extensão dessa disputa é, assim, necessário para o desenho de uma adequada gestão da política macroeconómica e para permitir adaptar os comportamentos dos restantes agentes económicos atempadamente. Por

¹ Quando se recorre ao crédito para financiar despesas que excedem os impostos cobrados contemporaneamente (constituição de défice) está-se a criar um ónus potencial sobre os contribuintes futuros, ou seja, criam-se “direitos de saque sobre os impostos futuros”

² De facto, as receitas puramente “não fiscais” são economicamente irrelevantes. Mesmo quando se utiliza a desmobilização de activos – seja a utilização de excedentes financeiros acumulados, seja o reembolso de créditos, ou seja receitas de privatizações – está-se, no fundo, a utilizar impostos do passado, que foram preservados na forma dos activos que se constituíram com o respectivo produto.

³ Em rigor há ainda o confisco (incluindo o repúdio da dívida), mas tal não altera a lógica desenvolvida, sobretudo se tal for considerado como impostos selectivos ou discriminatórios.

tudo isto, é não só legítimo como totalmente razoável, que se exija que o registo das contas públicas seja completo, exaustivo e transparente.

Por conseguinte, há dois princípios fundamentais a salvaguardar no tratamento das contas públicas:

- **o controlo democrático** – “por mandato dos cidadãos-contribuintes” – de todas as despesas e receitas por que, em última instância, os contribuintes sejam, ou previsivelmente venham a ser, responsáveis; e
- **a transparência no registo das responsabilidades contraídas**, para que, a todo o momento, haja consciência da verdadeira restrição orçamental e das hipotecas constituídas sobre o futuro colectivo.

A propósito do segundo princípio acima enunciado, gostaria de recordar que as perspectivas demográficas de médio e longo prazo – que apontam para uma redução da população, para o seu envelhecimento e para uma deterioração do rácio entre contribuintes e consumidores de recursos públicos – sugerem que, *ceteris paribus*, a restrição orçamental do SPA se agravará seriamente no futuro.

Adicionalmente, mas num nível inferior da escala de valores, teremos ainda o respeito pelas convenções estabelecidas para os registos contabilísticos, quer as de nível nacional, quer as que resultam da nossa participação em organizações internacionais ou em estruturas supranacionais. Neste caso, como disse, o valor em questão é de menor importância, mas o seu respeito não deixa de ser uma exigência ética. É que, embora todos rejeitem Maquiavel no campo da enunciação dos princípios, não deixa de ser manifesta uma certa tendência para o homenagear na prática corrente.

4. Exemplos de desorçamentação

Enunciados e demonstrados alguns princípios teóricos, apreciemos agora algumas das situações que são frequentemente apontadas como “exercícios de desorçamentação”. Em primeiro lugar, temos as **operações que são regularizadas directamente através da emissão de dívida pública**, sem que sejam registadas nas rubricas orçamentais e sen-

do, portanto, omitidas do défice “oficial”. Trata-se das assunções, pelo Estado, de passivos de outras entidades e do que se convencionou chamar de “regularização de situações do passado”. Nestes casos, os dois princípios fundamentais são respeitados: as operações são autorizadas pelo Parlamento⁴, através da Lei Orçamental, e surgem registadas na d vida, evidenciando, por conseguinte, o seu impacto na restrição orçamental. Apenas   discutível se as convenções contabilísticas s o adequadamente respeitadas. O Tribunal de Contas tem sistematicamente sustentado, sem sucesso prático, que o não s o e que tal situação é ilegal. De qualquer forma, os analistas minimamente atentos têm a informação ao seu dispor e podem sempre fazer, ao nível da análise, os ajustamentos que entenderem adequados⁵.

Em segundo lugar, temos a realização de **investimentos na área das infra-estruturas públicas realizados por recurso ao chamado *project finance***, isto é, através da criação de consórcios empresais que se encarregam da concretização dos investimentos e da execução do projecto. Estes consórcios (ou simples empresas) obt m o financiamento necessário, pelo qual se responsabilizam, e esperam que o projecto gere receitas suficientes para, pelo menos e num prazo razoável, ressarcir integralmente as d vidas contraídas. Em teoria estamos perante uma actividade claramente empresarial, totalmente autofinanciada sem recurso ao esforço dos contribuintes. Na medida em que assim seja, não há nenhuma razão para contestar esta forma de concretizar infra-estruturas públicas, desde que sejam exigidos standards de qualidade e a responsabilidade pelos riscos do projecto caia inteiramente fora do  nus dos contribuintes.

Mas há aqui dois grandes problemas. O primeiro é quando as perspectivas receitas que viabilizarão os projectos s o de origem orçamental, isto é, pagas pelo Estado (v.g. SCUT e as anunciadas empresas para proceder à reparação de estradas). Neste caso, trata-se de desor camentaa c o

⁴ Tenho d vidas de que o Parlamento tenha consciência do que verdadeiramente está autorizado nesta matéria, mas isso é um outro problema. É que o limite aprovado anualmente “absorve” encadeadamente os limites não utilizados dos anos anteriores. Assim e por exemplo, embora a Lei Orçamental de 2000 (cf. Art  86 ) explicitamente para estas operações um limite de 50 milhões de contos, o limite “arrastado”, mas não explícito, contido na mesma autorização, monta a algumas centenas de milhões de contos.

⁵ Isto é válido para as operações de regularização propriamente ditas. No entanto e como será referido mais adiante, as despesas a regularizar (ratificar) foram, elas próprias, realizadas   revela de qualquer controlo ou transparência.

pura, com todas as suas consequências: o investimento realizado e financiado com empréstimos traduz-se num direito de saque sobre os impostos futuros e esses empréstimos são dívida pública para todos os efeitos relevantes. A autorização parlamentar para a contracção das responsabilidades financeiras e a explicitação dessas responsabilidades (aperto da restrição orçamental) deverá, pois, ser exigida. Neste caso não há nenhuma diferença substancial – apenas formal – entre realizar o investimento com fundos orçamentais – aumentando o défice e a dívida pública – e o recurso “aparente” ao *project finance*⁶.

O outro problema é quando o projecto é construído (deliberadamente ou por utopia) com a ilusão de que será auto-sustentado, mas o risco das insuficiências financeiras (prováveis ou mais do que prováveis) é assumido pelo Estado (v.g. Expo). Estamos num caso que, em última instância, se torna semelhante ao anterior, pelo que a responsabilização e as responsabilidades do Estado devem ter o tratamento acima preconizado.

Em terceiro lugar, temos a **constituição de empresas públicas** – excluídas do Sector Público Administrativo e dos respectivos controlos – **que, a coberto da aparente realidade empresarial, se destinam a prosseguir uma actividade de política social do Governo ou à constituição de infra-estruturas públicas**. As condições de funcionamento que lhes são proporcionadas nunca lhes permitirão ser auto-suficientes financeiramente e apenas conseguem funcionar com sistemático recurso ao endividamento, tornado possível porque este é percebido pela comunidade emprestadora como sendo, finalmente, da responsabilidade do Estado⁷. É, pois, mais uma forma de evasão ao controlo democrático na realização das despesas e de iludir a restrição orçamental do Sector Público.

⁶ Note-se que não discuto aqui se a solução do *project finance*, aplicada a estes casos, é ou não mais eficiente do que a realização directa dos investimentos pelo Estado. É provável que o seja e, nesse caso, a prática não deverá ser descontinuada. Apenas deve ser enquadrada dentro dos princípios que enunciei.

⁷ Veja-se, por exemplo, que, quando uma empresa sistematicamente deficitária e com uma significativa dívida acumulada, como é o Metro, obtém o mesmo rating que a República, tal só pode ser explicado pela percepção da comunidade financeira, tida como certa, de que a dívida da empresa é, de facto, da responsabilidade do Estado. Aliás, quase toda a dívida em questão disporá de avales do Estado, o que torna ainda mais evidente quem é o verdadeiro responsável.

É o caso flagrante das empresas públicas de transportes, que estão sujeitas a um regime de fixação administrativa dos preços, subordinado a interesses de política social e independente da estrutura de custos que deveriam cobrir. Os consequentes e sistemáticos défices de exploração são cobertos com recurso a endividamento, o qual só poderá vir a ser pago, algum dia, directamente pelo Estado. Neste caso, abrangendo outras empresas, como a RTP, a Expo, etc., estamos a falar de dívidas acumuladas sob a responsabilidade do Estado – i.e., como direitos de saque constituídos sobre os impostos futuros – que não deverão ser inferiores a 4-5% do PIB ⁸.

Note-se que, nestes casos, os objectivos de transparência não exigem que as empresas se desfaçam e/ou sejam integradas no SPA. Basta que o seu endividamento seja limitado e sujeito a controlo parlamentar, que os seus défices de funcionamento sejam cobertos com transferências orçamentais – explicitando assim o seu verdadeiro impacto orçamental – e que a sua situação financeira seja explicitada nas Contas Públicas, ainda que em rubricas separadas das “contas institucionais”⁹

Em quarto lugar, é o **recurso a operações de “engenharia financeira”, como o leasing de equipamentos** (de que o exemplo mais mediático é o caso dos submarinos), para evadir as restrições que resultariam da sua explicitação nos registos orçamentais. A exclusão do registo contabilístico do Orçamento é conforme às convenções comunitárias (Eurostat) em vigor e, pelo menos no caso dos submarinos, a operação é aprovada pelo Parlamento, conferindo-lhe legitimidade democrática. Todavia, o resultado económico é exactamente idêntico ao que deriva-

⁸ Nos últimos anos o agravamento da situação destas empresas foi sistematicamente iludido através da atribuição de aumentos de capital constituídos com receitas das privatizações. Ou seja, o consumo de recursos públicos gerado pela sua actividade continuou a empobrecer o Estado, não na forma de aumento da dívida (criação de responsabilidades futuras), mas através do “consumo” de património.

⁹ Como, aliás, já aconteceu no passado. Na sequência do último acordo com o FMI, em 1984, foi criada a “entidade” Sector Público Alargado, compreendendo o Sector Público Administrativo e o Sector Público Empresarial, cujo endividamento era limitado e gerido integralmente, para além de constituir uma “entidade estatística” e ter dado origem a uma unidade técnica de coordenação – o Gabinete de Acompanhamento do Financiamento do Estado e das Empresas Públicas (GAFEPEP). Esta integração e controlo viriam a “diluir-se” durante a década de 90, tendo-se extinguido a partir de 1996, com a extinção daquele Gabinete e a integração das suas funções na Direcção-Geral do Tesouro. Através da publicação do relatório daquele Gabinete, descontinuado em 1996, era possível obter informação integrada sobre a situação financeira das empresas públicas, não havendo, que eu conheça, nenhuma fonte de informação substituta sobre aquela matéria.

ria da sua inclusão nos registos orçamentais: o Estado constitui uma dívida, pois que assume, por um prazo estipulado, o pagamento de um fluxo de prestações regulares e pré-determinadas¹⁰ e assume o encargo de onerar os orçamentos futuros com essas prestações (constitui direitos de saque sobre os impostos futuros). Portanto, o único objectivo em questão é evadir a restrição orçamental, nomeadamente a de origem normativa. Para o conseguir, paga-se inclusivamente um prémio, na medida em que esta forma de financiamento – envolvendo a intermediação de instituições financeiras – fica mais cara ao Estado do que a emissão directa de dívida em nome da República.

Em quinto lugar, a **aplicação das receitas de venda de activos**, sejam de natureza imobiliária, sejam de natureza financeira, nomeadamente no caso das privatizações. Começemos por estabelecer que estes activos representam impostos passados, se pagos com receitas cobradas, ou criaram direitos de saque sobre os impostos futuros, se pagos com a emissão de dívida, como foi o caso das indemnizações pagas no processo das nacionalizações¹¹. A solução que não alteraria a situação patrimonial do Estado (a sua Situação Líquida, se aquela estivesse expressa num balanço) seria a de utilizar integralmente as receitas da venda destes activos, ou na aquisição de novos activos – compra de outras empresas, aumentos de capital, etc. – ou na redução do passivo, amortizando dívida. Porém, aqui a teoria é uma coisa, mas, como dizia alguém noutra contexto, na prática a teoria é outra. Embora, tal como estipula a lei das privatizações, as receitas com a venda de empresas apenas tenha sido empregue, ou na redução de dívida, ou em aumentos de capital – cumprindo os requisitos formais – a verdade é que os aumentos de capital se destinam, na sua quase (?) totalidade, a cobrir os défices de funcionamento das empresas destinatárias, funcionando, por isso, como transferências correntes do sector público.

Neste caso e embora se esteja perante o cumprimento formal das normas, está-se a violar os princípios: existe consumo de impostos que não foi autorizado como tal, e, porque não existe uma contabilidade patrimonial do Estado que dê conta da sua situação líquida, está-se a iludir a restrição orçamental. Ou seja, sob a aparência de que nada se altera – os

¹⁰ O valor actual de uma dívida é exactamente isto: o valor actual da soma dos pagamentos a que o contrato obriga.

¹¹ No caso das nacionalizações houve também, em maior ou menor grau, uma componente de confisco, mas tal é irrelevante para a análise.

défices das empresas públicas não dão origem a défice orçamental, nem dão origem a aumento da dívida, do Estado ou das empresas – a restrição orçamental aperta-se, o património do Estado é reduzido (o que equivale a aumentar os direitos de saque sobre impostos futuros), sem que haja a legitimadora intervenção parlamentar, e a deterioração da situação financeira do Estado é iludida. O montante de receitas de privatizações recolhidas pelo Estado¹² e aplicado em aumentos de capital de empresas públicas desde 1989, representará cerca de 4.3% do PIB de 1999 (v.g. Relatório do IGCP relativo a 1999)¹³.

Em sexto lugar, temos as **despesas correntes do Sector Público Administrativo, realizadas para além da autorização parlamentar e que são financiadas por créditos de fornecedores**. Nestes casos, de que o exemplo mais significativo é o sector da Saúde, como estes créditos não são (erradamente) considerados dívida pública pela interpretação das convenções contabilísticas em vigor, a despesa não é registada como tal. Há uma violação da autorização parlamentar – uma vez que se gasta efectivamente mais do que permite a autorização contida na Lei – e uma subavaliação da restrição orçamental, sendo discutível se a prática se conforma com os princípios subjacentes às convenções contabilísticas. A situação acaba normalmente por ser regularizada – a dívida aos fornecedores tem que ser paga – no(s) ano(s) seguinte(s), através do recurso à figura de “regularização das situações do passado”. Esta regularização resolve, por ratificação a posteriori, a submissão ao controlo democrático e a explicitação do aperto da restrição orçamental, porquanto é emitida dívida pública para o efeito. Resta o eventual desrespeito das convenções contabilísticas.

5. Conclusão e Proposta

O enunciado de exemplos aqui enumerados, e que provavelmente não será exaustivo, mais não pretende ser do que um modesto contributo para a tomada de consciência de um problema que, não sendo ainda

¹² Há uma parte das receitas de privatizações que ficou directamente retida no Sector Empresarial do Estado (Partest, Comunicações Nacionais, etc.), pelo que o valor das receitas recebidas pelo Estado subavalia a realidade.

¹³ É claro que se não tivesse havido amortização de dívida com receitas das privatizações, o rácio da dívida também estaria 9.2 pontos percentuais mais elevado. Mas neste caso, devido à simultaneidade de redução de activos e passivos, a operação é neutra em termos de riqueza líquida do Estado (na ausência das operações, a dívida estaria mais elevada, mas o Estado teria mais activos).

grave, é importante, e que deveria merecer atenção dos órgãos e das forças políticas e relativamente ao qual é útil alertar aqueles em nome de quem as responsabilidades financeiras são assumidas: os cidadãos-contribuintes. O advérbio “ainda” atrás utilizado tem um significado duplo. Por um lado, significa que a extensão do problema não é grave neste momento, em termos do stock envolvido (embora já seja preocupante em termos de fluxo¹⁴), mas existe o risco de tal instituir um comportamento laxista que o poderá agravar em pouco tempo. Por outro lado, significa que quando as coisas correm bem, nada disto tem gravidade imediata e toda a gente – nomeadamente os analistas – se contenta com a “informação oficial”. Mas quando as coisas começam a correr mal, então rapidamente se descobre que há muita informação a que se não prestou atenção e que a situação é mais grave do que a “informação oficial” sugere, ampliando os efeitos da crise (foi assim em todas as grandes crises financeiras dos últimos anos, motivando a subsequente “exigência” de transparência na informação financeira).

Como disse no princípio, não sou fundamentalista relativamente aos aspectos formais do assunto aqui em questão, pelo que a restauração do respeito pelos princípios de responsabilização (*accountability*) e de transparência não requer necessariamente grandes modificações contabilísticas, alterações institucionais ou encerramento de empresas públicas. O ponto fundamental é não deixar criar capacidade de endividamento público fora do SPA, ou a existir, ser controlada apertadamente (o risco maior é a criação de “fictícias” entidades empresariais, com capacidade de endividamento ou “esconder” a dívida em operações de engenharia financeira). **Bastaria, pois, que se reinstituisse a noção de “Sector Público Alargado” (compreendendo agora os empreendimentos onde se comprometem dinheiros públicos), se monitorasse o seu défice conjunto e o seu endividamento (tarefa que poderia ser atribuída ao IGCP, como estava previsto no “espírito” da sua criação) e se sujeitassem aqueles agregados ao controlo do Parlamento¹⁵.** Apenas isso já seria passo, pequeno na acção necessária, mas

¹⁴ Com a desorçamentação devida aos aumentos de capital e à “regularização de situações do passado”, o défice orçamental do SPA foi sub-avaliado, entre 1993 e 1999, numa média de 1.7% ao ano, com um máximo de 2.4% em 1999. Se àquela acrescentarmos a “desorçamentação” dos juros dos Certificados de Aforro (feita, aliás, de acordo com as regras do Eurostat que, só a partir de 2000 e com o novo sistema contabilístico, requer a sua inclusão no Orçamento), a sub-avaliação do défice naquele período será de 2.5%, em média anual.

¹⁵ É claro que isto também pressupõe que o Parlamento leve a sério o seu papel constitucional nesta matéria, preparando-se para a apreciar seriamente (e não apenas em função da agenda

enorme na importância conseguida, para restabelecer a transparência da restrição orçamental do Sector Público e das responsabilidades transmitidas entre gerações (ou apenas entre ciclos políticos), e para reintroduzir (e operacionalizar) o completo e legítimo controlo democrático sobre as obrigações financeiras assumidas em nome dos cidadãos-contribuintes. A partir daqui já seria mais fácil avaliar o verdadeiro impacto (e respectivo custo económico) de um qualquer projecto de despesa, hierarquizar a utilidade social de alternativas de despesa e avaliar a eficiência relativa de soluções alternativas para o financiamento de uma dada despesa.

Lisboa, 9 de Outubro de 2000
Vítor Bento

política corrente), rodeando-se das competências necessárias, ouvindo os especialistas e as instituições especializadas e dando importância efectiva ao Tribunal de Contas.

A INDEPENDÊNCIA DA AUDITORIA PÚBLICA NO REINO UNIDO¹

Por: Sir John Bourn KCB²

¹ O original foi publicado no Volume V da *Revista OLACEFS*, em Língua Castelhana (p. 33 e ss.). O Tribunal de Contas de Portugal agradece ao Autor e à Direcção da *Revista OLACEFS* a oportunidade de divulgação deste artigo. Tradução de Helena Vitorino com revisão técnica de João Parente (DCP).

² Controlador e Auditor Geral (N.T. em inglês: Controller and Auditor General), no Gabinete Nacional de Auditoria (N.T. em inglês: National Audit Office (NAO)), do Reino Unido.

INTRODUÇÃO

“As instituições superiores de controlo poderão realizar o seu trabalho de forma objectiva e efectiva se forem independentes da entidade fiscalizada e estiverem protegidas de toda a influência externa”.

Organização Internacional de Instituições Superiores de Controlo (INTOSAI), Declaração de Lima sobre os princípios básicos de controlo financeiro, 1977.

Este documento aborda as origens e a acção da auditoria independente estatal do Governo Central no Reino Unido, incluindo:

- A importância da auditoria estatal;
- Os pilares da auditoria estatal independente no Reino Unido;
- O modo de funcionamento na prática;
- As potenciais ameaças à independência.

A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA

A independência da auditoria externa relativamente ao Executivo tem sido amplamente reconhecida no Reino Unido como um princípio chave da responsabilidade parlamentar. A responsabilidade no uso dos fundos públicos constitui uma pedra angular do governo democrático. Desde o estabelecimento do *Gabinete do Controlador e Auditor Geral*, em 1866, o *Controlador e Auditor Geral* tem desempenhado um papel fundamental ao garantir que o Parlamento esteja provido de uma segurança independente relativa à utilização dos dinheiros públicos, de acordo com os seus interesses e com a devida consideração pelos assuntos de propriedade, regularidade e optimização dos recursos.

“Posso apenas considerar que trairia o dever e a confiança que em mim depositaram se o meu ponto de vista sobre estas matérias dependesse da opinião dos chefes de departamentos cujas considerações foram objecto da minha apreciação”

Sir William Dunbar, Controlador e Auditor Geral, Fevereiro de 1888.

O tema da independência era claramente do interesse de Sir William Dunbar, o primeiro inquilino do *Gabinete do Controlador e Auditor Geral*. Com efeito, Sir William tinha uma boa razão para se preocupar com a independência que lhe foi conferida. De acordo com informações da imprensa de finais de 1880, a tenacidade de Sir William para expor as debilidades e os defeitos práticos da administração pública do Reino Unido valeu-lhe a inimizade de altos funcionários governamentais. Em Fevereiro de 1888, um proeminente periódico nacional incluía uma nota do Ministério das Finanças, mencionando que Sir William tinha decidido retirar-se. Esta afirmação foi de imediato negada pelo próprio Sir William, o que causou alguma perplexidade a alguns comentadores. Um colunista escreveu que o Governo estava a tentar “desfazer-se de um funcionário desagradável”, ao forçar a sua retirada. O incidente originou um debate público sobre o papel e liberdades do cargo de *Controlador e Auditor Geral*. E, apesar do cargo ter uma antiguidade centenária, o debate continua a realçar a importância de que as funções e opiniões das Instituições Superiores de Controlo não sejam influenciadas por aqueles que fiscalizam.

ASSUNTOS ACTUAIS

“A independência é extraordinariamente difícil de se alcançar. Os executivos utilizam toda a influência que têm à sua disposição. Por isso, torna-se muito importante que no Reino Unido defendamos a independência, em matéria de auditoria, com disposições estatutárias que incluam a independência operacional, a garantia do exercício do auditor, a disponibilidade de recursos e informações independentes”

Rt. Hon. David Davis MP, Presidente do Comité de Contas Públicas¹
Fevereiro de 1998.

Felizmente, nos últimos anos não se tem verificado de novo a controvérsia suscitada por Dunbar no Reino Unido. Não obstante, a independência continua a ser tão importante no nosso sistema de auditoria pública que necessita ser salvaguardada. Abordou-se o tema em 1998 quando, como parte do pacote laboral do Governo relativo à reforma constitucional, se estabeleceu um novo Parlamento, na Escócia, e Assembleias, no País de Gales e na Irlanda do Norte. O Presidente do *Comité de Contas Públicas*, o Comité Parlamentar que aprecia os resultados de auditoria do *Controlador e Audi-*

¹ N.T.: Trata-se do *Public Accounts Committee (PAC)*

tor Geral, expressou a sua preocupação relativamente à não sujeição das novas administrações ao mesmo regime rigoroso de uma auditoria independente, como tem acontecido com o Governo em Westminster. Consequentemente, foram remetidas correcções para a legislação, com vista a assegurar novos Auditores Gerais para as legislaturas em causa, com independência garantida.

A independência constituiu um assunto importante para outros países também. Na Dinamarca, o orçamento para o trabalho de *Rigsrevisionen* esteve sujeito, por muitos anos, à aprovação directa do Ministério das Finanças. Em finais dos anos 80, uma pressão significativa por parte do Ministério das Finanças originou uma redução no orçamento do *Rigsrevisionen* de aproximadamente 40%. Em 1991, o Parlamento dinamarquês, o *Folketing*, recusou o apoio a uma nova redução e tomou uma medida para reduzir as restrições. O *Folketing* aprovou a *Lei Nacional de Auditoria*², a qual apoiou a independência do *Rigsrevisionen*, por exemplo, ao destituir o poder do Ministro das Finanças para estabelecer o seu orçamento.

PILARES DE INDEPENDÊNCIA

Apesar de a auditoria estatal ser verdadeiramente independente, ela encontra-se condicionada em certos aspectos. Existem numerosos “pilares” que protegem a independência dos auditores estatais do poder executivo, legislativo e judicial. Estes pilares de independência podem ser referidos do seguinte modo:

1. Posição constitucional transparente

A existência, a liberdade básica e as funções de uma entidade fiscalizadora do Parlamento devem estar firmemente estipuladas no seu estatuto, não podendo ser facilmente alteradas pelo Executivo. O auditor deverá ter a liberdade de avaliar os assuntos financeiros e outras implicações das decisões do executivo e o executivo não deverá modificar, restringir, nem obstruir facilmente o trabalho do auditor.

2. Autoridade independente

O responsável da entidade fiscalizadora deverá ter credibilidade perante

² N.T.: Trata-se do *National Audit Act*

o Parlamento e gozar de sua confiança. No Reino Unido, por exemplo, a designação do *Controlador e Auditor Geral* deverá ter aceitação tanto do Governo como do principal partido da oposição.

3. Garantia de exercício

O cargo do responsável da Instituição Superior de Controlo também deve estar suficientemente garantido de modo a não se encontrar vulnerável a desafios injustificáveis por partes em conflito. No Reino Unido, o *Controlador e Auditor Geral* apenas pode ser destituído do cargo pela Rainha, após um voto emitido por ambas as *Câmaras* do Parlamento.

4. Independência financeira e orçamental

O cofre da entidade fiscalizadora deve ser independente do executivo, para que o financiamento não possa ser utilizado como uma restrição potencial ao seu trabalho. No Reino Unido existe, por estatuto, um comité Parlamentar dedicado a apreciar e recomendar o orçamento *do Gabinete Nacional de Auditoria* ao Parlamento.

5. Imunidade legal

Se bem que uma entidade fiscalizadora deva actuar no âmbito da lei, deve a mesma estar protegida contra reptos legais desnecessários, que possam ser utilizados para tentar restringir ou obstruir a sua liberdade e independência. No Reino Unido, os relatórios do *Controlador e Auditor Geral* gozam de privilégio parlamentar e, portanto, não podem ser utilizados em acções destinadas a difamar. O *Controlador e Auditor Geral* está protegido pelo estatuto contra sanções por violação do dever ao desempenhar as suas funções.

6. Liberdade para determinar o programa de trabalho

A independência operacional dos auditores constitui a chave para o escrutínio efectivo das finanças públicas. No Reino Unido, o *Controlador e Auditor Geral* exerce os seus poderes de modo discricionário. Decide sobre o seu programa de trabalho e respectiva execução apenas mediante o dever de consultar o *Comité de Contas Públicas*. Este facto permite-lhe efectuar avaliações de temas delicados, que de outro modo poderiam ter sofrido pressões para a sua não execução.

7. Alta qualidade e pessoal qualificado adequado

O trabalho dos auditores requer uma alta qualidade, sendo necessário pessoal qualificado para a realização de tarefas técnicas e complexas. No Reino Unido, o *NAO emprega* aproximadamente 750 pessoas de várias áreas, existindo cerca de dois terços de controladores profissionalmente qualificados. O *Controlador e Auditor Geral* possui poder discricionário na selecção do pessoal do *NAO*, não sendo este constituído por funcionários públicos, e mantendo-se, por isso, independente do Executivo.

8. Acesso completo a registos e informação

Os auditores necessitam de acesso completo e livre aos registos e informação, já que as restrições aqui representam uma verdadeira ameaça à independência. No Reino Unido, o *Controlador e Auditor Geral* possui um direito estatutário de acesso à informação dos Departamentos Governamentais de que necessita para as suas auditorias financeiras e avaliações da boa gestão.

9. Relatório não restrito

Para que o seu trabalho tenha impacto, os auditores devem ter a liberdade de informar o Parlamento sobre os resultados das suas auditorias. No Reino Unido, o *Controlador e Auditor Geral* possui poder estatutário para notificar directamente o Parlamento. Os seus relatórios são tidos em conta pelo *PAC*, o qual convoca os funcionários públicos mais antigos do país como testemunhas e efectua recomendações ao Executivo.

10. Seguimento das recomendações

A liberdade de seguimento do trabalho é uma característica importante da independência de um auditor. No Reino Unido, requer-se que o Governo responda a cada uma das recomendações do *PAC*, de acordo com os relatórios do *Controlador e Auditor Geral*. Este tem a liberdade de prosseguir as suas avaliações iniciais e de informar, subsequentemente, o Comité, sobre o progresso alcançado, o que faz com frequência.

INDEPENDÊNCIA EFECTIVA NO SISTEMA DO REINO UNIDO

O modo como uma auditoria pública independente funciona, na prática, no Reino Unido, foi analisado, recentemente, pelo *Fórum de Auditoria Pública*³, um novo órgão que reúne as quatro instituições responsáveis pela auditoria de gastos governamentais locais e centrais no Reino Unido, com o fim de discutir assuntos de interesse mútuo. O *Fórum*, no seu primeiro documento, concebeu a independência como um dos três princípios-chave da auditoria pública e definiu vários critérios essenciais que devem ser cumpridos.

“A auditoria pública deve ser independente das organizações que são fiscalizadas de maneira a que os auditores não possam ser influenciados de forma inadequada por aqueles cujo trabalho fiscalizam e possam cumprir livremente as suas funções. Contudo, seja no sector privado ou público, a confiança na auditoria manifesta-se em maior grau na independência e na objectividade do auditor. Os métodos de nomeação dos auditores de serviços públicos deverão garantir que o auditor designado seja e se sinta independente do organismo fiscalizado, podendo informar sem receios nem privilégios. A relação financeira entre auditores e fiscalizados deverá ser tal que não comprometa a independência do auditor.

Os auditores públicos devem ter capacidade discricionária ao decidir sobre a quantidade mínima de trabalho necessária para cumprir as suas obrigações e para efectuar um acompanhamento da aplicação das suas recomendações. Também deverão ter acesso à informação sob reserva e controlo do organismo fiscalizado, sempre que esta seja necessária à realização da auditoria”.

Extracto de “Os Princípios da Auditoria Pública”
pelo Fórum de Auditoria Pública, Outubro de 1998.

De um modo geral, o trabalho do *Controlador e Auditor Geral* assenta em sólidos procedimentos para garantir a independência, o que é conseguido através de uma conjugação da lei estatutária com a convenção.

³ N.T.: Em Inglês: *Public Audit Forum*

PROTECÇÃO ESTATUTÁRIA

São vários os estatutos que garantem a independência do *Controlador e Auditor Geral*. Em 1866, o *Tribunal da Fazenda*⁴ e a *Lei dos Departamentos de Auditoria*⁵ dispuseram que o *Controlador e Auditor Geral* poderia ser retirado apenas mediante voto emitido por ambas as Câmaras do Parlamento. Em 1957, a mencionada *Lei* estipulou que o salário do *Controlador e Auditor Geral* deverá ser abonado directamente do *Fundo Consolidado*⁶ e não pelo Governo. A *Lei Nacional de Auditoria* de 1983 dispõe que o *Controlador e Auditor Geral* não pode ser designado sem o consentimento do Presidente do *Comité de Contas Públicas*. A mesma *Lei* também dispõe que o *Controlador e Auditor Geral* possui poder discricionário total para determinar o seu programa de trabalho, sujeito ao dever de consultar o *Comité de Contas Públicas*. Durante o debate sobre a legislação, o então Presidente do *Comité de Contas Públicas* afirmou: “O *Controlador e Auditor Geral* e o seu pessoal devem não só ser mas também parecer verdadeiramente independentes”. A *Lei* de 1983 concedeu ao *Controlador e Auditor Geral* o poder estatutário de prestar informações livremente sobre todas as matérias, dentro dos limites da sua remissão em matéria de auditoria.

CONVENÇÃO

No Reino Unido, não existe uma Constituição escrita. Consequentemente, muitas práticas constitucionais importantes apoiam-se em convenções amplamente estabelecidas e aceites sendo assim que alguns dos aspectos-chave do sistema da auditoria estatal no Reino Unido se baseiam numa convenção.

O melhor exemplo deste aspecto é a relação entre o *Controlador e Auditor Geral* e o *Comité de Contas Públicas*, a qual é importante para o processo de auditoria pública no Reino Unido. Por mais de 130 anos, o *Comité* obteve resultados, mediante convenções, dos relatórios do *Controlador e Au-*

⁴ N.T.: Em 1875 o *Court of Exchequer* passou a fazer parte do Supremo Tribunal de Justiça (*The Exchequer Division of the High Court of Justice*) através da Lei Judicial de 1873 (*Judicature Act*), e em 1880 foi anexado ao *Court of Common Pleas* do *Queen's Bench*.

⁵ N.T.: Em Inglês: *Audit Departments Act*

⁶ N.T.: Em Inglês: *Consolidated Fund*

ditor Geral, detendo este o estatuto de “observador permanente” no *Comité*. Também por convenção, o Governo está obrigado a responder às recomendações do *Comité*, encontrando-se o *Controlador e Auditor Geral* livre de dar seguimento às suas avaliações iniciais, procedimento este que é frequente. Esta convenção, por isso, apoia a independência para que o *Controlador e Auditor Geral* efectue um acompanhamento na sequência do seu trabalho de auditoria.

AMEAÇAS À INDEPENDÊNCIA DO CONTROLADOR E AUDITOR GERAL

A protecção da independência do *Controlador e Auditor Geral* tem funcionado bem, de um modo geral. Por exemplo, em anos recentes, o *Controlador e Auditor Geral* revelou ao Parlamento detalhes de licitações para importantes contratos governamentais, cujos Departamentos não desejaram tornar públicos. Se bem que o *Controlador e Auditor Geral* tenha sempre avaliado os méritos de cada caso individual antes de decidir publicar informação, a qual pode ser conhecida por terceiros em termos de confidencialidade, decidiu que, em certos casos, a declaração do Parlamento resultaria muito melhor se incluísse no seu relatório detalhes do valor das licitações para os contratos. Com tal liberdade estatutária para dar esta informação ao Parlamento, o seu ponto de vista prevaleceu nesta ocasião.

Não obstante, existem numerosas áreas onde as potenciais ameaças às qualificações da independência do *Controlador e Auditor Geral* são evidentes. A este respeito, são de salientar duas áreas particularmente importantes:

1. A posição constitucional não clara do Gabinete Nacional de Auditoria

O estatuto do *Controlador e Auditor Geral* e do *Gabinete Nacional da Auditoria* tem uma garantia formal menor que em muitos outros países. A ausência de uma Constituição escrita no Reino Unido significa que o Parlamento tem a liberdade de legislar, quando considerar conveniente, estando, no entanto, sujeito às obrigações internacionais do Reino Unido e à convenção que determina a impossibilidade de obrigar um Parlamento sucessor. Por essa razão, a existência do *Gabinete Nacional de Auditoria* poderia alterar-se mediante uma Lei do Parlamento.

Dada a força das leis actuais e as convenções que regem a auditoria pública no Reino Unido, esta situação extrema, provavelmente, não surgirá. Contudo, a referida ambiguidade constitucional tem implicações práticas para o trabalho do *Gabinete Nacional de Auditoria*. Por exemplo, em 1994, o Governo da altura apresentou uma legislação destinada a facilitar o contrato de adjudicação de serviços públicos ao sector privado. A legislação propôs a autorização aos Ministros do Governo de especificarem, mediante ordem parlamentar, quais as funções desempenhadas pelos responsáveis de gabinetes públicos que poderiam ser transferidas para o sector privado.

O *Controlador e Auditor Geral* manifestou a sua preocupação em relação à possibilidade de esta legislação permitir que um Ministro do Governo lhe ordenasse contratar um trabalho de auditoria ao sector privado. Isto constituiria uma violação inaceitável para a sua independência. A legislação foi emendada com vista a excluir o *Controlador e Auditor Geral* do alcance da legislação. Ainda que depois se tenha protegido a independência do *Controlador e Auditor Geral*, o caso constituiu um exemplo do poder do Parlamento legislar para infringir a independência do *Controlador e Auditor Geral*, o que não deixa de ser pertinente.

2. Restrições relativas aos direitos de acesso

Em segundo lugar, existem numerosas e prestigiosas áreas nas quais a legislação actual não dispõe que o *Controlador e Auditor Geral* informe o Parlamento sobre a gestão apropriada de fundos. O *Controlador e Auditor Geral* não tem autoridade para informar o Parlamento sobre £ 63 mil milhões de gastos públicos incorridos pelas autoridades locais.

O *Controlador e Auditor Geral* também enfrenta restrições no seu acesso aos contratados do sector privado, que desempenham serviços em representação do Governo. Este fenómeno tem sido cada vez mais importante nos últimos anos, inclusive desde o lançamento das parcerias público-privado (PFI)⁷, no âmbito das quais o sector privado projecta, constrói, financia e opera determinados serviços públicos em nome do Governo. Mais de 13 mil milhões de contratos têm sido subscritos sob esta iniciativa. O facto de os direitos de acesso do *Controlador e Auditor Geral* dependerem da aceitação do Departamento do Governo para informar o Parlamento de gastos desta escala é claramente insatisfatório em termos da sua independência.

⁷ N.T.: Trata-se de *Private Finance Initiative*

CONCLUSÃO

Para concluir, o Reino Unido desenvolveu, durante o período de quase um século e meio, um sistema sólido de auditoria independente. Todavia, dada a natureza da Constituição deste País, é imperativo que o *Gabinete Nacional de Auditoria* continue permanentemente atento às alterações de gestão e provisão pública, que poderiam fazer diminuir a nossa capacidade para informar livremente o Parlamento acerca da forma como o dinheiro dos contribuintes foi utilizado.

A MISSÃO DAS ISC E A AUDITORIA OPERACIONAL¹

Por: Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt²

¹ O original foi publicado no Volume V da *Revista OLACEFS*, em Língua Castelhana (p. 27 e ss.). O Tribunal de Contas de Portugal agradece ao Autor e à Direcção da *Revista OLACEFS* a oportunidade de divulgação deste artigo. Tradução de Helena Vitorino, com revisão técnica de João Parente.

² Analista de Finanças e Controlo Externo do Tribunal de Contas da União (Brasil); Economista

A evolução dos sistemas políticos democráticos originou o conceito de *accountability*¹, ou seja, a obrigação de prestar contas em relação aos recursos e às actividades públicas, na qualidade de valor central nos mecanismos da democracia², e a sua importância já se cristalizou na consciência das sociedades modernas³. Para isso, compete às Instituições Superiores de Controlo (ISC), nos distintos ordenamentos jurídicos nacionais, a missão institucional de garantir o cumprimento da referida obrigação por parte do Estado. Na realidade, qualquer que seja a norma pela qual se reja, a função essencial de uma ISC é a defender e fomentar a obrigação de prestar contas, o que inclui a promoção de boas práticas de gestão económico-financeira⁴.

O instrumento fundamental nas mãos das ISC é a auditoria, se bem que em alguns países as mencionadas entidades possam exercer funções jurisdicionais que exijam a prestação de contas relativas a operações efectuadas com fundos públicos por parte de todos os organismos que estiverem sujeitos à sua jurisdição. No entanto, esta autoridade jurisdicional apresenta nas citadas realidades nacionais uma indissolúvel complementaridade em relação à sua missão de auditoria, devendo ser considerado como “parte da lógica dos objectivos gerais que a auditoria externa prossegue e, em particular, dos objectivos relacionados com as questões financeiras”⁵.

No âmbito deste acréscimo da importância das ISC, a evolução da auditoria enquanto disciplina tem dado passos tão grandes como o de diminuir a condição estrita de técnica contabilística/financeira destinada a verificar se os documentos contabilísticos e financeiros transmitem a imagem fiel do património e da situação financeira da entidade fiscalizada⁶ e chegar a um conceito bastante mais amplo. A auditoria governamental não pode mais limitar-se a determinar se os estados financeiros (globais ou parciais) apresentam adequada ou razoavelmente a situação económica e patrimonial da entidade pública e se a mesma tem respeitado as leis e regulamentos aplicáveis nas suas transacções financeiras. A *responsabilidade* requer outros

¹ N.T.: Expressão utilizada no texto original, que corresponde em Português a *responsabilidade*.

² *While not always specified by law, this accountability concept is inherent in the governing processes of this nation* (GAO, 1993, p. 1-3). N.T.: Esta nota é a constante do texto original. Em Português: *Apesar de nem sempre ser contemplado pela lei, este conceito de responsabilidade é inerente aos processos governativos desta nação*.

³ INTOSAI, 1995, p. 17

⁴ INTOSAI, 1995, p. 25

⁵ *Ibidem*

⁶ Valderrama, 1997, p. 20; Franco & Marra, 1995, p. 22

tipos de auditoria (para além da auditoria financeira, como é evidente), que habitualmente se designam auditorias de *performance* ou de gestão⁷. A auditoria de gestão no âmbito público inclui duas grandes modalidades: a avaliação de programas e a Auditoria Operacional (AO)⁸. A avaliação de programas (cuja aplicação tem estado quase totalmente limitada ao estudo das políticas públicas) procura examinar os efeitos de uma determinada política pública sobre o terreno, os seus impactos sobre os problemas sociais que tentava combater e pode chegar a estudar a própria política e a sua consistência interna⁹. Por seu turno, a Auditoria Operacional (AO) avalia a economia, a eficiência e a eficácia da acção da entidade fiscalizada (e, no que a isso se refere, tem fortes possibilidades de aplicação na empresa privada¹⁰). Cabe às missões verificar e comprovar:

- a) se a entidade adquire, protege e utiliza os seus recursos de forma económica e eficiente,
- b) as causas de uma eventual não ocorrência,
- c) se os resultados da acção da entidade correspondem aos objectivos que lhe foram atribuídos pela autoridade pública superior,
- d) se a acção da entidade tem respeitado as leis e regulamentos aplicáveis à sua natureza, objectivos e âmbito de actuação¹¹.

Com vista a concretizar este objectivo, o auditor que tem a seu cargo a consecução de uma AO pode perguntar-se, por exemplo, se a entidade fiscalizada age de acordo com os procedimentos tecnicamente adequados para a aquisição de bens e serviços; se os adquire na precisa medida das suas necessidades; se segue processos de trabalho eficientes, documentados e actualizados; se desenvolve um sistema apropriado de indicadores que meçam e informem sobre o desempenho, a economia e a eficiência¹². Apesar de tudo, a AO apresenta um amplo leque de temas e perguntas disponíveis ao trabalho do auditor, aumentando as possibilidades informativas em relação à auditoria contabilística ou financeira.

⁷ GAO, 1993, P.2-3; TCU, 1998, p.11. Na empresa privada, as referidas modalidades são também designadas por "auditoria administrativa" (Valderrama, 1997, p. 26; Franco & Marra, 1995, p. 29).

⁸ Em Português, *avaliação de programas e auditoria operacional* (TCU, 1998, p. 11); em Inglês, *program audit and performance audit* (GAO, 1993, p. 2-3).

⁹ Many & Thoenig, 1992, p. 195

¹⁰ Valderrama, 1997, p. 26

¹¹ GAO, 1993, p. 2-3; TCU, p. 11; INTOSAI 1995, pp. 27-29

¹² TCU, 1998, p. 11; GAO, 1993, p. 2-3 e 2-4; Más & Ramió, 1992, p. 25

Todavia, o acréscimo relevante na *accountability* governamental que presuponha o recurso à AO deriva do aumento da complexidade no desenvolvimento de cada trabalho e das incertezas metodológicas. Os auditores já não se limitam a aspectos contabilísticos que são reflexos quantitativos de outros dados também quantitativos (amiúde directamente extraídos de outros documentos ou transacções expressos em valores monetários). Pelo contrário, devem questionar variáveis não financeiras, sejam estas de natureza físico-produtiva, sócio-política ou organizativa, frequentemente não susceptíveis de descrição numérica, requerendo uma avaliação qualitativa. A título de exemplo, uma auditoria operacional típica a uma entidade pública tem de se dedicar à análise intrínseca e extrínseca dos projectos da entidade, dos seus efeitos directos e indirectos, das suas inter-relações, das suas prioridades, do grau ou nível de realização ou de necessidade dos mesmos, da sua programação temporal e da sua adequação às possibilidades orçamentais¹³.

Este aspecto obriga a que o auditor esteja provido de outras ferramentas, para além das utilizáveis na auditoria financeira e contabilística, e saiba utilizar ambos os tipos de recursos de acordo com o problema específico que se lhe apresente a cada passo do seu trabalho, pois a auditoria requer um bom julgamento profissional, sólido e maduro, para seleccionar os procedimentos que devem ser adoptados e avaliar os resultados obtidos.¹⁴

¹³ Pascual, 1996, p.19

¹⁴ Valderrama, 1997, p. 141.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

(**Franco & Marra, 1995**) – Franco, H. & Marra, E. Auditoria Contábil. São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

(**GAO, 1993**) – Estados Unidos – General Accounting Office. Normas de Auditoria do Sector Público. Barcelona, Sindicatura de Ed. Atlas, 1995.

(**INTOSAI, 1995**) – INTOSAI – Comité de Normas de Auditoria. Normas de auditoria – Publicadas pelo Comité de Normas de Auditoria no XIV Congresso da INTOSAI, 1992 no em Washington, D. F., Estados Unidos com anexos do XV Congresso da INTOSAI, 1995 no Cairo, Egipto. Cairo, INTOSAI, 1995. Mimeo.

(**Más & Ramió, 1992**) – Más, J & Ramió, C. Técnicas de auditoria operacional aplicadas à Administração Pública. Barcelona, Generalidade de Catalunha/Departamento de Governação, 1992.

(**Meny & Thoenig, 1992**) – Meny, I. & Thoenig, J.C. As políticas públicas. Barcelona, Editorial Ariel, 1992.

(**Pascual, 1996**) – Pascual, J. J. P. A avaliação como instrumento de racionalização nos processos de atribuição de recursos. In Orçamento e Gasto Público, 18 (1996). Madrid, Ministério da Economia e Fazenda, 1996. pp. 19-26.

(**TCU, 1998**) – Brasil – Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria de desempenho. In Boletim do Tribunal de Contas da União, XXXI (29), Maio/1998. Brasília, Tribunal de Contas da União, 1998.

(**Valderrama, 1997**) - Valderrama, J.L.S.F. Teoria e prática da auditoria I – conceito e metodologia. Madrid, Edições Pirâmides, 1997.

QUESTÕES METODOLÓGICAS NA AUDITORIA OPERACIONAL¹

Por: Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt²

¹ O original foi publicado no Volume V da *Revista OLACEFS*, em Língua Castelhana (p. 30 e ss.). O Tribunal de Contas de Portugal agradece ao Autor e à Direcção da *Revista OLACEFS* a oportunidade de divulgação deste artigo. Tradução de Helena Vitorino, com revisão técnica de João Parente.

² Analista de Finanças e Controlo Externo do Tribunal de Contas da União (Brasil); Economista

A Auditoria Operacional (AO) avalia a economia, eficiência e eficácia da acção da entidade fiscalizada. É indubitável que a AO apresenta um vasto leque de temas e perguntas, alargando as possibilidades informativas em relação à auditoria especificamente contabilística ou financeira. Não obstante, o aumento relevante na *responsabilidade*¹ governamental que presuppõe o recurso à AO é devido à crescente complexidade no desenvolvimento de cada trabalho e às incertezas metodológicas. Os auditores não se limitam a aspectos contabilísticos (reflexos quantitativos de outros dados também quantitativos e traduzidos em valores monetários). Pelo contrário, devem questionar variáveis não financeiras de natureza físico-produtiva, sócio-política ou organizativa (exigindo, por vezes, uma avaliação qualitativa). O auditor necessita, pois, de outros instrumentos, para além dos utilizados na auditoria financeira e contabilística, e deve saber em cada momento avaliar os resultados obtidos, com um julgamento profissional sólido e maduro.

O primeiro e quiçá o mais importante recurso metodológico do auditor numa AO é a construção de critérios de auditoria. Estes constituem os padrões que regem a operacionalidade ou a *performance* com o objectivo de verificar a sua aceitabilidade². Devem, ainda, ser pertinentes para os assuntos fiscalizados, e razoáveis e verificáveis com os meios que a equipa de auditoria dispõe. Naturalmente, a auditoria contabilística possui critérios próprios, embora se encontrem já estabelecidos e expressos através das acções financeiras da entidade, bem como através dos princípios e normas de contabilidade geralmente aceites. Perante esta situação, há que confrontar os dados dos aspectos contabilísticos com a documentação de suporte, e, com base nesta comparação, poder-se-á considerar se os aspectos contabilísticos traduzem ou não fielmente a situação economico-financeira da entidade. Tal firmeza metodológica não protege completamente o Auditor Operacional, uma vez que o alcance das suas investigações vai para além dos aspectos contabilísticos, i.e., cada pergunta a que tem de responder obriga-o a eleger uma categoria de informação sujeita a uma posterior análise, o que implica que ele tenha de definir o seu conceito de “adequado” e seleccionar, com frequência, que fontes e naturezas de dados se devem comparar com os conceitos previamente definidos. Nessas selecções reside toda a estrutura metodológica da AO, e em relação a elas o auditor

¹ N.T. Trata-se de *accountability*, em Inglês, querendo significar a possibilidade e obrigação de prestar contas em relação aos recursos públicos. (GAO), 1993, p. 1-3.

² GAO, 1993, p. 6-4.

possui uma enorme liberdade (bem como a responsabilidade correspondente).

Uma outra importante ferramenta comum a ambas as perspectivas de auditoria é a revisão analítica³ que permite a comparação qualitativa dos dados contabilísticos e extra-contabilísticos, relacionando-os. A sua aplicação permite criar tendências ou prognósticos a partir de números da entidade (interrelacionados) ou a partir das relações observadas entre os dados internos e outros dados obtidos de terceiros. Devido à sua generalidade, à sua aplicabilidade a todo o tipo de informação quantitativa e à possibilidade de incluir dados referentes à entidade, a revisão analítica deixa de ser – no contexto da AO – uma ferramenta aplicável preferencialmente à planificação prévia do trabalho e à análise de risco, como o é para a auditoria contabilística⁴, para se converter num instrumento essencial de comprovação, ou seja, de procura de consistência entre a situação da entidade e os diferentes critérios seleccionados para a avaliar.

Relativamente aos procedimentos de auditoria, cuja aplicação, na medida precisa das suas necessidades, representa um dos riscos principais da diligência profissional exigida ao auditor⁵, são destinados a conseguir as provas planificadas para os programas de trabalho, i.e., a forma de obter dados da entidade que permita avaliá-los em função dos critérios estabelecidos. Desde logo, é necessário recordar que os procedimentos adoptados na auditoria contabilística são absolutamente imprescindíveis para o Auditor Operacional; a sua aplicação permite produzir evidências necessárias sobre muitas variáveis quantitativas expressas em termos financeiros, documentais e inclusive físicos (como as existências), com a fiabilidade que a experiência e o aperfeiçoamento lhes concedem e que os auditores contabilísticos foram aperfeiçoando ao longo dos anos⁶.

Não obstante, têm sido desenvolvidos ou reformulados instrumentos específicos para as necessidades da AO. Apesar da brevidade da seguinte lista, torna-se relevante a menção de algumas técnicas básicas⁷:

³ Almeida, 1996, pp. 367-379; NAO, s.d., pp. 1-2.

⁴ Almeida, pp. 363-364.

⁵ Por exemplo, Valderrama, pp. 373 y 381 para a normativa espanhola; GAO, p. 3-12 para as normas norte-americanas y Franco & Marra, p. 54 para o regulamento brasileiro.

⁶ Valderrama, p.p 240-255; Almeida, p.p 45-47; Franco & Marra, p.p. 116-118 y 225-238.

⁷ Más & Ramió, 1992, pp. 111 -115; 127-137; 187-195; TCU, 1998, p. 44-45.

- a) a técnica de entrevista, para a qual se têm desenvolvido estratégias detalhadas de actuação, nas suas três vertentes (entrevistas abertas, estruturadas ou semi-estruturadas);
- b) os questionários, aplicados directamente pelo auditor ou enviados por correio para alcançar uma povoação mais ampla que contribua para a pesquisa;
- c) os indicadores de actividade, pelos quais se repartem os processos operacionais da entidade nas actividades ou passos básicos (previamente estandardizados), com vista a uniformizar o modelo de tais processos à extensão máxima possível;
- d) a demonstração dos procedimentos formais/expedientes (por meio de gráficos ou fluxogramas) e do seu modelo através da análise dos documentos e dados adicionais ou transformados durante a sua tramitação;
- e) a análise de superfícies de trabalho, em função do esforço desenvolvido em cada local de trabalho e de padrões ergonómicos;
- g) a análise de fluxos, que compara os fluxos de entrada e saída de dados, documentos, materiais ou serviços da unidade, (uma poderosa “lente” analítica para conhecer os contactos da unidade com os seus aspectos adjacentes e o valor por ela acrescentado);
- h) a demonstração da interacção entre o cliente da unidade, o pessoal que o atende e os meios físicos que intervêm neste contacto.

Concluindo, as entidades fiscalizadoras têm na Auditoria Operacional um importante recurso para valorizar os serviços que servem a sociedade, sempre e quando supram as exigências metodológicas suscitadas pela AO, podendo desenvolvê-la em toda a sua dimensão e riqueza.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

(Almeida, 1996) - Almeida, M. C. Auditoria. Um curso moderno e completo. São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

(Franco & Marra, 1995) - Franco, H. & Marra, E.. Auditoria contabilística. São Paulo, Ed. Atlas, 1995.

(GAO, 1993) - Estados Unidos - General Accounting Office. Normas de auditoria do sector público, Barcelona, Sindicatura de Comptes de Catalunya, 1993.

(Más & Ramió, 1992) - Más, J. & Ramió, C. Técnicas de auditoria operacional aplicadas à administração pública, Barcelona, Generalidade de Catalunya/Departamento de Governação, 1992.

(NAO, s.d.) - Reino Unido - National Audit Office. Procedimentos de revisão analítica – notas de orientação, Londres, National Audit Office, s.d. mimeo.

(TCU, 1998) - Brasil - Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria de desempenho, in Boletim do Tribunal de Contas da União, XXXI (29), Maio/1998. Brasília, Tribunal de Contas da União, 1998.

(Valderrama, 1997) - Valderrama, J.L.S.F. Teoria e prática da auditoria I - conceito e metodologia, Madrid, Edições Pirâmides, 1997.

AUDITORIA AMBIENTAL: INSTRUMENTO DE CONTROLE PARA A GESTÃO AMBIENTAL¹

Por: Denise Pinheiro Francisco²

¹ Este artigo foi originalmente publicado no Volume V da *Revista OLACEFS* (p. 17 e ss). O Tribunal de Contas de Portugal apresenta os seus agradecimentos à Autora e à Direcção da *Revista OLACEFS* pela oportunidade de divulgação do trabalho.

² Bióloga integrante da Equipe de Auditoria do PROSAM, da Coordenadoria de Auditoria de Operações de Crédito Internacionais, Tribunal de Contas de Paraná (Brasil)

“Ensinem às tuas crianças o que ensinamos às nossas, que a terra é nossa mãe. Tudo o que acontecer à terra, acontecerá aos filhos da terra. Se os homens cospem no solo, estão cuspidando em si mesmos. Sabemos que a terra não pertence ao homem; o homem, sim, é que pertence à terra. Sabemos que todas as coisas estão ligadas como o sangue que une uma família. Há uma ligação em tudo. O que vier a acontecer com a terra recairá sobre os filhos da terra. Não foi o homem que teceu o tecido da vida: ele é simplesmente um dos seus fios. O que quer que faça ao tecido, estará fazendo a si mesmo.”

(Trecho extraído da carta do cacique indígena Seattle, em resposta ao Governo dos Estados Unidos da América, que tentava comprar as suas terras – 1854)

Muito se fala sobre a preservação da natureza, qualidade ambiental, selo verde e outros termos hoje em evidência mundial. Porém, o que se observa, ainda, é a falta de conscientização ecológica, quando não, a ignorância das pessoas a respeito das suas próprias relações com o ambiente. Tudo passa pela educação ambiental: desde ensinar a uma criança não jogar lixo em vias públicas, como convencer uma indústria a não poluir a atmosfera ou a tratar seus efluentes líquidos. *“Para assegurar a efetividade desse direito (ao meio ambiente ecologicamente equilibrado), incumbe ao Poder Público: promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente”* (art. 225º, 1º, VI, da Constituição Federal).

Através da história podemos reconhecer que, primeiro, o homem explorou predatoriamente o seu ambiente em justificativa ao progresso industrial e ao avanço tecnológico de uma sociedade de consumo. Num segundo momento, percebeu que era mais dispendioso corrigir e minimizar as consequências, além de observar que em muitos casos os efeitos eram irreversíveis, resultando em grandes passivos ambientais. Com o passar do tempo, compreendeu que a ecologia está intimamente ligada à economia, surgindo então o conceito de “desenvolvimento sustentável”, que, em resumo, é satisfazer as necessidades da geração presente sem comprometer a base de recursos naturais das gerações futuras.

Os instrumentos para o gerenciamento de um desenvolvimento sustentável em todo o mundo evoluíram muito na última década. Os *Estudos de Impacto Ambiental*, as *Análises de Risco*, o *Licenciamento Ambiental*, as

Consultorias Ambientais e mais recentemente o lançamento da mais nova família internacional de normas: a *ISO 14.000 – Normas para o Sistema de Gestão Ambiental*, vêm trazer à tona a preocupação pelo ambiente na era da globalização.

Hoje, para uma indústria qualquer competir no mercado internacional, deve adequar-se à NBR ISO 14.001, ou seja, implementar um Sistema de Gestão Ambiental que estabeleça requisitos, entre outros: a definição da política ambiental e o comprometimento da empresa, a compatibilidade com a legislação, a formação e a qualificação dos seus funcionários, o registo documentado das instruções de trabalho e o controlo operacional em todas as actividades, o plano de emergência em áreas que tenham aspectos associados a possíveis impactos ambientais e respectivo acompanhamento, incluindo também a auditoria desse sistema.

Embora ainda poucas organizações no Brasil (cerca de 50) estejam certificadas pela NBR ISO 14.001, percebe-se que a luta pela sobrevivência comercial internacional conduz, mesmo que lentamente, a uma conscientização da política ambiental dentro de um segmento da sociedade. E aqui entra na história o Tribunal de Contas como um órgão atuante na análise dos gastos públicos, podendo contemplar em suas auditorias integradas o aspecto ambiental, com o objectivo de verificar Bióloga integrante da Equipe de Auditoria do PROSAM, da Coordenadoria de Auditoria de Operações de Crédito Internacionais, Tribunal de Contas de Paraná (Brasil), periodicamente, o cumprimento das normas, regulamentos e técnicas relativos à protecção do ambiente.

Um processo de auditoria ambiental segue um roteiro semelhante ao de qualquer auditoria, incluindo o planeamento e preparação da auditoria, pesquisa sobre a legislação aplicável, seleção da equipe e respectivo auditor-líder, exame de sistemas documentados e controles internos, inspeções e entrevistas no local, reuniões para avaliação e análise crítica, relatório de auditoria e acompanhamento. A auditoria ambiental pode ser pública ou privada, conforme seja determinada e/ou realizada pelo Poder Público ou pela própria empresa.

A legislação ambiental normalmente designa os papéis e responsabilidades de todas as agências regulamentadoras nacionais de meio ambiente. Incluem-se as Leis Nacionais de Protecção Ambiental, Planos de Política Ambiental e seus equivalentes, que resumem as suas principais implicações.

Tramitam no Congresso Nacional propostas como o anteprojecto do **Código Ambiental** (D.O.U. de 15.10.97), que reúne, num único diploma legal sistematicamente organizado, a legislação ambiental e outro mais específico, o **Projecto de Lei n.º 3.160-A**, de 1992, que dispõe sobre a realização de auditorias ambientais nas instituições cujas actividades causem impacto ambiental.

Para os efeitos desse Projecto,

Auditoria Ambiental é o exame periódico e ordenado dos aspectos normativos, técnicos e administrativos relacionados às actividades da instituição capazes de provocar efeitos nocivos ao meio ambiente, com os seguintes objectivos:

- I. Verificar se a instituição está em conformidade com as exigências federais, estaduais e municipais em termos de licenciamento ambiental;
- II. Verificar se a instituição, em seus procedimentos, equipamentos e instalações está cumprindo as restrições e recomendações constantes das licenças ambientais e do estudo prévio de impacto ambiental, quando houver;
- III. Verificar se a instituição está cumprindo a legislação, normas e regulamentos quanto aos padrões de emissões e aos parâmetros de qualidade ambiental da região em que se localiza;
- IV. Verificar se a instituição está cumprindo a legislação, normas, regulamentos e procedimentos técnicos relativos à recuperação e manutenção da qualidade ambiental da região em que se insere;
- V. Avaliar a política ambiental da instituição.

Agregando valor à legislação ambiental atual, foi promulgada a nova Lei de Crimes Ambientais – Lei N.º 9.605, de 12.02.98, que estabelece bases da responsabilidade penal por dano ambiental, responsabilidade de pessoas físicas e jurídicas, alcance, tipos de penas e penas aplicáveis.

A atuação preventiva, à medida em que se situa no plano do risco, e não do dano em si, deve ser buscada sempre dentro de uma realidade exequível. Ela envolve uma série de ações possíveis, destacando-se as de proteção aos ecossistemas, as advertências diante de situações emergenciais ou potenciais de risco, chegando até mesmo a todo tipo de cooperação entre a sociedade e o Estado, através da participação dos diversos agentes sociais na formulação e execução de políticas ambientais, inclusive das normas jurídicas.

O Poder Público realiza o controle das atividades potencialmente lesivas ao meio ambiente de forma prévia, pela exigência do licenciamento, ou simultânea, fiscalizando-as. O licenciamento ambiental, como forma de controle prévio, existe desde o início da década de 80, sendo um instrumento da Política Nacional de Meio Ambiente. No entanto, ganhou força depois da edição da Resolução N.º 001, de 23.11.86, do CONAMA (Conselho Nacional do Meio Ambiente), que traçou as diretrizes do Estudo de Impacto Ambiental (EIA).

A legislação brasileira, como a legislação da maioria dos países, consagrou o EIA como o instrumento, por excelência, da prevenção da degradação ambiental. A Constituição Federal preceitua que: “para assegurar a efetividade desse direito (ao meio ambiente ecologicamente equilibrado), incumbe ao Poder Público: exigir, na forma de lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio, estudo prévio de impacto ambiental, a que dará publicidade” (art. 225, § 1.º, IV).

O EIA tem em vista a avaliação das características e magnitude das possíveis e prováveis modificações no ambiente natural, cultural e social provocados por um empreendimento (obra, atividade ou serviço). Este processo é caracterizado pela publicidade e democracia. A participação da sociedade se dá nas chamadas “Audiências Públicas”. Se esta for requerida e não se realizar, o processo pode ser anulado. As audiências públicas evidenciam o papel do EIA como um instrumento de negociação social preventivo ao dano ambiental. Sendo assim, é um documento que contribui para a tomada de decisão da Administração sobre a aprovação ou não do projeto proposto. É importante salientar que o EIA/RIMA (Estudo de Impacto Ambiental/Relatório de Impacto do Meio Ambiente) não se confunde com o licenciamento ambiental. Este é uma exigência constitucional de carácter preventivo que deve ocorrer no processo mais amplo de licenciamento, envolvendo a concessão de três tipos de licenças:

- I. Licença Prévia (LP), na fase preliminar do planejamento da atividade, contendo requisitos básicos a serem atendidos nas fases de localização, instalação e operação;
- II. Licença de Instalação (LI), autorizando o início da implantação, de acordo com as especificações constantes do projeto executivo aprovado; e

III. Licença de Operação (LO), autorizando, após as verificações necessárias, o início da actividade licenciada e o funcionamento de seus equipamentos de controlo de poluição, de acordo com o previsto nas LP e LI (Decreto 88.351, de 01.06.83, que regulamentou a Lei 6.938, de 31.08.81).

A auditoria ambiental realiza-se normalmente após o EIA exigido constitucionalmente. Neste caso, o auditor irá avaliar se as orientações contidas no Estudo, ou nos respectivos Termos de Referência, estão sendo observadas e se os métodos de controlo estão sendo eficazes. Da mesma forma, acompanhará o monitoramento ambiental (que pode ser realizado pelo próprio Auditado), pois sem estes dados prejudica-se a auditoria, transformando-a em mera inspeção ambiental, ou seja, avaliará as condições presentes, sem abranger o período anterior e a realidade do ambiente.

As auditorias de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA), em uma empresa qualquer, são utilizadas para avaliar o grau no qual o Sistema atende aos requisitos especificados na NBR ISO 14.001 e àqueles relacionados ao licenciamento ambiental, regulamentação e legislação aplicáveis.

Dentro do escopo do SGA, os requisitos da NBR ISO 14.001 não são absolutos e necessitam ser interpretados à luz dos dispositivos legais e regulamentares. A Norma defende o conceito BATNEEC (*Best Available Technology Not Entailing Excessive Costs*, traduzido como “Melhor Tecnologia Disponível, quando Adequado e Economicamente Exequível”). Ela também compartilha dos princípios da ISO 9.001, permitindo que Sistemas de Gestão da Qualidade existentes sejam estendidos para cobrir os aspectos ambientais associados, facilitando desta maneira a implementação do SGA na empresa.

Os efeitos ambientais diretos e indiretos de uma empresa dizem respeito não somente àqueles que estejam relacionados à poluição, mas também àqueles que direta ou indiretamente afetam o uso dos recursos, muitos dos quais são efetivamente não-renováveis, como por exemplo a água, recurso cada vez mais reduzido.

A significância dos efeitos ambientais pode ser difícil de avaliar. No caso de uma auditoria ambiental em um SGA, as constatações, como resultado da avaliação das evidências de auditoria coletadas e comparadas aos critérios acordados, podem ser classificadas como “Não-conformidades” ou “Observações”, conforme o escopo da auditoria. Isto requer que o auditor

chegue a um conjunto de conclusões razoáveis a partir de parâmetros ambientais. Estes incluem limites legislativos e regulamentares, bem como os objetivos e metas do Auditado.

A Lei Nº 6.803, de 02.07.80, que dispõe sobre as diretrizes básicas para zoneamento industrial, fornece algumas características dos processos de produção que devem ser analisados para a fixação dos Parâmetros Ambientais: emissão de gases, vapores, ruídos, vibrações e radiações; riscos de explosão, incêndios, vazamentos danosos e outras situações de emergência; volume e qualidade de insumos básicos, de pessoal e de tráfego gerados; os padrões de uso e ocupação do solo; a disponibilidade nas redes de energia elétrica, águas, esgoto, comunicações e horários de atividade. Nos parâmetros ambientais distingue-se os padrões de emissão e os padrões de qualidade do meio ambiente. Os padrões de emissão vão fornecer os valores máximos de lançamento de poluentes permitidos. Os padrões de qualidade vão indicar as condições de normalidade da água, do ar e do solo. (MACHADO, 1992, p. 129).

O auditor, por excelência, deve aplicar uma combinação de avaliação objetiva e julgamento profissional e, em muitos casos, fazer uso do bom senso. A sua capacitação deve incluir um conhecimento adequado dos setores e áreas sobre os quais incidirá a auditoria, conhecimento e experiência em matéria de gestão ambiental e questões técnicas e regulamentares relevantes para a condução de auditorias, a fim de atingir os objetivos pré-determinados. Além de competente, o auditor ambiental também deve ser suficientemente independente em relação às atividades que examina, para actuar com objetividade, confidencialidade e imparcialidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ISO Série 14.000**: colectânea de normas de gestão ambiental. Rio de Janeiro, 1997.
2. Brasil. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n.º 3.160-A, de 1992**. Brasília: Centro Gráfico do Senado Federal, [1995?]. 32 p.
3. CROFT & CROFT. **Curso básico em auditoria ambiental aprovado pelo EARA (Brasil): manual do participante**. Campinas, SP, c 1997. Paginação irregular.

4. FARIAS, Geraldo L.; LIMA, Márcia C. **Colectânea de legislação ambiental**. Curitiba: SEDUMA, 1990.
5. MACHADO, Paulo A. Leme. **Direito ambiental brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1992.

DOCUMENTOS

**PALAVRAS PROFERIDAS POR SUA EXCELÊNCIA
O CONSELHEIRO PRESIDENTE NO ACTO DE POSSE
DOS AUDITORES-COORDENADORES
DA Direcção-Geral do Tribunal de Contas –
SEDE E SECÇÕES REGIONAIS***

* Auditório do Tribunal de Contas – 11 de Julho de 2000.

Senhor Vice-Presidente
Senhores juizes Conselheiros
Senhores Procuradores-Gerais Adjuntos
Senhor Director-Geral
Senhores Dirigentes e funcionários
Minhas Senhoras e Meus Senhores

Na esteira da publicação do Decreto-Lei nº 440/99, de 2 de Novembro foram já praticados importantes actos de gestão:

- A nomeação e posse do Director-Geral do Tribunal de Contas e Subdirectores-Gerais da Sede e das Secções Regionais dos Açores e da Madeira, em 18 de Janeiro deste ano;
- A aprovação das listas nominativas que consubstanciaram as transições e integrações nas carreiras e no quadro da Direcção-Geral do Tribunal de Contas, operadas por força não só daquele diploma como da lei geral;
- A publicação do Regulamento Interno sobre a competência material, organização e funcionamento dos departamentos técnico-operativos e instrumentais da Direcção-Geral.

Hoje praticamos mais um importante acto de gestão ao abrigo daquele diploma – a posse dos auditores coordenadores da Direcção-Geral do Tribunal de Contas – Sede e Secções Regionais.

Ainda esta semana serão nomeados os auditores-chefes.

Para completar o elenco de actos administrativos de gestão necessários à aplicação do Decreto-Lei nº 440/99 falta apenas proceder à abertura de concursos para as vagas de auditores, consultores e técnicos verificadores do corpo especial para preenchimento do respectivo quadro, o que ocorrerá em breve.

Não é demais realçar a importância desta posse para a eficiência do controlo externo a realizar pelo Tribunal de Contas.

Para além das competências na área da administração e gestão dos recursos humanos que lhes estão afectos, a lei comete importantíssimas competências ao auditor-coordenador, cabendo-lhe:

- Controlar e assegurar o cumprimento da parte respectiva dos programas de fiscalização e dos planos de actividades, bem como os resultados obtidos e a eficiência do respectivo DAT;
- Coordenar o planeamento e a realização de auditorias ou de outras acções de controlo, de acordo com os objectivos e orientações definidos pelo Tribunal, incluindo, nomeadamente a submissão dos planos à aprovação do juiz responsável, o acompanhamento e coordenação dos trabalhos, a articulação das diversas equipas, o controlo da elaboração, qualidade e harmonização dos respectivos anteprojectos de relatório e, bem assim, a sua apresentação ao Juiz.

Estas competências fazem dos auditores-coordenadores peças fundamentais no exercício das competências do Tribunal de Contas, designadamente, em matéria de auditoria.

A experiência tem revelado que é por eles que, em boa parte, passa a qualidade do trabalho apresentado pelo Tribunal. Na verdade, cabe-lhes a essencial ligação ao Juiz Conselheiro responsável pela respectiva área de competência, de quem são decisivamente o braço direito, a coordenação das equipas de auditoria e, mais importante, o exercício de um verdadeiro controlo de qualidade sobre os relatos de auditoria, distinguindo entre o acessório e o essencial.

Não esqueçamos, e não me canso de o repetir, que a credibilidade técnica é o mais valioso capital do Tribunal de Contas.

E deve ter-se sempre presente que a credibilidade de um relatório de auditoria, de qualquer tipo ou natureza, se fundamenta no rigor e objectividade técnica das suas observações, conclusões e recomendações e, conseqüentemente, no seu acatamento pelos organismos auditados e é reforçada pela credibilidade que mereceram anteriores relatórios de auditoria.

As recomendações em ordem a serem supridas deficiências de gestão bem como de organização e funcionamento dos serviços devem dirigir-se à causa dos problemas detectados, ser tecnicamente fundamentadas, específicas, orientadas para as acções concretas, ser viáveis e a sua implementação deve gerar economias.

No quadro legal composto pela Lei nº 98/97 e pelo Decreto-Lei nº 440/99, a nossa responsabilidade na qualidade do controlo sai re-

dobrada, na medida em que o Tribunal obteve não só as competências alargadas que aspirou, mas também um quadro dos serviços de apoio adequadamente dimensionado e um estatuto remuneratório estimulante.

Não obstante, tratar-se de nomeações, por escolha, e da competência exclusiva do Presidente, quero deixar nota de que todas as nomeações dos auditores-coordenadores empossados foram consensualizadas com os juízes das respectivas áreas e com o Director-Geral, tendo havido a preocupação de lhes conferir a maior transferência através da publicação dos “curricula” em Diário da República.

E porque uma das inovações da Lei nº 98/97 foi a da programação trienal das acções do controlo financeiro, justifica-se que o mandato das chefias acompanhe o seu horizonte temporal, por isso, as actuais nomeações de auditores-coordenadores seguem o horizonte temporal do plano trienal actualmente em execução, cessando em 2001.

Com a convicção de que os auditores-coordenadores são peças fundamentais no processo de controlo financeiro externo, entendeu o legislador que aos auditores-coordenadores, deveria ser dada a oportunidade de, mediante concurso, ascenderem ao cargo de juiz Conselheiro do Tribunal de Contas, enriquecendo dessa forma o estatuto do cargo.

Nesse sentido, o Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas, veio equiparar o tempo de serviço prestado como contador-geral ao exercício de funções como auditor-coordenador, viabilizando a candidatura dos antigos contadores-gerais ao concurso para juízes do Tribunal de Contas, do qual muito brevemente poderá resultar a primeira nomeação de um auditor coordenador para aquele alto cargo.

Senhores Auditores-Coordenadores.

Os Auditores-Coordenadores são a pedra de toque da eficácia e da qualidade do exercício da competência do Tribunal, cabendo-lhes no actual quadro legal uma parte mais pesada da responsabilidade,

a que atrás me referi, a de serem os motores da mudança qualitativa exigida pela implementação em pleno da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, agora que o Tribunal tem não só a competência como os meios para a exercer.

Por tudo o que afirmámos o cargo de auditor coordenador, tornou-se muito estimulante e apetecível, sendo-o ainda mais porquanto o legislador alargou a sua área de recrutamento não só aos auditores-chefes, auditores e consultores do Tribunal, mas também a pessoal altamente qualificado dos corpos de inspecção interna, da Administração Pública ou de empresas de auditoria.

É este um momento feliz para todos – empossados e Tribunal.

Estou ciente que os curricula dos empossados dão garantia de que com estes auditores-coordenadores o Tribunal de Contas alcançará os seus objectivos, mas há que estar atento àquela responsabilidade redobrada, que se nos impõe e à qual temos de necessariamente dar resposta, sob perda de credibilidade, e em que têm uma quota-parte fundamental.

A todos quero desejar as maiores felicidades profissionais e pessoais.

Parabéns!

**PALAVRAS PROFERIDAS POR SUA EXCELÊNCIA
O CONSELHEIRO PRESIDENTE NO ACTO DE POSSE
DE JUÍZES CONSELHEIROS DO TRIBUNAL DE CONTAS***

* Auditório do Tribunal de Contas – 20 de Setembro de 2000.

Senhor Vice-Presidente

Senhores Juízes Conselheiros

Senhores Procuradores-Gerais Adjuntos

Senhor Director-Geral

Senhores Dirigentes e funcionários

Minhas Senhoras e Meus Senhores

Um dia de posse é sempre um dia de festa não só para os empossados como para a Instituição e uma bela maneira de começar um novo ano judicial.

Para preenchimento de quatro lugares vagos do quadro do Tribunal de Contas tomam hoje posse quatro Juízes Conselheiros.

Destes, dois, Conselheiros José Luís Pinto Almeida e Manuel Henrique de Freitas Pereira vêm exercendo o cargo de Juiz Auxiliar há cerca de três anos, na plenitude da competência do cargo de Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas.

Aos outros dois empossados, o Prof. Doutor José Manuel Monteiro da Silva e a Dr^a Lia Olema Ferreira Videira de Jesus Correia cabe-lhes a honra de serem os primeiros Juízes do Tribunal de Contas recrutados ao abrigo das alíneas b) e d) do artº 19º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Com efeito, quis o legislador alargar o leque de competência dos Juízes Conselheiros do Tribunal de Contas às mais variadas experiências profissionais com vista ao enriquecimento do seu colégio.

O legislador da Lei nº 98/97, veio abrir a possibilidade de os Auditores-Coordenadores do quadro da Direcção-Geral do Tribunal de Contas poderem vir a ascender ao elevado cargo de Juiz Conselheiro.

A conjugação desta lei com o disposto no Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas, que veio a equiparar o tempo de serviço prestado como Contador-Geral ao exercício como Auditor Coordenador, permite hoje que, pela primeira vez na história do Tribunal de Contas um dirigente que, não sendo Director-Geral, ascenda, por concurso, a Juiz Conselheiro.

A colocação nas Secções dos novos Juízes, sobretudo os dois últimos, será, oportunamente, feita pelo Plenário Geral, ouvidos a Comissão Permanente e os interessados.

De salientar que as duas vagas efectivamente existentes são da 3ª Secção, reduzida a um Juiz dos quatro que segundo a Resolução do Plenário Geral, de 23 de Setembro de 1997, a devem compor.

É manifesto que o perfil dos Juízes a colocar na 3ª Secção deve conformar-se ao disposto no nº 4 do artº 15º da LOPTC, isto é, devem prioritariamente ser colocados nesta Secção os Juízes do Tribunal oriundos das magistraturas.

Muito em breve ocorrerá nova vaga no quadro do Tribunal, agora pela jubilação do Senhor Conselheiro José Oliveira Moita.

Quero aproveitar a ocasião para enaltecer as qualidades do Senhor Conselheiro Oliveira Moita.

Conheço-o pessoalmente há largos anos e tive a oportunidade de seguir de perto a sua carreira em que se salientaram as qualidades profissionais e humanas de magistrado distinto e, que, ao Tribunal de Contas trouxe o contributo de uma larga experiência jurisdicional que enriqueceu com uma excelente relação pessoal com os colegas e os serviços.

Desejo-lhe as maiores felicidades neste novo ciclo de vida que agora inicia.

Os empossados que são Juízes Auxiliares, Conselheiros Pinto Almeida e Freitas Pereira são de todos conhecidos, mas não quero deixar de salientar em traços largos os passos mais importantes dos seus currículos.

O Conselheiro Pinto Almeida é Juiz Auxiliar do Tribunal, integrando a 1ª Secção, e exerceu o cargo de Juiz do Tribunal de Contas de Macau de 1993 a Janeiro de 1998.

Foi membro das Comissões Instaladoras das Secções Regionais dos Açores e da Madeira do Tribunal de Contas, onde desempenhou funções de Contador-Chefe e Contador-Geral, tendo sido nesta qualidade e na vigência da lei antiga assessor de julgamento.

O Conselheiro Freitas Pereira é Juiz Auxiliar do Tribunal de Contas integrando a 2ª Secção.

É Licenciado em Economia, mestre em Gestão pelo Instituto Superior de Economia e Gestão e diplomado com o curso de Finanças Públicas do Fundo Monetário Internacional.

Para além da docência no Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa, desde há largos anos, onde é professor associado convidado, fez parte da Comissão da Reforma Fiscal, e da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal e do Conselho Nacional de Fiscalidade e foi Director do Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças.

Foi ainda membro do Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística e participou na elaboração do Plano Oficial de Contabilidade e na disciplina contabilística sobre consolidação de contas.

Tem uma vasta obra editada.

O Professor Doutor José Manuel Monteiro da Silva é Doutorado em Economia, pelo Instituto Superior de Economia da Universidade Técnica de Lisboa, equiparação do doutoramento obtido na Universidade da Pennsylvania.

Para além da actividade universitária na Universidade dos Açores, onde foi Director do Departamento Economia e Gestão, e na Universidade do Algarve, onde foi membro da 2ª Comissão Instaladora, Director da Unidade Estrutural de Gestão, Pró-Reitor para os Assuntos Pedagógicos e Presidente do Conselho Pedagógico, exerceu actividade de consultor do Governo Regional dos Açores e de gestor de várias empresas públicas na Região Autónoma dos Açores.

Exerceu ainda outros cargos a nível nacional e regional de que se destacam, Membro do Conselho Económico e Social, em representação da Região Autónoma dos Açores tendo sido Vice-Presidente, por eleição, da Comissão de Desenvolvimento Regional e Ordenamento do Território e Presidente da Câmara de Comércio e Indústria dos Açores.

Foi ainda Presidente da UPEC – Union Economique des Régions Ultrapéripheriques de l'Europe Communautaire, em representação da Câmara de Comércio e Indústria dos Açores.

Por fim, a Drª Lia Olema Videira, é Licenciada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa e Consultora do quadro da Direcção-Geral do Tribunal de Contas onde exerce as funções de Auditora-Coordenadora.

Foi Contadora-Geral na Secção Regional do Tribunal de Contas dos Açores e na Direcção-Geral do Tribunal de Contas desde 1988.

É Mestranda em Ciências Jurídico-Comunitárias do Curso de Mestrado da Faculdade de Direito de Lisboa, formadora do Instituto Nacional de Administração e docente no Instituto de Estudos Superiores de Contabilidade na Área de Finanças Públicas.

No âmbito da União Europeia foi membro do “Comité de la Taxe Sur la Valeur Ajoutée” do “Comité FEDER” e do “Comité de Politique Regional”.

É autora e co-autora de publicações nas áreas das Finanças Públicas Regionais, Finanças Locais, Auditoria e Controlo Financeiro.

Senhores Juízes Conselheiros

Minhas Senhoras e Meus Senhores

Os Juízes Conselheiros ora empossados entram para o quadro do Tribunal de Contas no momento em que o plano trienal vai entrar no último ano de execução.

O próximo programa trienal irá condicionar certamente não só uma recomposição do número de juízes em cada Secção como a sua distribuição pelas Secções, sendo desejável a observância do princípio da rotatividade para prevenir inércias e rotinas indesejáveis (vide os artºs 15º, nº 3, 37º e 38º nº 4 e 39º da Lei nº 98/97).

Tendo em conta que toda a acção do Tribunal assenta no seu Programa Trienal das acções de fiscalização e controlo e uma vez que a lei faz depender da sua aprovação, além do mais, a organização dos serviços de apoio técnico, torna-se necessário começar desde já a reflexão sobre o próximo Programa Trienal 2002-2004 à luz da experiência adquirida na execução do primeiro.

O concurso para Juízes do Tribunal de Contas ao abrigo do qual foram feitas as nomeações dos ora empossados é um dos importantes actos de gestão que têm vindo a ser praticados na decorrência da Lei nº 98/97 e do Decreto-Lei nº 440/99, de 2 de Novembro.

A reforma das instituições é uma realidade dinâmica e nunca concluída.

Quem quiser tomá-la como obra acabada corre o risco de imobilizar a Instituição em vez de a apetrechar para acompanhar os tempos.

Quase passados 3 anos de vigência da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas todo o quadro legal se encontra completo com a aprovação dos Estatutos dos Serviços de Apoio e dos Regulamentos Internos do

funcionamento do Tribunal e Serviços de Apoio e bem assim a prática de actos administrativos de gestão necessários à sua aplicação:

- Nomeação e posse do Director-Geral do Tribunal de Contas, Subdirectores-Gerais e auditores coordenadores da Sede e Secções Regionais dos Açores e da Madeira. Os auditores-chefes da Sede tomarão posse amanhã neste mesmo local.
- A aprovação das listas nominativas que consubstanciaram as transições e integrações nas carreiras e no quadro da Direcção-Geral do Tribunal de Contas operadas por força não só do Decreto-Lei n.º 440/99 como da lei geral.
- A abertura de concurso para auditores com designação de um júri presidido por um Juiz Conselheiro.

A Direcção-Geral acaba de editar e está a distribuir, uma brochura que contém todos os passos da reforma do Tribunal ocorridos nos últimos anos.

A experiência adquirida nestes 3 anos de vigência da LOPTC, mostra-nos a necessidade de reajustamentos legislativos.

A reflexão sobre os reajustamentos necessários foi feita por uma Comissão nomeada pelo Plenário Geral e presidida pelo Vice-Presidente tendo as respectivas propostas sido discutidas e aprovadas naquele órgão máximo do Tribunal.

Tais propostas serão remetidas aos órgãos de soberania que detêm a competência legislativa sobre a matéria.

Todavia há dois objectivos estratégicos da reforma do Tribunal de Contas que, por circunstâncias exógenas, ainda não puderam ser alcançados nestes 3 anos de vigência da LOPTC: As relações de colaboração com a Assembleia da República e o acesso em tempo real à informação do Ministério das Finanças sobre a execução orçamental.

Pela sua importância na eficácia do controlo financeiro externo das finanças públicas, continuarão a ser objecto de preocupação deste Tribunal.

Com efeito, a Constituição da República Portuguesa (art.º 107.º) aponta para uma fiscalização da execução do OE pelo Tribunal de Contas e pela Assembleia da República **ao longo do ano.**

A LOPTC nos seus art.ºs 11.º e 36.º consagra expressamente que os resultados dessa fiscalização pelo Tribunal de Contas não-de constar de relatórios intercalares, pareceres e informações que podem ser solicitados, a todo o tempo, pela AR.

A mesma lei prevê, inclusive, acordo entre a AR e o TC sobre “procedimentos necessários para a coordenação das respectivas competências constitucionais de fiscalização da execução orçamental”.

Relações institucionais estreitas entre os dois órgãos de soberania – Tribunal de Contas e Assembleia da República – trariam assim uma melhoria significativa no efectivo controlo das finanças públicas em Portugal.

Porém, a realização deste objectivo tem-se mostrado de difícil concretização uma vez que não tem sido possível o acesso em tempo real do Tribunal de Contas às bases de dados da execução do OE.

Esperamos que a nova Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado, cujas propostas pendem na Assembleia da República consagre mecanismos que garantam ao Tribunal de Contas a implementação deste acesso.

Não obstante, tudo faremos para melhorar a qualidade e a credibilidade do controlo externo da actividade financeira do Estado, como exigem os cidadãos contribuintes, ou seja, a sua eficácia.

Apesar de todas as dificuldades geradas pelas mudanças introduzidas pela implementação das profundas modificações legislativas destes últimos anos, o prestígio granjeado pelo Tribunal de Contas perante os demais órgãos de soberania e a administração pública bem como na opinião pública é um facto incontornável.

Impõe-se, por isso, congregar todas as sinergias para a sua consolidação.

Aproveito a oportunidade para reiterar, que a consolidação do prestígio do Tribunal passa também e, sobretudo, pela sistemática isenção, objectividade e rigor técnico dos relatórios de auditoria e demais deliberações, evitando-se subjectivismos que possam **parecer** tomadas de posição político-partidárias.

Não basta **ser** é preciso **parecer** como a mulher de César.

Resta-me afirmar aos Senhores Juízes Conselheiros agora empossados toda a colaboração do Presidente e dos Serviços de Apoio, apresentar-lhes as mais sinceras felicitações, e desejar-lhes as maiores felicidades profissionais e pessoais.

**DISCURSO DE RESPOSTA
DO JUIZ CONSELHEIRO FREITAS PEREIRA,
NO ACTO DE POSSE DE JUÍZES CONSELHEIROS
DO TRIBUNAL DE CONTAS***

* Auditório do Tribunal de Contas – 20 de Setembro de 2000.

Senhor Conselheiro Presidente, Excelência

Senhores Conselheiros

Senhores Dirigentes, Técnicos e demais Funcionários do Tribunal de Contas

Caros Amigos

Os Colegas que comigo acabam de ser empossados como Juizes Conselheiros do Tribunal de Contas pediram-me que em seu nome e em meu próprio nome usasse da palavra neste acto, pedido que muito me honra.

No desempenho deste mandato, quero, em primeiro lugar, agradecer a Vossa Excelência, Senhor Conselheiro Presidente, as palavras que nos acaba de dirigir e que constituem um estímulo adicional para bem desempenharmos as funções que nos cabem.

Estamos conscientes do privilégio profissional que é, em consequência de concurso público, fazer parte do Colégio de Juizes do Tribunal de Contas, órgão de soberania ao qual compete o controlo externo dos dinheiros públicos e cujo prestígio e credibilidade são bem visíveis na sociedade portuguesa.

Além de um privilégio, desempenhar as funções de membro do Tribunal de Contas é também, nos dias de hoje, um enorme desafio profissional, que, pela experiência pessoal obtida nos últimos anos, considero que é muito aliciante e gratificante e onde é necessário usar não só capacidades técnicas mas também grande empenho e dedicação pessoais, numa vivência que faz constante apelo à independência que nos é garantida pela Constituição da República.

É que no Tribunal de Contas, tal como a lei hoje o configura, exige-se aos seus membros, em especial aos que são responsáveis por sectores de auditoria, que desempenhem um papel activo na procura constante e rigorosa da verdade financeira, que há-de ser obtida pela aplicação de critérios exclusivamente técnicos, e tirando dela, sem arrogância mas com muita determinação, todas as consequências. Tenho para mim que a efectivação de responsabilidades financeiras, sendo necessária e indispensável como instrumento de combate ao laxismo, irresponsabilidade e ambiente de impunida-

de que existem em muitas situações, é apenas uma parte dessas consequências e, muitas vezes, nem existirá ou, existindo, não será a mais importante. Em muitos casos, a principal consequência está no juízo formulado, em si mesmo considerado, e bem assim no conjunto de recomendações que, construtiva e pedagogicamente, dele fluem no sentido de uma melhor gestão dos dinheiros públicos. Muitas outras vezes, a principal consequência está na apresentação, aos cidadãos em geral, da verdade financeira encontrada e dos métodos empregues no seu apuramento, assim se cumprindo uma vertente fundamental de um Estado de direito democrático, em que os contribuintes têm todo o direito de saber, através de uma voz cuja isenção não possa ser posta em causa, como são geridas as finanças públicas.

É, por tudo isto, que ser juiz do Tribunal de Contas constitui um enorme desafio profissional e o que prometemos é tudo fazer para corresponder a esse desafio e deste modo contribuir para que o Tribunal de Contas cumpra as competências, que, como órgão de Estado, lhe estão atribuídas.

Uma última palavra para manifestar a todos os que nos quiseram honrar com a sua presença neste acto o nosso sincero agradecimento.

Muito obrigado.

**CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES DO
IV ENCONTRO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS
DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA***

* Realizado no Brasil em Brasília, de 03 a 07 de Setembro de 2000.

TEMA I

OS TRIBUNAIS DE CONTAS FACE AO DESENVOLVIMENTO DAS TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO E SUA APLICAÇÃO NOS SISTEMAS DE GESTÃO FINANCEIRA

Apreciados e discutidos os trabalhos relativos ao Tema I “Os Tribunais de Contas face ao desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação e sua aplicação nos sistemas de gestão financeira”, os representantes do Tribunal de Contas da União (Brasil), Tribunal de Contas da República de Cabo Verde, Tribunal de Contas da Guiné Bissau, Tribunal Administrativo de Moçambique, Tribunal de Contas de Portugal e Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe, além dos observadores do Timor Leste, reunidos em Brasília, Brasil, no período de 03 a 07 de Setembro de 2000,

Considerando que

1. O aparecimento das novas tecnologias de informação e comunicação obriga as instituições superiores de controle a uma mudança de procedimentos, sob pena de perda de eficiência e eficácia de suas ações;
2. A utilização dessas novas tecnologias para fins de controle deve ser bem planejada e preparada, de forma a contemplar a avaliação da eficácia dos sistemas, da sua segurança, da integridade dos dados e da conformidade de suas atividades com a legislação vigente;
3. As novas tecnologias trazem possibilidades de execução de novas tarefas que vêm substituir as antigas, com elevados ganhos de produtividade;
4. A qualidade da Administração Pública ou da gestão de qualquer entidade varia na mesma razão da qualidade de seus sistemas de informação, de comunicação, dos dados e do nível de qualificação dos seus recursos humanos e materiais;

5. O uso de tais sistemas permitirá identificar falhas e irregularidades assim que registradas, diminuindo o período decorrido entre a impropriedade cometida e a ação fiscalizadora;

Concordam em aprovar as seguintes RECOMENDAÇÕES:

1. Que as ISC's atuem junto aos Parlamentos no sentido de solicitar providências com vistas à definição de um quadro legislativo e regulamentar aplicável aos documentos emitidos por meio magnético, incluindo a assinatura digital e a fatura eletrônica;
2. Que as ISC's promovam a massificação das tecnologias de informação e de combate à "info-exclusão", intensificando os esforços de intercâmbio e cooperação com os parceiros internacionais, em geral, e, em particular, entre os sete, e a observância do "Guião para o desenvolvimento das Estratégias das TI nas Instituições Supremas de Controlo da INTO-SAI;
3. Que as ISC's realizem investimentos na formação e capacitação de seus profissionais, objetivando adequá-los às novas metodologias de trabalho, inclusive no desenvolvimento de auditorias assistidas por computador;
4. Que as ISC's se preparem para desenvolver auditorias informáticas como meio de certificação dos sistemas de informação e de comunicação das entidades sujeitas a seu controle.

Brasília, 06 de setembro de 2000.

Ministro Adhemar Paladini Ghisi
Tribunal de Contas da União

Ministro Marcos Vinícios Vilaça
Tribunal de Contas da União

Ministro Luciano Brandão Alves de Souza
Tribunal de Contas da União

Juíza-Conselheira Edelfride Barbosa Almeida
Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde

Juiz-Conselheiro Octávio Inocêncio Alves
Presidente do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau

Juiz-Conselheiro António Luís Pale
Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique

Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa
Presidente do Tribunal de Contas de Portugal

Juíza-Conselheira Maria Alice Vera Cruz de Carvalho
Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe

TEMA II

AS RELAÇÕES DAS ISC DA CPLP COM O PARLAMENTO

Apreciados e discutidos os trabalhos relativos ao Tema II, *As relações das ISC da CPLP com o Parlamento*, os representantes do Tribunal de Contas da União (Brasil), do Tribunal de Contas de Cabo Verde, Tribunal de Contas da Guiné-Bissau, do Tribunal Administrativo de Moçambique, do Tribunal de Contas de Portugal e do Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe, além dos observadores do Timor Leste, reunidos no IV Encontro, em Brasília, no período de 4 a 6 de Setembro de 2000, considerando que:

1. As Instituições Superiores de Controlo (ISC's) desenvolvem actividades que demonstram como as entidades públicas, por meio dos seus diversos órgãos e agentes, vêm aplicando os recursos públicos arrecadados e que esses trabalhos podem revelar irregularidades, indicar o nome de gestores públicos improbos, apontar deficiências em aspectos operacionais de órgãos ou programas públicos ou simplesmente fazer ressaltar os aspectos positivos e negativos de determinada gestão.
2. Do relacionamento entre as ISC's e o Parlamento resulta para este o apoio técnico que potencia um maior e mais eficaz controlo da gestão financeira da coisa pública.
3. O estreitamento das relações das ISC's com o Parlamento, seja mediante a cooperação permanente, o assessoramento em momentos específicos, ou ainda por intermédio do fornecimento regular de informações, confere aos corpos legislativos melhores condições para o desempenho mais eficiente e eficaz das suas funções, quer quanto ao controlo e avaliação da actividade orçamental (tendo como objectivo melhorar a eficácia da despesa pública, como forma de limitar os adiantamentos e os défices), quer quanto à produção de leis que disciplinem a aplicação dos recursos públicos ou a responsabilidade financeira.

4. À medida que a qualidade do trabalho das ISC's aumenta, maiores serão também as solicitações de colaboração por parte do Parlamento, o que por outro lado implica uma independência das ISC's a diferentes níveis, para a qual necessitam do apoio do próprio Parlamento.
5. No sentido de tal independência se enquadra a consagração das ISC's ao nível da lei constitucional e que a independência apenas existente no plano legal é insuficiente, sendo necessário que exista também do ponto de vista funcional e que se eliminem eventuais interferências que possam prejudicar o funcionamento normal das ISC's.
6. Um reforço das missões de controlo e avaliação exercidas pelo Parlamento, designadamente pelas suas Comissões, com a colaboração das respectivas ISC's, poderá dar o impulso necessário a reformas financeiras mais profundas, relativamente ao próprio funcionamento do Estado e que tal cooperação se constituirá num importante instrumento no combate à corrupção e no aperfeiçoamento das instituições públicas.

Concordam em aprovar as seguintes RECOMENDAÇÕES:

- I. Que as ISC'S actuem no sentido de as respectivas relações com o Parlamento serem institucionalizadas do modo mais amplo possível, nomeadamente através de várias formas de cooperação, quer continuada, como o fornecimento sistemático de informações dos trabalhos realizados, quer pontual, prevendo-se a curto e médio prazo acções concretas de colaboração, designadamente ao nível das Comissões e Subcomissões, por forma a que os pedidos do parlamento possam ser anualmente considerados nos Planos de Acção das ISC's. Assim se visará a melhoria da eficácia da despesa pública.
- II. Que essas acções de colaboração não se atenham apenas à etapa da execução orçamental, mas possam abranger também o exame dos projectos de orçamentos públicos, mediante a análise crítica dos valores orçados e dos programas que se pretendam executar.

- III. Que o Parlamento garanta a independência das respectivas ISC's, designadamente o seu autogoverno, através de adequadas iniciativas legislativas, a fim de propiciar a concretização rigorosa e isentas das acções de cooperação encetadas.
- IV. Que a lei consagre prazos de actuação adequados à estrita observância do *princípio da actualidade do controlo*, notadamente no que respeita à elaboração de instrumentos de assessoria ao Parlamento tão importantes como são os casos de Pareceres sobre as Contas Gerais do Estado, em que se revela fundamental a fixação dos prazos de apresentação da Conta por parte do Governo, da emissão do Parecer pela ISC e, finalmente, da apreciação respectiva pelo Parlamento.
- V. Que as ISC's dirijam a realização dos seus trabalhos para as áreas ou sectores considerados como prioritários no quadro da sua missão principal de controlo dos dinheiros públicos e tendo presente o princípio da oportunidade do controlo.

Brasília, 06 de setembro de 2000.

Ministro Iram Saraiva
Presidente do Tribunal de Contas da União

Ministro Adhemar Paladini Ghisi
Tribunal de Contas da União

Ministro Marcos Vinícios Vilaça
Tribunal de Contas da União

Ministro Luciano Brandão Alves de Souza
Tribunal de Contas da União

Juíza-Conselheira Edelfride Barbosa Almeida
Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde

Juiz-Conselheiro Octávio Inocência Alves
Presidente do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau

Juiz-Conselheiro António Luís Pale
Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique

Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa
Presidente do Tribunal de Contas de Portugal

Juíza-Conselheira Maria Alice Vera Cruz de Carvalho
Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe

ASSEMBLEIA GERAL*

O L A C E F S

* Realizado em Brasília, 20 a 24 Novembro 2000.

TEMA 1

AUDITORIA AMBIENTAL*

* Estudo nº 12/2000-DCP – Contribuição do Tribunal de Contas de Portugal para a *X Assembleia Geral da OLACEFS, Brasília 2000.*

INTRODUÇÃO

1. Indicação de sequência

O homem começou por deteriorar o meio ambiente em nome da evolução industrial, depois tomou consciência desse mau comportamento e ultimamente relacionou o problema económico com o desenvolvimento sustentado através da protecção do meio ambiente. A consciência do homem, bem como a sua capacidade de adaptação e/ou modificação do seu meio envolvente, têm evoluído desde sempre e, nos nossos dias, a passos largos. Embora nem sempre a consciência do homem esteja actualizada em relação à sua capacidade de transformação do mundo, que é hoje quase ilimitada.

Talvez o próximo passo seja contribuir, de alguma maneira, para que sejam utilizadas as novas tecnologias e a ciência em benefício do homem, visto que, hoje, a ciência e as novas tecnologias “oferecem” soluções para a resolução dos problemas ambientais. Porque não são utilizadas? Neste contexto, qual é o papel *das Entidades Fiscalizadoras Superiores* (EFS) e qual é o seu desafio?

O presente trabalho, sobre o tema I - “Auditoria Ambiental” – proposto pelo XXI Conselho Directivo da OLACEFS, contém duas partes: “I) *O controlo dos programas de protecção do meio ambiente como um desafio iniludível das EFS*”, e; “II) *A auditoria de gestão às entidades encarregadas da preservação do meio ambiente*”.

Em cada uma das referidas partes serão desenvolvidos os temas propostos e formuladas conclusões gerais.

2. Enquadramento temático geral

Antes de mais, importa relembrar alguns dos pontos chave de análise da questão ambiental, a qual, aliás, tem vindo a ser muito debatida no âmbito da OLACEFS e de outras organizações e aflorar o problema económico, focalizando a problemática da globalização, do direito e de outras perspectivas de abordagem.

O PROBLEMA ECONÓMICO

No relatório da Comissão das Nações Unidas, intitulado “*Our Common Future*”, aquando da declaração do Rio (1992), sobre ambiente e desenvolvimento, está sublinhado o seguinte: “*O ambiente e o processo de desenvolvimento são inter-dependentes e é necessária uma perspectiva integrada e ampla para lidar com esse facto; é necessário seguir o caminho do desenvolvimento sustentado, como processo de mudança em que a exploração dos recursos, o direccionamento do investimento e a adequada orientação do desenvolvimento tecnológico são medidas consistentes para o futuro e necessárias no presente; o desenvolvimento sustentado deve ser um objectivo para os Governos que adoptem este relatório*”.

O desenvolvimento sustentado é descrito como uma actividade na qual o ambiente é completamente incorporado na tomada de decisão económica. São as necessidades do presente que determinam o nível de desenvolvimento, mas sem comprometer a capacidade da geração futura poder determinar as suas próprias necessidades. O desenvolvimento sustentado determina que qualquer deterioração persistente de uma variável ecológica chave não pode ser tolerada.

A espécie humana é dependente da capacidade produtiva dos ecossistemas numa escala global. Assim, o planeamento e o desenvolvimento de actividades deveriam conter um nível mínimo de medidas de manutenção da integridade de ecossistemas dos quais a espécie humana depende. A capacidade de intervenção regional pode ser definida como o nível máximo de consumo de recursos e de descarga de desperdícios que pode ser sustentado indefinidamente numa região de impacto ambiental, sem progressivamente se perder a bioproduktividade e integridade ecológica. A capacidade de renovação ambiental é determinada pelo principal recurso vital ou função (Lei do Factor Limitativo). Em termos ecológicos, qualquer nível de desenvolvimento ou actividade económica que não influenciem negativamente o ambiente mais do que a capacidade de renovação ambiental e de gestão de uma região, são sustentáveis.

A análise económica da questão ambiental começa por questionar porque é que o meio ambiente tem valor. Uma das respostas consiste em dizer que todas as coisas têm valor, incluindo o meio ambiente na sua relação com o homem, enquanto esse valor esteja ao seu serviço. Se-

gunda questão é saber quem tem direito a administrar esses valores e quem tem direito a usufruir desses valores. É um património comum? Moralmente parece que sim. Mas será que na prática é possível reduzir a produção de CO2 de forma global, segundo a convenção de Montreal, para que todos possam usufruir desse valor ambiental, social e económico? A última fronteira será a do tempo, mas para isso é necessário prever os interesses, em termos de recursos, das gerações vindouras. A terceira questão será a de se saber como é expresso esse valor, no caso, o recurso natural e o meio ambiente.

Há ainda a considerar o mercado, com as suas regras de valoração e de distribuição eficiente dos recursos utilizados, o que parece ser uma boa resposta para a questão ambiental, senão fosse a diversidade e diferença existente entre a sua prática e a sua génese teórica perfeccionista. Neste contexto, o problema económico ambiental parece ser um dos exemplos das falhas de mercado. Não funciona. Será que o mercado só faz o que pode ou não existe vontade social e política para resolver o problema económico ambiental? Será que o meio ambiente não tem preço? A resposta pode passar pelo argumento da sustentação da vida, da sua função recreativa e de produção de recursos. A resolução do problema da valoração poderá passar pela existência de direitos de propriedade sobre os bens usufruídos pela protecção do meio ambiente. Será que a resolução de uma questão jurídica poderá lançar a protecção do meio ambiente no mercado financeiro e económico fazendo-o funcionar em proveito dos interesses das sociedades, como se tratando de outro bem essencial? O valor do ambiente promovido pela sociedade é sempre distinto do valor ambiental dado por um particular, uma vez que este geri-lo-á em seu proveito próprio. Assim, quais os direitos, societários e/ou privados que devem ser negociáveis e em que medidas de valoração?

Mesmo respondidas as questões anteriores, pergunta-se ainda quais são as barreiras técnicas para as pôr em prática? Quais os custos e recursos envolvidos?

Em última análise, a questão do valor económico do meio ambiente e da sua protecção estará só dependente de quem pode tomar decisões em nome das sociedades?

GLOBALIZAÇÃO

Como foi referido num Congresso internacional, não podemos esquecer que a tendência a uma cada vez maior internacionalização ou globalização das actividades empresariais dos sectores industriais e dos serviços, deu origem a dinâmicas tais como os processos de integração regional. Trata-se de processos em que determinadas actividades são geridas em comum e passam a existir recursos públicos supranacionais, de novo com a inerente necessidade de organização de formas de controlo.

O fenómeno da globalização é um facto incontornável em quase todos os aspectos da vida do ser humano, dos quais as EFS não se podem alhear. No contexto deste trabalho, refiram-se alguns dos principais problemas existentes a nível global:

- alterações climáticas: aumento da temperatura e precipitação causados pelo perda da camada estratosférica de ozono como sintoma de efeitos cumulativos do desenvolvimento industrial que interferem nos ciclos bio-geoquímicos que são o suporte base da vida na terra (a camada de ozono atingiu recentemente um recorde histórico de redução de 45% da sua quantidade normal);
- redução de *habitats* e continuação da redução da diversidade biológica como resultado do empobrecimento das terras e da devastação das florestas tropicais;
- intervenção humana nos ciclos e processos naturais que estão a modificar o clima e o equilíbrio ecológico de forma irreversível.

Com o objectivo de se resolverem alguns destes problemas têm-se realizado conferências e acordos internacionais dos quais são exemplos os seguintes:

- Agenda 21 – o programa de acção da Convenção do Rio sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento Sustentado;
- Convenção sobre Alteração Climatológica;
- Convenção sobre Biodiversidade;
- Acordo de Montreal sobre o Ozono, sobre Resíduos Vertidos nos Oceanos, e esforços internacionais afins para tratar os problemas comuns de contaminação.

O facto real da globalização, em termos geográficos, obriga as regiões a terem políticas ambientais comuns. Por isso surgiram as normas padro-

nizadas, fizeram-se acordos e convenções entre os Estados. Mas será que são cumpridos e funcionam? Neste sentido, o controlo também deve ser globalizado.

A nova situação e ambiente das instituições independentes da fiscalização financeira põe novos desafios aos princípios, cada vez mais actuais, da globalidade e universalidade do controlo. São exemplos, precisamente o controlo ambiental e a cooperação internacional.

NOVAS TECNOLOGIAS

O conhecimento do que existe hoje, em termos de novas tecnologias, permite-nos ter uma noção, ainda que incipiente, das inúmeras possibilidades e alternativas às formas de produção industriais baseadas no petróleo, o principal poluidor do nosso meio ambiente. Após uma pequena análise de documentação nessa área, nomeadamente em publicações recentes, bem como uma pequena navegação na Internet, é fácil encontrar soluções alternativas às formas poluidoras existentes actualmente. Verifica-se que já existe tecnologia para solucionar muitos dos problemas com que se debatem certos empresários, gestores e administradores. No campo da microbiologia, existem soluções para o tratamento de resíduos industriais e tóxicos de explorações extractivas, transformadoras, alimentares e outras. Algumas já estão a ser utilizadas com êxito constituindo solução económica viável e recomendável. É o exemplo do processo químico da extracção do ouro em que são utilizadas bactérias específicas para a dissolução do mercúrio em produtos limpos para o meio ambiente. Também na engenharia genética vegetal se encontram soluções de produção em larga escala de combustíveis vegetais resultantes de plantas geneticamente transformadas com vista a esse fim. No campo das energias renováveis e alternativas não poluidoras, sabe-se da existência de motores silenciosos e não poluidores que utilizam combustíveis vegetais e minerais não poluidores, como por exemplo a água - através da transformação da água em hidrogénio e oxigénio e utilização do hidrogénio como combustível, para além de outras formas de combustível limpo, mais criativas ou não, simples e baratas.

Muitos exemplos poderão ser dados em diversas áreas de gestão ambiental, reciclagem de materiais, gestão de desperdícios, energias alternativas. Mas, para algumas das soluções, que já todos sabem que existem, é natural perguntar porque não estão a funcionar na prática?

O consumidor comum deveria ter a possibilidade de escolher entre comprar veículos movidos com energias alternativas em detrimento das energias poluidoras. Especialmente para os países não produtores de petróleo as vantagens seriam imensas, no que diz respeito à economia interna, visto estarem dependentes de terceiros, da variação dos preços de mercado internacionais do petróleo bem como da variação do valor do dólar americano, moeda de referência para quase todas as regiões do globo. De certo que muitos interesses financeiros internacionais se encobrem à volta da questão.

No contexto das EFS, o que está em jogo são os gastos públicos que, no caso da protecção do ambiente, quando os Estados não se antecipam ao futuro, são elevadíssimos e quem perde sempre, no final, é o contribuinte comum, quanto ao seu orçamento e quanto à sua saúde, para não falar nas gerações futuras.

Outros tipos de “novas” tecnologias, a legislativa e a de pressão junto dos governos, também são válidas. Por exemplo, regular a entrada de veículos particulares nas grandes cidades, criando alternativas válidas em termos de transportes públicos ou um bilhete único diário para todos os tipos de transportes a operar dentro das cidades, com a sensibilização dos cidadãos e a criação de alternativas para quem utiliza meios de transporte privado, com existência de parques de estacionamento à entrada das grandes cidades, junto de eficientes e eficazes pontos de tomada de passageiros, por parte dos transportes públicos.

“Um dia Europeu sem carros”, comemorado recentemente na Europa, no dia 22 de Setembro, fez baixar as emissões poluentes nas cidades, em certos casos em um terço do normal, constituindo um exemplo incontornável do êxito que representam as diversas formas de pressão realizadas por organizações não governamentais, associações ambientalistas ou não e cidadãos em geral, bem como a medida legislativa temporária a que os governos se obrigaram para participar em tal evento, o que prova que é possível melhorar e constitui um precedente com visível impacto junto da opinião pública.

OUTRAS PERSPECTIVAS

O tempo que vivemos é de mudança, de evolução, de inovação e de abertura. E, para uma organização ser inovadora, deve evoluir ainda mais depressa que o seu meio ambiente e antecipar o futuro. A adaptação não é suficiente.

O cumprimento das funções das instituições de fiscalização financeira revela-se complexo por abordar matérias sensíveis para os Estados e para as sociedades, o que obriga à rigidez e insensibilidade. Estas propriedades não se harmonizam com as alterações verificadas no meio externo às EFS. Assim, ou as instituições de controlo financeiro conseguem fazer uma reflexão científica aprofundada sobre a mudança, com o risco da prospectiva, que é sempre o de estar a justificar hoje porque falhou ontem, ou deixarão de estar à altura das responsabilidades.

Por um lado, torna-se imperioso redefinir a função dos auditores, dirigindo-se o centro de gravidade da sua actuação para a ajuda ou cooperação pedagógica à efectiva melhoria da eficácia e da eficiência do desempenho e da gestão, e não, preponderantemente, para a exigência de responsabilidades pelo não cumprimento.

A avaliação ambiental é descrita como uma das mais bem sucedidas medidas inovadoras do século XX. Hoje, é uma técnica formalizada e utilizada em muitos países e organizações como auxiliar no processo de decisão tendo em conta as consequências ambientais das decisões tomadas pelos gestores de diferentes entidades, públicas e privadas. Sobre esta técnica existe já muita literatura escrita onde se pode verificar que está suficientemente madura em termos científicos, tem uma estrutura e regras próprias.

Assim, os objectivos mais importantes da avaliação ambiental são: 1) informar e disponibilizar considerações sobre os efeitos ambientais e consequências para correctas tomadas de decisões; 2) assegurar funções ecológicas importantes e manter valores comunitários consistentes com os princípios de desenvolvimento sustentável; 3) promover ajustamentos opcionais aos planos de desenvolvimento.

Por ter havido uma evolução desta técnica, alguns eventos recentes têm dado um grande impulso à sua implementação, sendo os mais importantes os seguintes: sobre o tema das alterações climáticas e diversidade biológica, foi identificada a “Avaliação de Impacto Ambiental”, para as convenções das Nações Unidas, como um mecanismo válido para ser implementado; a avaliação ambiental tem sido amplamente utilizada em grandes grupos empresariais; aplicação da avaliação ambiental em actividades internacionais de desenvolvimento; adopção de regras de avaliação ambiental na legislação de muitos países e de metodologias *stan-*

dard; uso da “segunda ou próxima geração” de processos de “avaliação ambiental estratégica”.

Por outro lado, as EFS, cada vez mais, necessitam de fontes de informação, ajuda técnica, de conhecimento cada vez mais especializado para cumprir com sucesso as suas funções. A cooperação com diferentes entidades já tem dado os seus frutos. Contudo, esta cooperação tem sido feita com entidades similares que enfrentam problemas idênticos. Assim, o sistema de informação fecha-se entrando num ciclo que, a médio e longo prazo, não trará mais vantagens. Tal como o controlo deve ser alargado, também as fontes de informação, de conhecimento científico e técnico o devem ser, como consequência.

As EFS exercem controlo externo em relação às administrações e aos Estados. Outras entidades exercem controlo desses mesmos organismos mas de outras formas, e que têm assumido cada vez mais protagonismo, funcionando na base da pressão junto dos governos e influenciando a opinião pública para as questões sociais, culturais e ambientais. Para o nosso trabalho interessam as questões ambientais e vários exemplos podem ser dados de associações, organizações nacionais e internacionais de defesa do ambiente que, por terem uma forma de actuação operacional, não prescindem de possuir conhecimentos científicos, técnicos e experiência prática sobre a protecção do meio ambiente. Estes conhecimentos, experiências e formas de actuação não podem ser menosprezados.

Cite-se, a título de exemplo, a *Quercus* - associação Portuguesa de protecção do meio ambiente - que tem protagonizado uma intervenção empenhada e persistente na defesa dos valores ambientais através da participação voluntariosa dos seus associados. A sua área de intervenção reparte-se pelos seguintes domínios: - Estudo e protecção dos recursos naturais; - Denúncia e intervenção como grupo de pressão representativo da opinião pública na busca de soluções para os problemas ambientais que se nos deparam; - Gestão de espaços naturais e acções práticas de protecção dos recursos naturais; - Educação Ambiental no sentido da informação e da formação de uma consciência crítica em relação aos problemas ecológicos, na procura de uma harmonia entre o homem e o que o rodeia. - Estudos de carácter técnico em áreas como resíduos sólidos urbanos, reciclagem, potável, resíduos industriais e hospitalares, etc. A associação coopera com outras entidades privadas em projectos específicos de colaboração conjunta.

A nível internacional, a organização ambientalista *Greenpeace*, amplamente conhecida pelos *media* de todo o mundo, e do público em geral, deu ultimamente a conhecer mais uma das suas acções em benefício do ambiente: “*Influenciar o desenvolvimento de tecnologias “verdes” é o objectivo de uma nova unidade que o grupo de defesa do ambiente ... está a criar. O objectivo da nova unidade é influenciar as empresas no desenvolvimento de tecnologias para a criação de soluções sustentáveis e promover a sua entrada no mercado*”.

INTERVENÇÃO PÚBLICA

No que diz respeito à intervenção pública nos vários sectores de actividade, foi notável a evolução ocorrida mundialmente, nas últimas décadas, em que os Estados, em sentido global, são chamados a intervir em novas áreas ou sectores de actividade e em determinados níveis de actuação (relativamente à proximidade dos cidadãos) surgidos, também eles, na sequência dos processos de desenvolvimento das sociedades e das suas formas de organização.

Torna-se importante abordar a questão ao nível de intervenção pública, uma vez que, os governos passaram a sentir, cada vez mais, que se tornava indispensável a definição de políticas de ambiente, perante as imperiosas demonstrações dessa necessidade por parte da sociedade civil, corroboradas pelos estudos de especialistas. Abordar esta questão justifica-se, ainda mais, quando a intervenção do Estado obriga a afectação de recursos públicos, muitas vezes em larga escala, e portanto a necessidade de controlo por organismos externos e independentes.⁽¹⁾

O “DIREITO AMBIENTAL” EM PORTUGAL

Ainda que timidamente, pode-se já falar em Direito do Ambiente àquelas normas jurídicas sobre ambiente, baseadas em tratados e convenções internacionais, traduzidas em constituições e leis, tornando-se possível “*referir, actualmente, ordenamentos jurídicos do ambiente aos níveis dos Estados, das Comunidades, v.g. das Comunidades Europeias/União Europeia, e, mais amplamente, da Comunidade Internacional*”.⁽²⁾

¹ Vide, contribuição de Portugal para o III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, realizado de 21 a 24 de Outubro de 1997, em Maputo.

² José Tavares in *Direito do Ambiente, Administração Pública e garantias de legalidade e dos particulares*, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*: n° 4, Almedina-Coimbra 1995

- *“Nos nossos dias, o ambiente é analisado e perspectivado a vários níveis: como fim e como tarefa do Estado, como direito, como dever, como bem público e como interesse público ou necessidade pública.*

Mais, *“O ambiente constitui, assim, uma missão da Administração Pública a prosseguir de acordo com o Direito, com a ordem jurídica”*. (3)

Da Constituição Portuguesa pode-se extrair, designadamente, dos seus artigos 9º, 66º e 81º, que: *“o ambiente pode configurar-se como uma tarefa fundamental do Estado, uma atribuição, objectivo, finalidade, um interesse público ou necessidade pública, a prosseguir prioritariamente pelo Estado, um direito fundamental, um direito dos cidadãos relativamente à sua defesa ou protecção”*.

Também na Lei de Bases do Ambiente, Lei nº 11/87, de 7 de Abril, concretizam-se os princípios explanados na Constituição, onde se define “ambiente” como *“o conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos factores económicos, sociais, e culturais com efeito directo ou indirecto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem”*. Esta definição, abrangente, por invocar o homem e o seu meio ambiente, concretiza igualmente o direito ao ambiente como “fundamental”, reconhecido pelo nº 2 do artº 66º da CRP. Concretiza-se ainda, no artº 3º da CRP, o *“princípio da procura do nível mais adequado de acção, seja de âmbito internacional, comunitário, nacional, regional, local ou sectorial, sem prejuízo de outros princípios indissociáveis não menos importantes, quais sejam o da cooperação, o da participação e o da unidade de gestão e acção”*.

Mais legislação ambiental pode ser encontrada no quadro jurídico Português, com especial destaque para a que surge como objecto de transposição de directivas da União Europeia.

Em Portugal, a jurisdição sobre a política ambiental é exercida pelos órgãos de Governo aos níveis central, regional e local, por entidades não governamentais e pelos próprios cidadãos.

Segundo a Lei Constitucional, o cidadão pode pôr em curso os seus direitos de participação processual e de acção popular, individualmente ou colectivamente, através de petições, apreciações e/ou reclamações,

³ António Lorena de Sêves e José Tavares, *in Organização administrativa e ambiente, in Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, Almedina-Coimbra, nº 1, Junho 1994*

em defesa dos seus direitos, da Lei Constitucional, da aplicação das leis e dos direitos em geral, devendo ser informado, dentro de um certo período, dos resultados deste tipo de iniciativas e de participação. O “direito de acção popular” inclui o direito de requerer a correspondente compensação monetária pelos danos provocados pela degradação da qualidade de vida, saúde pública, direitos dos consumidores e preservação do ambiente (Constituição, artº 52º e “Lei de Acção Popular” – Lei nº 83/95, de 31 de Agosto).

A fiscalização ambiental é exercida por serviços próprios do Ministério do Ambiente (Decreto-Lei nº 230/97, de 30 de Agosto) e, no âmbito financeiro, pelo Tribunal de Contas, que é o órgão externo e independente ao sistema de controlo financeiro, e que, segundo a sua Lei de Organização e Processo (Lei nº 98/97, de 26 de Agosto), pode realizar qualquer tipo de auditoria e contratar recursos externos à instituição superior de controlo, com o objectivo de fiscalizar, preventiva, concomitante ou sucessivamente, a regularidade, legalidade e o “*value-for-money*” das operações financeiras de todas as entidades públicas e das privadas que gerem e/ou recebam subsídios ou ajudas do estado, incluindo os próprios órgãos de soberania, Governo e seus ministérios, sem esquecer o próprio Ministério do Ambiente.

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas não refere explicitamente a “auditoria ambiental”, mas não contem quaisquer restrições à sua realização. Sucintamente, o Tribunal de Contas pode executar auditorias ambientais sem perder, no entanto, o seu principal objectivo de controlo financeiro. A sua actuação não compreende qualquer juízo de valor sobre política do governo, centrando-se apenas no controlo da gestão.

Algumas acções foram já executadas neste contexto pelo TCP. Entre elas destacam-se duas que se enquadram nos temas das alíneas a desenvolver: a auditoria de regularidade e de gestão realizada no âmbito do relatório da Conta Geral do Estado 1997, que teve como objecto o “programa de melhoramento do impacto ambiental da rede de transportes públicos rodoviários – SIMIAT”, e; a auditoria financeira aos serviços da Direcção Regional do Ambiente de Lisboa e Vale do Tejo 1998.

AUDITORIA AMBIENTAL

O conceito “Auditoria Ambiental” tem-se tornado um dos mais utilizados nos negócios, governos, “*media*” e grupos activistas. É um termo com grande variedade de significados e é aplicado, com algumas variações, a muitas actividades e serviços relacionados com a protecção ambiental. Este conceito pode confundir-se com outros com o mesmo significado, tal como “auditoria de gestão do ambiente”, “auditoria energética”, “auditoria às emissões”, “auditoria aos processos de conservação da água”, “auditoria à gestão de desperdícios” e, “auditoria ao impacto ambiental”, entre outros.

A auditoria ambiental é um exame especialmente direccionado à análise dos sistemas de gestão e de funcionamento da organização tendo por objectivos avaliar a observância das políticas ambientais e do quadro legal específico que regula a preservação do meio ambiente e a conservação dos recursos naturais e auxiliar o gestor a reduzir e a eliminar os riscos de impactes ambientais negativos. ⁽⁴⁾

Importa saber quais as propriedades gerais da “auditoria ambiental”. Mais facilmente as compreendemos se as compararmos com as propriedades da auditoria financeira, por ser a mais comum e mais importante em todos os sectores de actividade. Assim, enquanto a financeira resulta de exigências estatutárias ou de lei, a ambiental é realizada por voluntariado e boa vontade de “partes” interessadas, sendo as financeiras anuais ou muito frequentes e as outras sem datas fixas ou até sem terem sido planeadas. Enquanto as financeiras têm por objectivo credibilizar as entidades auditadas, já as ambientais servirão para fins de conformidade para com as expectativas de gestão criadas dentro das entidades, sendo as primeiras uma função externa desenvolvida por outras entidades externas e as segundas, uma função interna desenvolvida por serviços internos ou externos. Enquanto as financeiras são conduzidas de acordo com normas e *standards* geralmente aceites e focalizam-se em problemas financeiros, já as ambientais admitem uma considerável variação nas abordagens adoptadas e têm como objecto os problemas ambientais. Mas, algumas das propriedades são comuns, tais como, a dependência de metodologias *standard* e uso de técnicas de auditoria comuns.

⁴ Vide, *Manual de Auditoria e de Procedimentos* do Tribunal de Contas de Portugal.

Deve-se recordar que a auditoria é um processo de controlo em constante evolução. As tendências, ultimamente, são para: a passagem progressiva de fiscalização dos orçamentos à dos planos, programas e projectos e à das próprias “políticas públicas”, sem interferência na esfera de decisão política; a desvalorização da mera fiscalização de legalidade e regularidade e do movimento para a completar com a auditoria segundo critérios objectivos de boa gestão e luta contra o desperdício (economicidade, eficiência, eficácia no domínio económico; equidade no domínio social), complementando com adopção de critérios de ética e moralidade pública na fiscalização financeira. ⁽⁵⁾

I O CONTROLO DOS PROGRAMAS DE PROTECÇÃO DO MEIO AMBIENTE COMO UM DESAFIO INILUDÍVEL PARA AS EFS

Na tentativa de perceber porque é que o controlo dos programas de protecção do meio ambiente é um desafio “evidente” para as EFS, convém: primeiro, lembrar em que consiste o controlo de programas e tentar identificar as suas actualizações a respeito da protecção do meio ambiente; segundo, saber qual é a necessidade de controlar tais programas e; por último, como um desafio implica dificuldades e obstáculos a serem ultrapassados, importa identificá-los.

Auditoria de projectos ou de programas

Os projectos do Estado podem ter impactos sócio-ambientais e financeiros significativos se não forem cumpridas as determinações da legislação pertinente, da regularidade dos procedimentos e da boa gestão financeira e de recursos. Por isso, as actividades exercidas pelos órgãos ou entidades responsáveis pela gestão dos recursos ambientais, pela execução de programas e projectos, e pelo controlo e fiscalização das obras ou actividades capazes de provocar degradação ambiental, perante as grandes proporções assumidas pelas crises ecológico-ambientais nos últimos tempos, carecem de controlo e acompanhamento por parte das EFS, segundo princípios de economia, eficiência e eficácia.

⁵ Neste sentido, vide Prof. Doutor António de Sousa Franco, in “*O presente e o futuro das Instituições de Fiscalização Financeira com natureza jurisdicional*”, Tribunal de Contas, Lisboa 1993.

É indiscutível que, aos auditores cabe o papel de acompanhar e inspecionar os projectos, programas e acções governamentais ou não, de manutenção, preservação e controlo do meio ambiente, assim como a avaliação no que se refere ao cumprimento ou não das normas e regulamentos aplicáveis a esta situação.

A auditoria de projectos ou de programas é a auditoria que consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projectos específicos, podendo suscitar a realização de auditorias horizontais, isto é, o exame de um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, tendo como finalidade abarcar o objecto do controlo no conjunto das actividades. ⁽⁶⁾

No contexto do nosso trabalho, os temas específicos referidos naquela definição são os relacionados com a protecção do meio ambiente. Nestes casos, quanto ao controlo dos programas e projectos, torna-se necessário adoptar critérios adequados que contribuam para a preservação, restauração e protecção do meio ambiente. Portanto, é tarefa do auditor assumir uma posição dentro desta corrente ecológica, que com a sua experiência, capacitação, autocrítica, objectividade sensibilidade, e especialmente a sua habilitação técnica, lhe permita uma avaliação válida e técnica capaz de responder a possíveis dúvidas acerca da vulnerabilidade destes projectos, programas e acções no que se refere à sua legalidade, legitimidade, razoabilidade e moralidade.

O desafio das EFS

Diversas organizações, públicas e privadas, têm vindo a desenvolver ultimamente numerosos programas e projectos que absorvem significativos recursos financeiros e outros, com consequências e repercussões bastante visíveis no meio ambiente, que implicam gastos também de outros serviços, departamentos, empresas, organizações, populações, países, regiões, continentes e, globalizando a questão, do planeta terra. Isto é, os efeitos negativos no meio ambiente não afectam só os seus causadores.

A responsabilidade da protecção do meio ambiente pertence tanto ao sector privado como ao sector público. Mais, pertence a todos, actuando de maneira individual ou conjunta. Mas, os organismos do sector públi-

⁶ Vide, *Manual de Auditoria e de Procedimentos* do Tribunal de Contas Português.

co, quer sejam do governo central ou local, desempenham um papel e têm uma responsabilidade chave, que podem variar desde as exigências estatutárias específicas até às pressões de carácter geral e devem servir de exemplo para os demais sectores de actividade bem como para a sociedade em geral. Algumas das áreas principais que são da responsabilidade ambiental do sector público são as seguintes: consequências ambientais das próprias actividades do governo, organismos, serviços e empresas do Estado; legislação, tanto nacional como internacional; regulamentação, autorização, inspecção e execução das políticas ambientais; impostos, incentivos económicos e financeiros; patrocínios e subvenções; investigação, assessoria e publicidade; serviços de emergência.

Um factor adicional que confere uma dimensão extra à fiscalização ambiental no sector público é a necessidade de prestar contas oficialmente, perante os parlamentos e os cidadãos, por parte dos departamentos e demais organismos que gastam fundos e recursos públicos, do seu funcionamento e rendimentos, incluindo os ambientais. Nesta área, parece haver ainda muito por fazer.

É importante referir que, tanto nas actividades do sector público como do privado a protecção do meio ambiente raramente se procura de forma independente como de um bem absoluto se tratasse. O objectivo é conseguir um desenvolvimento sustentado e um equilíbrio apropriado com o crescimento económico. Os benefícios económicos e ambientais deveriam caminhar em uníssono, como por exemplo, quando se reduzem os resíduos e se melhora a eficiência energética. O ambiente deve ser encarado como um factor de desenvolvimento da economia dos países e não um custo obrigatório para as diversas entidades. Mas, os recursos são limitados e a decisão de dar prioridade aos problemas ambientais pode inviabilizar projectos e programas em termos financeiros devido aos seus altos custos, podendo até fazer aumentar os preços dos produtos de forma generalizada ou fazer diminuir a capacidade de decisão económica. Esta dicotomia deve ser analisada pelas EFS como um dos desafios para o futuro.

Muitos desses programas e projectos são complexos sob os pontos de vista técnico e científico e recorrem a técnicas de engenharia financeira para garantir o seu financiamento, como é exemplo o “*project finance*”. Por esta razão, o auditor obriga-se a esforços redobrados, de formação e

de empenho pessoal, para acompanhar de forma razoável estas novas realidades.

II A AUDITORIA DE GESTÃO ÀS ENTIDADES ENCARREGADAS DA PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE

As metodologias da auditoria, bem como as suas técnicas não têm mudado substancialmente, porque a auditoria é uma ferramenta de gestão e de controlo (conforme o objectivo da entidade que a utiliza), já com créditos firmados, conhecidos e com base teórica e científica bem estruturada. O que pode vir a mudar é o objecto do controlo e as suas especificidades.

Tal como no capítulo anterior, apresenta-se uma síntese teórica da consistência da auditoria de gestão, com a ajuda de trabalhos já publicados, uma vez que, a teoria da auditoria de gestão já foi tema de reuniões internacionais, ainda que integrada no tema da auditoria integrada, que a inclui. Deste e doutros trabalhos devemos retirar ensinamentos e/ou lembrar o que já foi escrito.

Ainda neste capítulo, aborda-se a gestão ambiental por parte das entidades estatais responsáveis por esse bem colectivo, a necessidade do seu controlo de gestão, as especificidades de gestão da preservação do meio ambiente, as novas tendências e as suas implicações na forma de controlo a desenvolver por parte das EFS.

Auditoria de gestão

Segundo o *Manual de Auditoria e de Procedimentos* do Tribunal de Contas de Portugal, a auditoria operacional ou de resultados, ou simplesmente de gestão, tem por objectivo a apreciação da gestão dos recursos públicos segundo critérios de economia, eficiência e eficácia (os três Es).

A eficácia pode ser entendida em sentido amplo quando se ultrapassam os limites da entidade controlada e se tomam em conta os factores ou variáveis externos não controláveis por essa entidade para se avaliar todos os resultados obtidos ou impactos alcançados, quer sejam fruto de factores internos, quer de factores externos.

A auditoria de resultados visa, de um modo geral, entre outros objectivos: avaliar da adequação e da consistência dos objectivos fixados tendo em vista designadamente as necessidades sociais que procuram satisfazer a qualidade das prestações, incluindo a preservação do meio ambiente; avaliar da economia, da eficiência e da eficácia com que os objectivos são prosseguidos e alcançados, incluindo os efeitos colaterais, intencionais ou não, especialmente se negativos; avaliar os resultados na óptica dos seus impactos, designadamente económicos, sociais, ambientais, culturais, etc...

Quando se realiza não só uma auditoria financeira mas também uma auditoria operacional ou de resultados, está-se perante uma auditoria integrada que, para além da sua abrangência, gera uma economia de meios e aumenta o seu âmbito. Este tipo de auditoria justifica-se sempre que coincidem o objecto da auditoria, o período de referência e as informações a examinar.

A respeito de auditoria integrada, que contém a auditoria de gestão, refira-se que se têm realizado conferências sobre o tema, destacando-se o II Congresso Internacional de Auditoria Integrada, realizado na cidade de Buenos Aires, em 1995, com a participação do TCP, onde se podem tirar ensinamentos para o nosso trabalho, em particular, no seu painel C, dedicado às questões ambientais e sociais, onde se concluiu: *“Um mundo com necessidades sociais carentes de satisfação e com recursos naturais que se esgotam, ou são crescentemente afectados, impõe-se a necessidade de adoptar procedimentos de auditoria específicos, que deverão ser homogéneos para zonas concorrentes”*.

A auditoria moderna, denominada integrada, ou de amplo espectro, combina a auditoria tradicional de regularidade com a auditoria de desempenho, estendendo desta forma os seus procedimentos mais para lá do controlo financeiro de regularidade, correcção e confiabilidade para o controlo operacional de eficiência, economia e eficácia com que os recursos humanos, materiais e financeiros se gerem, e as relações de responsabilidade se desempenhem razoavelmente. Ao aplicá-la aos programas governamentais, a auditoria de âmbito alargado ou auditoria de gestão compreende o exame dos aspectos técnico-operacionais, financeiros e de contabilidade, sócio-económicos e jurídicos e de pressupostos, com vista a avaliar resultados das acções governamentais, e observar o facto de que a administração pública deve servir os interesses públicos com eficácia, eficiência e economicidade.

A auditoria também evolui e incorporou o exame aos aspectos de equidade e ecologia, possibilitando assim a avaliação, também, dos impactos sócio-ambientais. (7)

Desta maneira, é tarefa do auditor avaliar se este princípio está a ser observado, quais são os critérios utilizados para a distribuição dos recursos e para a melhoria da qualidade de vida da população, o que o obriga a manter uma atitude de análise constante do meio ambiente, captando os sinais internos e externos de modificações e tendências desse meio ambiente.

A inclusão da equidade no ciclo da auditoria de gestão encontra-se em processo de estudo em vários países, onde o conceito de “controlo social” já existe, e refere-se ao controlo aplicado à distribuição do dinheiro público pelos agentes que têm a competência de promover a melhoria da qualidade de vida em determinada unidade económica.

As entidades encarregadas da preservação do meio ambiente

As entidades encarregadas da preservação do meio ambiente são obrigadas a gerir os recursos ambientais de uma forma realista, porque estão em jogo recursos significativos. Os discursos altruístas e moralizantes são muito agradáveis mas difíceis de concretizar na prática. Os subsídios como os discursos altruístas não são convincentes.

O problema económico e financeiro mantém-se, bem como o problema dos recursos escassos, para as entidades que gerem fundos públicos com o objectivo da preservação do meio ambiente, obrigando à forma realista de gestão e à racionalidade económica. Por isso, tal como para as outras entidades que dão fim às economias dos contribuintes, as responsáveis pela preservação do ambiente também carecem da realização “sistemática” de auditorias de gestão.

Nas auditorias de gestão, avalia-se da eficácia, eficiência e economicidade dos actos e procedimentos de gestão dos bens públicos. O bem público, neste caso, para além de outros, é o meio ambiente, que tem um valor diferente para o colectivo ou para o particular, para o mercado

⁷ Vide, Cristina Cunha Guerreiro e Ivonete Dionizio de Lima, in “*Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoria Integral*”, 1995.

ou para a sociedade, para o futuro ou para o presente, o que dificulta a definição do objecto e dos objectivos das auditorias de gestão a estas entidades. O auditor deverá ter uma abordagem alargada de forma a contemplar outras variáveis como a equidade, a moralidade, a justiça social e o desenvolvimento sustentado. Este facto e as limitações da falta de informação, de capacitação e experiência dos auditores, do carácter técnico e científico das questões ambientais e das limitações e competências legais ainda existentes, tornam difíceis a análise de custo-benefício e custo efectivo das opções políticas e, como consequência, dificultam as acções de controlo da gestão destas entidades e do desempenho das políticas públicas.

Para além das incógnitas que passam a constituir a determinação do custo-benefício e do custo efectivo, existe também o custo de oportunidade quanto ao momento certo para uma certa política de preservação do ambiente. Assim, a EFS deve seleccionar criteriosamente quais as entidades e quais os programas a auditar primeiro, considerando os seguintes critérios: volume financeiro empregue na gestão das entidades, dos bens ambientais públicos e dos programas, em termos financeiros clássicos, e; problemas ambientais a resolver com prioridade (v.g. saneamento e água potável, contaminação do ar nas zonas urbanas e degradação dos solos, em termos de desenvolvimento sustentado e de oportunidade) porque se não for feito o controlo oportunamente, mais tarde pode já ser tarde de mais.

A adopção de novas tecnologias de gestão de recursos humanos, materiais, ambientais, de informação, de gestão financeira, de cooperação nacional e internacional, bem como a cooperação com a comunidade científica, por parte não só das entidades responsáveis pela protecção do meio ambiente, mas principalmente pelos Estados, trará, de certo, vantagens assinaláveis e alterações à forma de gestão daquelas entidades fazendo-as diminuir os custos resultantes das suas actividades.

As EFS, na sua qualidade de fiscalizadores dos gastos públicos, podem desempenhar um papel determinante para a melhoria do meio ambiente, da vida das populações e para a diminuição dos gastos públicos, principalmente das entidades responsáveis pela protecção do meio ambiente, se nos seus relatórios de auditorias de gestão souberem incluir nas recomendações, de carácter técnico, opções tecnológicas reais e viáveis para a resolução dos problemas ambientais, tomando as conclusões e recomendações um aspecto persuasivo e convincente, como forma de

pressão para que os Estados adotem, nos processos de decisão, imediata e oportunamente as soluções fornecidas pelos avanços do conhecimento científico e das novas tecnologias.

Perante as necessidades de conhecimento científico e de informação que se apresentam para a elaboração de relatórios, “persuasivos e convincentes”, de auditoria de gestão, e perante o problema global que é o ambiente, os auditores carecem de cooperação com outras entidades nacionais e internacionais, públicas ou privadas, empresariais e académicas, ganhando, também, economia de meios, rapidez, eficácia, homogeneidade, coerência e sintonia de actuações, ainda que em regiões diferentes.

Por outro lado, o sentido pedagógico das recomendações introduzidas nos relatórios devem ser uma constante, não esquecendo nunca o carácter técnico das mesmas, porque também não são convincentes as punições por não serem eficazes.

CONCLUSÕES

- a) Os Estados estão, cada vez mais, obrigados a considerar o tratamento do meio ambiente como uma prioridade para as suas decisões políticas, fruto dos interesses dos cidadãos e das pressões exercidas por organizações ambientalistas e internacionais;*
- b) As questões ambientais têm obrigado os governos a aplicar importantes recursos financeiros e outros na resolução desses problemas;*
- c) O ambiente constitui um assunto de interesse global que envolve todas as organizações, regiões e habitantes do planeta, a par das questões económicas e financeiras que se complementam, sendo indissociáveis;*
- d) As novas tecnologias oferecem soluções cabais para a melhoria da qualidade do meio ambiente, em termos económicos, financeiros e sociais, com inúmeras vantagens, principalmente para os países não auto-suficientes de recursos energéticos;*

- e) *As alterações constantes das condições externas às EFS obrigam-nas, não a se adaptarem mas a anteciparem o futuro, sob pena de se tornarem vazias de conteúdo;*
- f) *Na medida em que, para acompanhar tais actividades, se torna necessária formação técnica específica dos auditores, surgem, por um lado, necessidades novas de colaboração com entidades especializadas, e por outro, uma mudança real de atitudes por parte dos dirigentes das EFS e seus colaboradores em relação à questão do ambiente, considerando a resistência dos governantes e os interesses financeiros instalados. O controlo a tais programas e projectos torna-se, por isso, num desafio para as EFS;*
- g) *Muitas reuniões internacionais e nacionais foram já realizadas e muito já se escreveu sobre as questões de protecção do meio ambiente, mas os resultados práticos, para os cidadãos, para as economias dos países e para a qualidade do meio ambiente, continuam a ser negativos, deixando adivinhar que a resolução destes problemas só poderá passar, forçosamente, por medidas radicais e enérgicas por parte dos governos e de forma concertada entre eles;*
- h) *A importância do sucesso dos programas de protecção do meio ambiente, para o desenvolvimento sustentado dos Estados e regiões, em termos financeiros, económicos, sociais e ambientais, obrigam ao controlo, no sentido da cooperação, de forma pedagógica, mais do que punitiva, tendo em vista a sua eficácia, eficiência, economicidade, equidade e moralidade e desenvolvimento sustentado;*
- i) *A fase mais importante do desenvolvimento dos programas e projectos é a fase da decisão e de planeamento. Nestas fases, é importante ouvir todos os interessados, principalmente os cidadãos, por questões sociais, de moralidade e equidade, privilegiando a forma concomitante de controlo;*
- j) *O desafio consiste em possuir ou não a sabedoria para conseguir acompanhar, controlar e recomendar de forma a não contribuir para qualquer tipo de inviabilização, tendo em vista os objectivos financeiros, ambientais e sociais dos programas;*

- l) O relatório de auditoria de gestão é um documento que, para ser persuasivo e convincente, deve conter recomendações e/ou sugestões concretas e cabais, com base científica e carácter técnico;*
- m) As auditorias de gestão às entidades encarregadas da protecção do meio ambiente carecem de regularidade e de sistematização;*
- n) A oportunidade, para a realização ou não das auditorias de gestão às entidades encarregadas da protecção do meio ambiente, pode também ter custos no presente e no futuro. A determinação do momento exacto para a realização das auditorias dependem do volume financeiro sujeito a controlo e o tipo de problemas ambientais em causa.*

BIBLIOGRAFIA

- Sousa, Alfredo José de – Controlo externo das finanças públicas: o Tribunal de Contas, Lisboa, 1997;
- Franco, António de Sousa - *O presente e o futuro das Instituições de Fiscalização Financeira com natureza jurisdicional*: Tribunal de Contas, Lisboa 1993;
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas - *Uma nova vertente da política ambiental em Portugal: os benefícios fiscais à protecção e defesa do ambiente*, in Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, nº 11/12, 1999;
- Sêves, Lorena de e Tavares, José – *Organização administrativa e ambiente*, in Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente, Almedina-Coimbra, nº 1, Junho 1994;
- Tavares, José – *Direito do Ambiente, Administração Pública e garantias de legalidade e dos particulares*, in Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente: nº 4, Almedina-Coimbra 1995;
- Costa, A Carvalho e Torres, Maria Rosário – *Controlo e Avaliação da Gestão Pública*: Rei dos Livros, 1996;
- Gore, Al – *Reinventar a Administração Pública*: Lisboa, Quetzal, 1994;
- Meyers, Larry e Hood, Jamie – *Le Contrôle et la responsabilisation, en harmonie avec l'habilitation et l'innovation*.

DOCUMENTOS

- *Anuário da Economia Portuguesa: O Economista*, 1995 e 1996;
- *Asian Journal of Government Audit*: ASOSAI, 1999;
- *Auditoria Pública – Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo*: nº 8, enero, 1997, nº 18, septiembre 1999;
- Banco Europeu de Investimento – *BEI Informações*: 4 – 1998 . nº 99;
- *Cadernos de Economia*, Ano XIII, nº 50, Jan/Mar 2000 e Ano X, nº 37, Out/Dez 1996;
- Comissão Europeia - *A União Europeia e o Ambiente, A Europa em movimento*, Luxemburgo, 1998;

- Comissão Europeia – *Programa da Comissão para 1999*: Suplemento 1/99;
- *Evaluation, The International Journal of Theory, Research and Practice*: SAGE Publications, Vol. 4, No. 3, July 1998;
- *III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*, Maputo, 21 a 24 de Outubro 1997: CEFTCCPLP, Lisboa 1998;
- *Journal of Management and Training, April 1997 – December 1997: Comptroller and Auditor General of India*;
- *Lei de organização e processo do Tribunal de Contas*: Tribunal de Contas, 2ª Edição, Gabinete de Estudos 1999;
- *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Volume I: Tribunal de Contas, Lisboa 1999;
- *Memoria del Segundo Congreso Internacional de Auditoria Integral, 5, 6 y 7 de junio de 1995, Ciudad de Buenos Aires - La auditoria integral ante el desafio de la globalizacion*: República Argentina;
- *Performat: Vol. XIX, no.4, october, 1999: Department of the Auditor-General of Pakistan*;
- *Problèmes économiques: n° 2662, mercredi, 26 avril, 2000*;
- *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, Almedina-Coimbra, n° 9, Junho, 1998 e n° 4, Dezembro, 1995;
- Revistas da OLACEFS;
- *Sindicatura - Tecnologia de Información, Auditoria y Control: Ano 3 e 4, n° 9/10, Agosto 97/Abril 98, e ano II, n° 5 e 6, Maio-Dezembro 1996*.

TEMA 2

DESEMPENHO DAS EFS'S E INDICADORES DE RENDIMENTO*

* Estudo nº 13/2000-DCP - Contribuição do Tribunal de Contas de Portugal para a *X Assembleia Geral da OLACEFS, Brasília, 2000.*

APRESENTAÇÃO

O tema *O desempenho das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS's) e os indicadores de rendimento*, objecto do presente estudo, insere-se, sem dúvida, num dos temas abordado e tratado como relatório base durante o IV Congresso da EUROSAI, realizado em Paris, em Junho de 1999: *A independência e a prestação de contas pelas EFS's - Quem audita o auditor?*

Neste mesmo relatório, e ainda neste âmbito, colocava-se, entre outras, a seguinte questão: *Será possível deixar as EFS's fora de qualquer sistema de controlo, estando perfeitamente cientes que não há organismos estatais no mundo livres de erros, mesmo aqueles que estão empenhados em cumprir os objectivos das suas acções?*

Sendo que a transparência de um organismo de controlo é um princípio fundamental, parece-nos que não, e para tal apontam algumas das conclusões do referido Congresso da EUROSAI, designadamente:

A independência tem por contrapartida uma responsabilidade institucional que toma formas variáveis segundo os modelos de organização política; as EFS's devem aplicar, a elas próprias, as regras que recomendam aos organismos que auditam.

Neste contexto, devem desenvolver procedimentos de controlo que garantam a eficácia da sua acção. O controlo interno deve ser exercido por uma estrutura que disponha dos meios necessários para assegurar aos dirigentes da EFS's uma visão clara do funcionamento desta. Deve permitir-lhe um acompanhamento regular dos indicadores de actividade e a avaliação dos resultados de controlo.

O acompanhamento regular dos indicadores de actividade e a avaliação dos resultados de controlo constituem assim objecto do presente estudo.

1. O CONTROLO DO DESEMPENHO DAS EFS's

O controlo de desempenho das EFS's pode inserir-se numa das recomendações já referidas: as EFS's "...devem aplicar a elas próprias as regras que recomendam aos organismos que auditam".

Assim, devem estabelecer um sistema de direcção apropriado que lhes permita ser económicas, eficientes e eficazes. Devem estabelecer os objectivos, as estratégias e os fins a atingir, fornecendo informações relativas ao grau de realização dos objectivos, à quantidade dos recursos planeada, à fiabilidade dos sistemas de informação. Devem estabelecer um sistema de elaboração de relatórios, permitindo ao público em geral ou a outras enti-

dades competentes tomar conhecimento do seu trabalho e saber quais os objectivos que foram atingidos.

Ainda neste contexto e durante o IV Congresso da EUROSAI, foi tratada a questão:

A quem compete o controlo do desempenho das EFS's? Como é que tal deverá ser feito sem pôr em causa a sua própria independência?

Das análises efectuadas, verificou-se que na maior parte das EFS's esse controlo é exercido através de auditorias internas, de controlos externos e da publicação dos resultados do controlo e/ou por relatórios anuais apresentados ao Parlamento e aos cidadãos em geral através dos órgãos de comunicação social.

Também neste capítulo, as conclusões do Congresso apontaram, por um lado, para o recurso aos controlos externos, que constituem para o público uma garantia do bom funcionamento das EFS's e, por outro lado, para a publicação pelas EFS's dos relatórios sobre a execução dos seus orçamentos e das suas actividades de controlo, assim como a sua apresentação ao Parlamento, devendo assegurar a melhor transparência possível sobre a utilização dos meios de que dispõem e sobre os resultados obtidos. Concluindo-se, ainda, ser desejável a difusão dos relatórios das EFS's através de suportes diversificados, designadamente através dos *media*.

2. UM SISTEMA DE INFORMAÇÃO PARA A GESTÃO

Pelo que acima ficou dito, torna-se por demais importante que as EFS's disponham de um sistema próprio de informação para gestão, que permita aos seus gestores uma correcta utilização dos recursos postos ao seu dispor. As orientações básicas de uma gestão moderna perspectivam a tomada de decisão como um processo integrado do tratamento da informação, resultante de um sistema desenvolvido para o efeito.

A complexidade crescente das organizações modernas, em que os problemas estão estreitamente associados uns aos outros, exige que as resoluções estejam enquadradas num sistema global e interactivo. Isolar cada um dos problemas, para os equacionar independentemente, esquecendo as interacções, é estar condenado a resolvê-los mal.

O desempenho positivo de uma organização ou instituição está, de igual modo, directamente associado à boa gestão dos recursos de que esta dispõe, sejam eles os recursos humanos, financeiros ou materiais. É, pois, imprescindível utilizar os recursos com a maior eficiência, o que só é possível procedendo-se a um planeamento e a uma avaliação adequados, pressupostos fundamentais de uma gestão eficaz seja ela pública ou privada.

A função gestão implica: por um lado, uma fase de formulação de estratégias, que contenha a função planeamento com as acções que se pretendem desenvolver no futuro, com a respectiva afectação de recursos, que regra geral são escassos; por outro lado, a fase de execução propriamente dita, que envolve as funções de direcção, de organização e de motivação, e por último, a fase de controlo e avaliação, devendo esta ter um carácter contínuo permitindo uma análise constante dos objectivos estabelecidos e a recomendação de medidas correctivas para optimização dos resultados esperados.

Assim, o Plano de Acção surge como uma peça fundamental para a elaboração do orçamento, constituindo uma fase essencial do processo de planeamento ao orientar as decisões de afectação de recursos para a consecução dos objectivos determinados, o que, face aos recursos limitados existentes, permitirá a tomada de decisões necessárias, em conformidade com os resultados que se pretenda vir a atingir.

Não é possível pensar o planeamento sem avaliação de resultados, pois ambos estão intimamente relacionados. O Relatório de Actividades e as Contas não são mais do que uma forma de expressão dessa avaliação, que permite medir a conformidade do desempenho com os planos definidos, por forma a serem detectados os desvios, avaliados os resultados e recolhida a informação que permita planear o futuro.

Há, pois, que situar todo este processo num quadro lógico que, constituindo um todo, se insira num ciclo que se renova sucessivamente e se baseia no planeamento, na execução, no acompanhamento e na avaliação.

Todo este processo deve estar apoiado num sistema de informação, que contenha um conjunto de indicadores, que permita determinar o grau de eficiência, eficácia e economia com que a EFS's opera para atingir os objectivos e as metas propostas.

3. A AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO **– A Experiência Portuguesa –**

A avaliação global do desempenho da actividade do Tribunal de Contas Português exerce-se essencialmente através de dois tipos de controlo: o controlo interno e o controlo externo.

3.1 CONTROLO INTERNO

O controlo interno também denominado autocontrolo desenvolve-se através dum sistema integrado de informação para gestão, nomeadamente, um sistema de planeamento e avaliação de gestão, adaptado à realidade do próprio Tribunal de Contas de Portugal.

3.1.1 SISTEMA DE PLANEAMENTO E AVALIAÇÃO DE GESTÃO – SISPLAN

Assim, o Tribunal de Contas de Portugal, com a necessidade de repensar todo o conjunto de procedimentos ao nível do planeamento das acções, desenvolveu, no ano de 1998, um novo Sistema de Planeamento e Avaliação de Gestão – SISPLAN.

Na base deste sistema, encontra-se um conjunto de normas procedimentais, que regulam toda a actividade do Tribunal de Contas Português e respectivos Serviços de Apoio que tem início no planeamento, passando pela execução, pelo controlo e pela avaliação.

Este sistema encontra-se suportado por uma aplicação informática que permite gerir toda a informação inserida nas diversas etapas estabelecidas no referido Sistema de Planeamento.

A fase de planeamento inicia-se com a elaboração de um **plano estratégico** trienal, no qual são definidas as *linhas de orientação estratégicas*, bem como os *programas de longo prazo*. Neste enquadramento, inicia-se o ciclo anual do planeamento, com a elaboração do **plano de acção**, o qual inclui os diferentes *programas de fiscalização sectoriais* bem como a definição dos *objectivos operacionais*.

A par deste processo, são igualmente elaborados o *projecto de orçamento*, o *programa de gestão previsional de pessoal* e o *programa de formação e aperfeiçoamento profissional*, bem como o *programa de gestão previsional dos recursos informáticos*.

É no acompanhamento da execução do plano de acção, que reside a base do sucesso ou insucesso da avaliação do desempenho do Tribunal de Contas, e dos seus principais indicadores de rendimento.

É nesta fase que se espera que sejam cumpridos os critérios de economia, eficiência e eficácia, nomeadamente quanto à boa gestão dos recursos disponíveis, sejam eles, humanos, financeiros e/ou materiais.

São os diferentes responsáveis pelas acções planeadas que procedem ao registo periódico da actualização dos atributo de acompanhamento, nomeadamente o registo de início das acções, desenvolvimento e conclusão das mesmas, o horizonte temporal em que se desenvolveram, bem como dos recursos utilizados na respectiva execução.

O controlo da actividade do Tribunal de Contas Português e dos respectivos Serviços de Apoio, traduz-se em regra pela emissão de relatórios periódicos, bem como de mapas contendo dados estatísticos relativos ao acompanhamento da execução do plano.

É nesta fase que ressalta a necessidade de proceder a correcções ao plano, por forma a corrigir eventuais desvios, ou definir novas prioridades.

Relativamente ao processo de avaliação não se poderá apenas definir como uma fase terminal do ciclo de planeamento, pois esta encontra-se presente permanentemente, revestindo assim um carácter de autocontrolo/autoavaliação por parte dos diferentes responsáveis.

No entanto, é com a elaboração do relatório de actividades e a apresentação dos diferentes indicadores de gestão, que se procede á avaliação global da actividade.

Assim, neste documento consta uma análise das actividades desenvolvidas no respectivo ano, a qual recorre a representações gráficas dos principais indicadores tais como: o número de entidades efectivamente controladas, o volume financeiro controlado, o número de acções de controlo nos diferentes âmbitos de actuação do Tribunal, bem como dos recursos despendidos na execução das mesmas.

No referido documento constam ainda uma análise quantitativa e qualitativa das principais irregularidades detectadas no decurso das acções de fiscalização e controlo, das recomendações/observações feitas pelo Tribunal de Contas, assim como a indicação do acolhimentos das mesmas por parte das entidades objecto do controlo.

3.1.2 AUDITORIA INTERNA

Recentemente, foi aprovada a criação do *Gabinete de Auditoria Interna* na estrutura orgânica do Tribunal de Contas de Portugal.

Este *Gabinete* é o serviço de auditoria interna de apoio à gestão, tendo como missão acompanhar, com independência técnica, a organização e o funcionamento dos serviços de apoio ao Tribunal de Contas, designadamente quanto aos aspectos: de segurança e gestão dos sistemas de informação e de processamento de dados, bem como a sua adequação aos fins para que foram concebidos; de comunicação interna; de mecanismos de controlo interno; de uniformidade e racionalidade de procedimentos; e da qualidade dos serviços realizados.

3.1.3 EVOLUÇÃO DO DESEMPENHO DO TCP – ALGUNS INDICADORES

Como atrás foi referido, os principais indicadores do desempenho do Tribunal de Contas são: o número de entidades efectivamente controladas em cada ano, o volume financeiro controlado, o número de acções de controlo nos diferentes âmbitos de actuação do Tribunal, bem como dos recursos despendidos na execução das mesmas.

No quadro seguinte, apresentam-se os dados estatísticos referentes ao desempenho do Tribunal de Contas de Portugal, nos exercícios de 1998 e 1999.

<i>Indicadores</i>	1998	1999
<i>Número de entidades sujeitas ao controlo</i>	11000	11000
<i>Número de entidades efectivamente controladas</i>	3800	1766
<i>Volume financeiro controlado</i>	51 416 M.*	84 795 M.*
<i>Número de auditorias</i>	60	97
<i>Número de verificações internas de contas</i>	317	854
<i>Recursos Humanos - nº de funcionários</i>	594	659
<i>Índice de Tecnicidade</i>	59,0%	60,0%
<i>Número de acções de formação</i>	184	202
<i>Total de investimento em formação</i>	131 089 •	208 682 •
<i>Recursos Financeiros - Total Financiamento</i>	31 M.*	36 M.*
<i>Recursos Informáticos - Informatização dos PT's</i>	96%	100%

* M.* - Milhões de Euros

3.2 CONTROLO EXTERNO

No sentido de reforçar as suas próprias exigências e igualmente a sua credibilidade perante a sociedade, o Tribunal de Contas de Portugal submete a sua gestão à apreciação técnica especializada de uma empresa privada de auditoria, escolhida por concurso público, daí resultando um relatório de auditoria. Esse relatório, juntamente com as peças contabilísticas (contas), figura em anexo ao Relatório de Actividades do Tribunal, que é apresentado aos demais órgãos de soberania e aos órgãos de governo das Regiões Autónomas, é publicado nos respectivos jornais oficiais e divulgado através dos meios de comunicação social.

Além do Relatório de Actividades do Tribunal de Contas, são igualmente publicados nos jornais oficiais, os acórdãos que fixem jurisprudência, os relatórios e pareceres sobre a Conta Geral do Estado e sobre as contas das Regiões Autónomas, bem como os relatórios de auditoria e decisões que o Tribunal de Contas entenda deverem ser publicados.

Para além deste controlo externo, cuja obrigatoriedade se encontra expressa na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas de Portugal, podemos falar de um outro tipo de controlo, também exercido a nível externo pela sociedade em geral e, que é feito através da divulgação dos resultados do controlo do Tribunal, pelos órgãos de comunicação social e com a utilização dos novos meios de comunicação, nomeadamente a disponibilização dos mesmos pela *INTERNET*.

Desta forma, o Tribunal de Contas de Portugal avalia o interesse demonstrado pela sociedade de informação, nos referidos documentos, que não são mais do que os produtos finais da sua actividade.

4. CONCLUSÕES

- i. As EFS's devem assegurar a melhor transparência possível sobre a utilização dos meios de que dispõem e igualmente sobre os resultados obtidos;
- ii. As EFS's devem dispor de um sistema de informação para gestão, que permita, a qualquer momento, apresentar o resultado dos principais indicadores de desempenho, bem como do grau de eficiência, de eficácia e de economicidade dos recursos aplicados, no cumprimento dos objectivos e metas pré estabelecidos;
- iii. As EFS's devem dar a conhecer, periodicamente, ao Parlamento e aos cidadãos em geral, os resultados da sua actividade.

BIBLIOGRAFIA

- Costa, A. Carvalho / Torres, Maria do Rosário, *Controlo e avaliação da gestão pública*, Rei dos Livros. Lisboa 1996;
- Crujeira, Carlos A. / Lucena, José M. de / Pinho, Ivo / Camacho, Alberto, *Gestão Pública – Uma abordagem integrada*, Lisboa 1993;
- Franco, António de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, 4ª ed., reimpressão, Almedina, Coimbra, 1998;
- Moreno, Carlos Manuel Botelho, *Finanças públicas, gestão e controlo dos dinheiros públicos*, UAL, Lisboa 1998;
- Sousa, Alfredo José de, *Controlo orçamental e instrumentos de gestão financeira*, in *Revista do Tribunal de Contas de Portugal*, nºs 17/18, 1993.

DOCUMENTOS

- ISCSP - Forum 2000, *Gestão por objectivos na Administração Pública*, Lisboa 1997;
- ISCSP - Forum 2000, *Renovar a administração – Estratégia e planeamento na gestão e administração pública*, Lisboa 1995;
- IV Congresso EUROSAI, Paris, Junho 1999 - *Relatório Base e Conclusões*;
- Tribunal de Contas de Portugal, *Relatórios de Actividades e Contas*, 1998 e 1999;
- Tribunal de Contas de Portugal, *SISPLAN – Normas procedimentais do Sistema de Planeamento*, Lisboa 1998.

ACÓRDÃOS

⁸⁶ Esta secção inclui uma selecção de acórdãos e/ou sentenças do Tribunal de Contas que, atenta a sua orientação doutrinal, são objecto de publicação integral.

FISCALIZAÇÃO PRÉVIA
(1ª SECÇÃO)

ACÓRDÃO Nº 56/2000

AJUSTE DIRECTO - CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA - CONCURSO PÚBLICO - DONO DA OBRA - EMPREITADA DE OBRA PÚBLICA - NULIDADE

SUMÁRIO:

1. O ajuste directo só é admissível quando, por motivos de urgência, resultantes de acontecimentos imprevisíveis para o dono da obra os prazos exigidos pelos concursos públicos não possam ser cumpridos;.
2. A realização de concurso público, quando obrigatória tem sido considerada pelo Tribunal como uma formalidade essencial, que a sua preterição acarreta a nulidade do processo de adjudicação.

Conselheiro Relator
Alfredo Menéres Barbosa

Processo Nº 2623/2000
Sessão de 19.9.2000

ACÓRDÃO Nº 56 /2000

O Tribunal de Contas, em sessão de subsecção da 1ª secção de 19 de Setembro de 2000, examinou o processo relativo ao contrato de empreitada para a “Construção da Passagem inferior para peões à Linha do Norte em Mealhada” no valor de 49.700.000\$00, sem IVA, celebrado entre a Câmara Municipal da Mealhada e a firma “Henriques, Fernandes & Neto, Lda”.

O contrato foi celebrado por mero ajuste directo, com fundamento no disposto no artº 136º nº 1 c) do Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março, invocando para tanto a autarquia a urgência na execução da obra por a mesma ser de interesse público, uma vez que se trata de uma infraestrutura indispensável à protecção da segurança das pessoas e, não obstante ter sido aberto concurso público, apenas se terem apresentado três concor-

rentes que foram excluídos por não terem demonstrado aptidão para a execução da obra.

No entanto, o contrato foi celebrado com um desses concorrentes - o que apresentou a proposta de valor mais baixo.

* * *

Dispõe a alínea c) do nº 1 do citado artº 136º do Decreto-Lei nº 59/99 que, para além dos casos previstos nas alíneas d) e c) do nº 2 do artº 48º e no artº 26º que o ajuste directo só é admissível, seja qual for o valor estimado do contrato, “na medida do estritamente necessário quando, por motivos de urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis pelo dono da obra, não possam ser cumpridos os prazos exigidos pelos concursos público, limitado ou por negociação, desde que as circunstâncias invocadas não sejam, em caso algum, imputáveis ao dono da obra”.

Ora, os factos e razões invocados para justificarem o recurso ao ajuste directo não são, de forma alguma enquadráveis nessa disposição legal.

Com efeito, a circunstância de todos os concorrentes do concurso aberto para o efeito terem sido excluídos, não impedia a abertura de novo concurso, em que as razões dessa exclusão viessem a ser ultrapassadas. É saliente-se que tais razões não impediram que o contrato tivesse vindo a ser celebrado precisamente com um desses concorrentes excluídos.

Por outro lado, o interesse público subjacente à execução da obra não pode justificar só por si a urgência dessa execução – a linha do Norte existe e funciona há mais de 100 anos, e só agora se pretende construir no local uma passagem para peões.

Não existe, pois, qualquer circunstância que justifique a celebração do contrato por mero ajuste directo, designadamente o lapso de tempo necessário para a realização de novo concurso.

*

A não realização de concurso público quando essa realização é obrigatória tem sido considerado por este Tribunal como integradora de uma nulidade nos termos do artº 133º nº 1 do Código do Procedimento Administrativo, por se entender que o mesmo constitui um elemento essencial do processo de adjudicação.

Ora, no caso em apreço o valor do contrato exige que o mesmo fosse precedido de concurso público – artº 48º nº 2 do Decreto-Lei nº 59/99, na redacção dada pela Lei nº 163/99, de 14 de Setembro.

Assim, e atento o disposto no artº 44º nº 3, al. a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, o Tribunal decide recusar o visto ao contrato em causa.

São devidos emolumentos.

Diligências legais.

Lisboa, 19 de Setembro de 2000.

Conselheiro Relator

Alfredo Menéres Barbosa

Conselheiros Adjuntos

Pinto Almeida

Adelino Ribeiro Gonçalves

Procurador-Geral Adjunto

Nuno Ferreira

ACORDÃO Nº 58/2000

AJUSTE DIRECTO - CONCURSO INTERNACIONAL - CONCURSO PÚBLICO - CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NULIDADE - VALOR DO CONTRATO

SUMÁRIO:

1. Num contrato de prestação de serviços, para fundamentar o ajuste directo exige-se que o serviço apenas possa ser executado por um prestador determinado;
2. Deverá ter-se em consideração o valor do contrato (546 079 000\$00) que, neste caso, deverá ser precedido de concurso público internacional;
3. Não sendo respeitadas as formalidades essenciais gera-se a nulidade.

Conselheiro Relator
Adelino Ribeiro Gonçalves

Processo Nº 2578/2000
Sessão de 26.9.2000

ACORDÃO Nº 58/2000

Acordam em Subsecção da 1ª Secção:

O acto sujeito a fiscalização prévia é o contrato de prestação de serviços, celebrado, em 21 de Julho de 2000, entre a Direcção-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano e a Parque Expo 98, S.A., pelo valor de 546 079 000\$00, excluindo o IVA.

Nos termos do n.º 1 da cláusula 1ª o contrato tem por objecto a “*elaboração dos planos estratégicos das intervenções do Programa Polis, relativos às cidades de Albufeira, Aveiro, Beja, Bragança, Covilhã, Guarda, Vila do Conde e Vila Real.*”.

O contrato referido nos números anteriores foi celebrado por ajuste directo, ao abrigo do disposto no art. 86º nº 1 al. d) do Decreto-Lei 197/99 de 8 de Junho, com base na seguinte factualidade:

“ (...) a Parque Expo S.A. detém uma experiência única no campo da concepção, planeamento e execução de acções de requalificação urbana e valorização ambiental a nível internacional, que a Administração não pode deixar de aproveitar, realçando-se que tal experiência foi adquirida e desenvolvida no âmbito de um cenário temporalmente definido e restrito, em situação análoga ao desafio que agora se pretende abarcar.

(...) a EXPO 98 teve uma zona de intervenção (...) com problemas de natureza muito diversificada e que nas 8 cidades (...) as respectivas zonas de intervenção têm problemas de índole semelhante (...).

(...) a Parque Expo, S.A. possui a estrutura necessária e compatível com a complexidade dos trabalhos a realizar (...), é indubitavelmente uma entidade com uma experiência, conhecimentos técnicos e estruturas ímpares, que se configura como a única entidade capaz, quer a nível nacional quer a nível internacional, de, no presente momento, enfrentar o quadro de condicionalismos atrás descritos (...).”

Confrontada através de deliberação em sessão diária de visto, com a necessidade de fundamentar a especial aptidão técnica da Parque Expo, veio o Director-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano invocar o seguinte:

“Para o seu planeamento (do Programa Polis), resulta clara a necessidade de se poder contar com uma equipa de consultores com experiência firmada e com a multidisciplinariedade necessária (...).

A especial aptidão técnica da Parque Expo (...) resulta, na opinião desta Direcção-Geral, do facto de ter mantido na sua estrutura um conjunto de especialistas de várias valências necessárias à execução dos programas, planos, projectos e acções imprescindíveis à reconversão urbana (...).

De facto, o trabalho de requalificação desenvolvido com o apoio da Parque Expo, tornou toda a zona então intervencionada, como figurino para intervenções futuras e demonstrou a aptidão dos consultores do planeamento físico e financeiro das acções, para o cumprimento dos prazos e dos objectivos materiais do projecto, conferindo-lhes a detenção única de

know how *específico para a aplicação no tempo e espaço adequados à realidade portuguesa*”.

De acordo com a proposta da Parque Expo, os honorários ascendem a 546 079 000\$00, sem incluir o IVA, dos quais 350 175 000\$00 correspondem aos custos da **contratação externa** a que a Parque Expo terá de recorrer para a execução dos planos estratégicos em causa, e que se irão desenvolver nas seguintes áreas:

Estudos de tráfego;
Topografia/Cadastró;
Arquitectura/Urbanismo;
Imagem/Sensibilização das populações;
Estudos Especiais.

Do que se conclui que cerca de 64% do preço corresponde a serviços subcontratados e os restantes 36% relacionam-se com os **serviços prestados pela própria Parque Expo** e que se resumem a:

Equipas a mobilizar;
Deslocações;
Serviços de apoio.

Questionado sobre os procedimentos que seriam adoptados pela Parque Expo para a contratação externa, o Director-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano veio invocar o seguinte:

“(...) trata-se de uma complementariedade que foi julgada necessária acautelar para permitir uma maior flexibilidade técnica na execução dos planos estratégicos.

Tal desiderato vem permitir também atingir com maior rigor e celeridade os objectivos do programa Polis, sendo que, de qualquer forma, a adjudicação à Parque Expo é indivisível, cabendo-lhe contratar dentro dos critérios economicamente mais favoráveis (...)”.

O invocado pelos serviços para fundamentar o ajuste directo, acolhido por despacho do Ministro do Ambiente e Ordenamento do Território, é manifestamente insuficiente na medida em que a lei – artº 86º nº 1 al. d) do referido Decreto-Lei 197/99 – exige para tal que o serviço apenas possa ser executado por um prestador determinado, o que não está demonstrado,

pois a alegada experiência em projecto similar apenas se encontra comprovado pela realização da Expo 98 e da requalificação urbana da envolvente da exposição, o que não permite concluir que é a única entidade a nível **nacional e internacional** que se encontra apta a elaborar os planos estratégicos das oito cidades em causa. Aliás existem elementos que permitem concluir que a execução do projecto Expo 98 sofreu deficiências ao nível do planeamento global, com as inevitáveis consequências financeiras, conforme se encontra comprovado através da auditoria realizada por este Tribunal – relatório de auditoria nº 43/2000 da 2ª Secção, aprovado em 27/06/00.

Tal conclusão é corroborada pelo facto de a Parque Expo ter necessidade de recorrer à contratação externa nas áreas mais importantes da execução dos referidos planos, o que colide frontalmente com o alegado fundamento para o ajuste directo, de a Parque Expo ter mantido na sua estrutura um conjunto de especialistas de várias valências necessárias à execução de planos, projectos e programas.

Atento o seu valor, o contrato deveria ter sido precedido de concurso público internacional – art^{os} 80º e 191º do Decreto-Lei 197/99.

Não o tendo sido, encontram-se violadas as referidas disposições legais, o que acarreta a nulidade do contrato por preterição de formalidade essencial – art^{os} 133º nº 1 e 185º do Código do Procedimento Administrativo.

A nulidade é fundamento para a recusa do visto – artº 44º nº 3 al. a) da Lei 98/97 de 26 de Agosto.

DECISÃO:

Pelos fundamentos expostos acorda-se em recusar o visto ao contrato em apreço.

São devidos emolumentos – artº 5º nº 3 do regime anexo ao Decreto-Lei 66/96 de 31 de Maio.

Diligências necessárias.

Lisboa, 26 de Setembro de 2000.

Conselheiro Relator

Adelino Ribeiro Gonçalves

Conselheiros Adjuntos

Pinto Almeida

Alfredo Menéres Barbosa

Procurador-Geral Adjunto

António Cluny

RECURSO ORDINÁRIO Nº 2/99

CONCURSO PÚBLICO – NULIDADE

SUMÁRIO:

1. Conforme é jurisprudência assente deste Tribunal, a falta da realização do concurso quando legalmente obrigatório, por se tratar de uma formalidade essencial, fere de nulidade do contrato, nos termos do disposto no artº 133º nº 1 do Código do Procedimento Administrativo.
2. Assim, atento o disposto no artº 44 nº 3 al. a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, não é possível conceder o visto ao contrato (veja-se neste sentido, entre outros o acórdão proferido em 14/12/95 nos autos de Recurso Ordinário nº 42/99 – Acórdão nº 48/99).

Conselheiro Relator
Alfredo Menéres Barbosa

Processo nº 40453/98
Sessão de 17.10.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 2/99

(Reapreciação do Acórdão nº 179/98 - Processo de visto nº 40453/98)

ACÓRDÃO Nº 26/00

1.

Em sessão de subsecção de 1ª Secção de 24 de Novembro de 1998, o Tribunal de Contas recusou a concessão do visto ao 1º Adicional ao contrato de empreitada para “Beneficiação da E.N. 120” celebrado entre a Junta Autónoma das Estradas (JAE) e a firma “Construções António Joaquim Maurício, Lda.”, adicional esse no valor de 207.469.535\$00, acrescido de IVA.

Assentou essa decisão no facto de se ter entendido que a adjudicação de parte dos trabalhos incluídos no adicional, atento o seu valor e o facto de não poderem ser qualificados como “trabalhos a mais”, deveria ter sido precedida de realização de um concurso público, sendo certo que “a falta de concurso torna nulo o procedimento em apreço e, conseqüentemente, o acto de adjudicação e o contrato adicional em si, por ter havido preterição de uma formalidade essencial (artº 133º nº 1 e 185º do Código do Procedimento Administrativo)”.

Inconformado com a decisão, veio o Senhor Presidente da JAE dela interpor recurso ao abrigo do artº 96º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, por entender que o Tribunal “ao decidir como decidiu, errou na avaliação dos factos e na interpretação e aplicação do Direito no caso pertinente, porquanto, ao invés do que se registou no duto acórdão, as obras que originaram a necessidade do adicional cabem com clareza no conceito de **trabalhos a mais**”.

Além disso, e no seu entender, a falta de realização de concurso quando obrigatório não provocaria a nulidade que determinou a celebração do contrato em causa.

Termina pedindo a revogação da decisão recorrida e a conseqüente concessão do visto ao aludido contrato adicional.

2.

Admitido o recurso, foram os autos com vista ao Exmo. Procurador Geral Adjunto que, em duto parecer, concluiu ser de confirmar a decisão recorrida.

Alega para tanto, e antes de mais, que os trabalhos constantes do contrato adicional e que o Tribunal entendeu não poderem ser qualificados como “trabalhos a mais”, o não são efectivamente, já que todos eles poderiam ter sido considerados em fase de projecto.

E contesta a posição defendida pelo recorrente de que a falta de concurso público não seria geradora de nulidade por não constituir preterição de formalidade essencial. E isto porque “no caso, a imposição de concurso público deriva directamente de norma imperativa, não está na discricionariedade da administração, (...) tornando-se a sua supressão na falta de

um “elemento essencial”, logo, de nulidade do acto nos termos do artº 133º nº 1 e 185º do Código do Procedimento Administrativo”.

Corridos os demais vistos legais, cumpre, agora, decidir.

*

3.

São os seguintes os factos com interesse para a decisão:

- Em 28 de Outubro de 1997 a Junta Autónoma de Estradas (JAE) celebrou com a firma “Construções António Joaquim Maurício, Lda.” Um contrato de empreitada de “Beneficiação da EN 121 entre o Km 0,000 (entroncamento com a EN 120) e o Km 26,000 (entroncamento com a EN 262 – IP 1) e da EN 120 entre o Km 45,000 (entroncamento com a EN 121) e o Km 48,000 (entroncamento com a EN 261 – Santiago do Cacém)”, no valor de 487.919.944\$00 acrescido de IVA, contrato esse visado pelo Tribunal de Contas em 10 de Dezembro de 1997;
- Em 2 de Novembro de 1998, a JAE celebrou com a mesma firma um adicional, o primeiro a esse contrato de empreitada, no valor de 207.469.535\$00, também acrescido de IVA, contrato esse ao qual, por acórdão de 24 de Novembro do mesmo ano, foi recusada a concessão do visto pelo Tribunal de Contas;
- Os trabalhos a que esse adicional se refere incluem, entre outros, os seguintes:
 - “O empreiteiro tem vindo a constatar no terreno que, sobretudo na EN 121, o limite exterior do alongamento incide em zona de valeta ou talude de aterro, portanto sem contenção lateral, pelo que, para se obter a largura de pavimento da faixa de rodagem projectada há que considerar o caimento lateral das camadas a 45º, desde a sub-base às camadas betuminosas”, o que implicou um agravamento de custos no montante de 19.069.960\$00;
 - “por acordo com a Câmara Municipal de Santiago do Cacém foi decidido executar lancis nas travessias das povoações atravessadas pela EN 121, além de Ermidas, já prevista no contrato inicial, e que são: Cova do Gato, Outeiro do Lobo e S. Bartolomeu” o que implicou um custo adicional de 4.466.000\$00;
 - “Também dentro das povoações, a Câmara Municipal de Santiago do Cacém solicitou à JAE o sobrealongamento do pavimento por forma a permitir a criação de zonas de es-

- tacionamento e de gares para transportes públicos”, do que resultou o custo adicional de 3.243.300\$00;
- também a pedido da Câmara Municipal, e com o objectivo de dissuadir os condutores de praticar velocidades excessivas, “como parece ser hábito”, foi reforçada a sinalização na aproximação e dentro das povoações, quer através de aumento de sinalização vertical quer por introdução de bandas cromáticas e passareiras para peões, com o custo global de 487.000\$00
 - da análise do local resultou a conclusão de ser aconselhável a remodelação da geometria do entroncamento da EN 390 com a EN 121, o que implicou um encargo adicional de 3.412.970\$00;
 - finalmente, considerou-se necessário e conveniente o alargamento dos tabuleiros de duas pontes e um pontão na EN 121, por forma a evitar o estrangulamento da faixa de rodagem, trabalhos esses que importaram em 49.773.095\$00.

Dos referidos trabalhos resultou, pois, um encargo total de 80.462.325\$00

4.

De acordo com o disposto no artº 26º nº 1 do Decreto-Lei nº 405/93 de 10 de Dezembro – aplicável ao contrato em apreço por força do disposto no artº 278º do Decreto-Lei nº 59/99 de 2 de Março – “são considerados trabalhos a mais aqueles cuja espécie ou quantidade não houverem sido incluídos no contrato, se destinem a realização da mesma empreitada e se tenham tornado necessários na sequência de uma circunstância imprevista à execução da obra:

- a) Quando esses trabalhos não possam ser técnica ou economicamente separados do contrato da empreitada principal, sem inconveniente grave para as entidades adjudicantes;
- b) Quando esses trabalhos, ainda que separáveis da execução do contrato inicial, sejam estritamente necessários ao seu acabamento.”

Resulta da análise destas disposições que para que determinados trabalhos possam ser classificados como “trabalhos a mais” relativamente a uma empreitada base, torna-se necessário que

- não se encontrem incluídos no contrato de empreitada,
- se destinem à realização dessa mesma empreitada, e
- se tenham tornado necessários na sequência de uma circunstância imprevista à execução da obra.

Da aplicação de tais condições ao contrato em apreço, há que concluir, antes de mais, que os trabalhos nele incluídos e acima expressamente apontados não se encontram previstos na empreitada – é o que resulta da simples leitura do respectivo caderno de encargos.

Poderá, no entanto, dizer-se que esses trabalhos se destinam à realização dessa mesma empreitada ?

Seguramente que não.

Com efeito, o objecto da empreitada será o fim a que ela se destina, definido pelos trabalhos incluídos no respectivo caderno de encargos. Será este que indica quais os trabalhos a realizar, concretizando-os com vista a atingir um determinado objectivo. E é com base neles que é fixado o custo do contrato.

No caso em apreço pretendeu-se com o contrato inicial a beneficiação de determinados troços das Estradas Nacionais N^{os} 120 e 121. E no contrato ficaram indicados quais os trabalhos a realizar para o efeito.

Como é evidente, aquele fim último pretendido poderia ser objecto de diversas intervenções mais ou menos complexas, mais ou menos dispendiosas.

De momento a entidade adjudicante optou pela realização de determinados trabalhos sem que se pudesse concluir que nenhuns mais pudessem ter sido considerados.

É que, tratando-se de obras de beneficiação é sempre possível ir-se mais longe, já que ao objectivo pretendido não é possível fixar-se um limite.

Assim, o objecto da empreitada será, não essa beneficiação em termos genéricos – o que iria permitir a inclusão nela de tudo o que para isso pudesse contribuir, independentemente da sua inclusão no caderno de encargos – mas sim os trabalhos concretamente previstos, trabalhos esses que, no entanto, poderiam ser incluídos num objectivo mais vasto, que eventualmente os ultrapassasse.

Nesta perspectiva, é de concluir que, não se destinando os trabalhos agora previstos no contrato adicional à conclusão das referidas obras no contrato de empreitada base, não podem as mesmas ser consideradas como “trabalhos a mais” relativamente a este último contrato.

Acresce que também o último dos requisitos apontados se não verifica no contrato em causa.

Na verdade, a sua não inclusão no contrato inicial apenas é de atribuir a um projecto deficientemente elaborado, que não previu todas as possíveis intervenções que o objecto da empreitada permitia, e não a qualquer circunstância imprevista que tivesse ocorrido no decorrer da execução desta.

Resulta, assim, de tudo o que ficou exposto que os trabalhos que constituem o objecto do contrato inicial agora em análise não podem ser considerados como trabalhos a mais relativamente à mesma empreitada, já que não se destinam à realização desta nem se tornaram necessários na sequência de qualquer circunstância imprevista verificada no decorrer da sua execução.

E, atento o seu valor, o contrato deveria ter sido precedido de concurso público.

Qual a consequência da não realização desse concurso quando legalmente obrigatório?

É o ponto que importa agora considerar.

5.

É jurisprudência assente deste Tribunal que a falta da realização do concurso quando legalmente obrigatório, por se tratar de uma formalidade essencial, fere de nulidade do contrato, nos termos do disposto no artº 133º nº 1 do Código do Procedimento Administrativo.

E, assim, atento o disposto no artº 44 nº 3 al. a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, não é possível conceder o visto ao contrato (veja-se neste sentido, entre outros o acórdão proferido em 14/12/95 nos autos de Recurso Ordinário nº 42/99 – Acórdão nº 48/99).

Discorda, porém, o recorrente, deste entendimento, já que, em seu entender, “os princípios da concorrência, da transparência e da igualdade dos concorrentes não são princípios absolutos nem se realizam exclusivamente através da adopção do procedimento em causa”.

E isto porque “o artº 182º do Código do Procedimento Administrativo prevê, a par do concurso, outras formas (lícitas) de escolha do contratante da Administração na celebração dos contratos administrativos e, entre eles, o ajuste directo.”

Além disso, entende o recorrente que a falta de concurso público não é geradora de nulidade, por não constituir preterição de formalidade essencial, já que não se trata de um elemento do acto de adjudicação.

Mas não tem razão.

Na verdade, e conforme bem refere o Digno Representante do Ministério Público no seu douto parecer “no caso, a imposição de concurso público deriva directamente de norma imperativa, não está na discricionariedade da administração, como parece querer o recorrente, tornando-se a sua supressão na falta de um “elemento essencial”, logo, de nulidade do acto, nos termos do artº 133º nº 1 e 185º do Código do Procedimento Administrativo.

E, conforme se pode ler no “Direito Administrativo” do Dr. Mário Esteves de Oliveira, Livraria Almedina, Lisboa – 1980, a págs. 570 “*não se vê por que é que a nomeação de um funcionário sem concurso se deve considerar nula e não se sujeita ao mesmo regime a adjudicação de um contrato de empreitada da obra pública ou de fornecimento de bens ou serviços à Administração, sem o concurso prévio que a lei exige.*

Em ambos os casos os interesses em conflito são da mesma natureza e valor e as razões que levaram a lei a prescrever a invalidade absoluta num caso – evitar os conluios e subornos que levem a pôr interesses pessoais acima dos interesses do serviço e colocar os órgãos administrativos

ao abrigo de suspeições sobre os motivos por que se nomeia esta ou aquela pessoa – valem igualmente para o outro”.

Diga-se finalmente que o acto de adjudicação é um acto complexo que culmina num procedimento legalmente estabelecido. Ora se, nesse procedimento não foram observadas normas imperativas, que não são susceptíveis de ser incluídas no universo dos poderes discricionários da Administração, os elementos em falta não podem deixar de ser considerados elementos essenciais desse procedimento, afectando de nulidade o acto que o culmina – no caso, o acto de adjudicação e o consequente contrato.

6.

Em face de tudo o que ficou exposto, acordam os Juízes deste Tribunal, em Plenário da 1ª Secção, em negar provimento ao presente recurso, confirmando na íntegra a decisão recorrida.

São devidos emolumentos.

Diligências necessárias.

Lisboa, 17 de Outubro de 2000.

Conselheiro Relator

Menéres Barbosa

Conselheiros Adjuntos

Lia Olema Correia

Ribeiro Gonçalves

Morais Antunes

Procurador-Geral Adjunto

Nuno Lobo Ferreira

RECURSO ORDINÁRIO Nº 14/00

CONTRATO DE EXECUÇÃO PERIÓDICA – EMOLUMENTO

SUMÁRIO:

Concedido o Visto prévio pelo Tribunal, só o Ministério Público tem legitimidade para interpor recurso da concessão do Visto – artº 96º - nº 1 a) da Lei nº 98/97.

O Governo tinha competência própria para decretar o novo regime emolumentar deste Tribunal, constante do Decreto-Lei nº 66/96, de 31 de Maio, porquanto, então, ainda não se tinha verificado a 4ª Revisão Constitucional operada pela Lei nº 1/97 de 20 de Setembro.

O contrato de concessão em análise insere-se no conceito de contrato de execução periódica a que alude o nº 2 do artº 5º do Dec-Lei nº 66/96, pelo que os emolumentos devem ser calculados como aí se estatui.

Conselheiro Relator
Morais Antunes

Procº nº 14.088/99
Sessão de 24.10.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 14/00

I – RELATÓRIO

1. Em 25 de Fevereiro de 2000, em sessão diária, foi concedido o Visto ao Contrato de Concessão SCUT da Beira Interior celebrado em 13 de Setembro de 1999 entre o Estado Português e a Scutvias – Auto Estradas da Beira Interior, SA.
2. Da referida decisão foram calculados emolumentos nos termos dos artigos 5º a 7º do Regime Jurídico dos Emolumentos, anexo ao Dec-Lei nº 66/96, de 31 de Maio, no valor global de 479.407.400.\$00.

3. Notificada para pagar aquela quantia, a SCUTVIAS interpôs o presente recurso, nos termos e para os efeitos do artº 96º-nº1-c) da Lei nº 98/97.

Nas doudas alegações apresentadas, que aqui se dão como integralmente reproduzidas, a ilustre Recorrente conclui que deve ser revogada ou modificada a decisão/conta de emolumentos alegando, em síntese, que:

- “O Contrato de Concessão da SCUT da Beira Interior está especialmente previsto na Lei – DL nº 335-A/99, de 20 de Agosto - , tendo aliás, todo o processo do respectivo concurso público sido especialmente regulado pelo DL nº 267/97, de 2 de Out., pelo que se enquadra na excepção prevista na alínea e) do artigo 47º da Lei nº 98/97, encontrando-se por isso dispensado de Visto do Tribunal de Contas .
- Acresce que no caso em análise também existe lei expressa que relativamente ao cabimento orçamental da despesa para o Instituto de Estradas de Portugal (IEP) clara e expressamente afasta a fiscalização prévia do Tribunal de Contas (v. artigo 15º/2 do Estatutos do IEP – aprovado pelo DL nº 237/99, de 25 de Junho – onde expressamente se determina que “aos actos e contratos praticados pelo IEP aplica-se o disposto na alínea a) do artigo 47º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto”.
- Não havendo lugar à fiscalização prévia do contrato em apreço também não haverá lugar ao pagamento dos respectivos emolumentos, tendo sido violados os artigos 46 e 47º/a) e e) da Lei nº 98/97 e o artigo 15º dos Estatutos do IEP – aprovado pelo DL nº 237/99, de 25 de Junho.
- A norma constante do artigo 5º/1/b) quando aplicada à situação em análise configura a criação de um imposto e não consta de qualquer decreto-lei emitido com autorização legislativa da Assembleia da República, pelo que temos de concluir pela sua inconstitucionalidade orgânica, ex vi do disposto nos artigos 106º e 168/1i) da Constituição – na redacção anterior à revisão constitucional de 1997, aplicável ao DL nº 66/96 em análise .
- Acresce que a fixação de quase meio milhão de contos de emolumentos no caso em análise se apresenta como manifestamente

desproporcionada e desajustada, bem como profundamente violadora do princípio da igualdade.

- A fixação dos emolumentos no caso em apreço, no montante de Esc. 479.407.400.\$00, ou seja quase meio milhão de contos em resultado da concessão do Visto do Tribunal de Contas, viola clara e frontalmente o disposto no artigo 5º/1/b) e 2 do DL nº 66/96, de 31 de Maio, porque o contrato em causa é um contrato de execução continuada ou periódica, nomeadamente, no que respeita às obrigações da Concessionária em permanentemente manter em utilização e funcionamento toda a auto-estrada e para o concedente a obrigação de proceder aos pagamentos periódicos em Maio e Setembro, com pagamentos de reconciliação em Janeiro do ano seguinte.”
4. Por despacho de 8 de Maio de 2000 julgou-se ratificado o processo e suprida a falta de mandato, face à junção da procuração da SCUTVIAS, SA ao mandatário (nº 2 do artº 40º do CPC), tendo, subseqüentemente, o recurso sido admitido, por se verificar a legitimidade da ilustre Recorrente bem como a tempestividade na apresentação do mesmo, nos termos dos artigos 96º nº 1-c) e 97º nº 1 da Lei nº 98/97.
 5. O Digno Procurador-Geral Adjunto emitiu, nos termos do disposto no artº 99º nº 1 da Lei nº 98/97, o seu douto parecer, em que, após judiciosas considerações, concluiu que o recurso merece provimento, embora por razões diferentes das alegadas pela Recorrente. Refere, em síntese, aquele Magistrado, que as questões prévias suscitadas pela Recorrente não procedem e que os emolumentos devem ser fixados tendo em atenção o critério do nº 2 do artº 5º do DL nº 66/96 .

II - OS FACTOS

Do processo resulta apurada a seguinte factualidade com interesse para a decisão a proferir :

1. Em 25 de Fevereiro de 2000, em Sessão diária de Visto, foi concedido o Visto ao Contrato de Concessão SCUT da Beira Interior, celebrado em 13 de Setembro de 1999 entre o Estado Português e a Scutvias – Auto Estradas da Beira Interior, SA.

2. O valor total dos encargos estimados que resultam para o Estado da assinatura do contrato é de 479.407.400.000\$00.
3. Da referida decisão foram calculados emolumentos no valor global de 479.407.400\$00.

III - O DIREITO

A) QUESTÕES PRÉVIAS

Da isenção ao Visto do Tribunal

- A Recorrente vem invocar, como um dos fundamentos da procedência do seu recurso, que o contrato em análise não estava sujeito à fiscalização prévia deste Tribunal ao abrigo do disposto no artigo 47º - alíneas a) e e) da Lei nº 98/97.

A análise do mérito dos fundamentos invocados está, porém, prejudicada, desde logo, face à ausência de legitimidade da Recorrente. Na verdade, concedido o Visto prévio pelo Tribunal, só o Ministério Público tem legitimidade para interpor recurso da concessão do Visto – artº 96º - nº 1 a) da Lei nº 98/97.

Aliás, nem relativamente a uma decisão de recusa do Visto ao contrato a Recorrente teria legitimidade para interpor recurso uma vez que não é a autora do acto nem a entidade que autorizou o contrato – artº 96º - nº 1 – b) do referido diploma. A Recorrente só tem legitimidade para interpor recurso restrito à decisão emolumentar porque, nos termos do artº 6º - nº 2 do Dec-Lei nº 66/96, de 31 de Maio, sobre ela recai o encargo do pagamento emolumentar. O despacho de admissão da Recorrente, na sequência aliás, do próprio requerimento de interposição do recurso, é bem claro ao considerar a admissibilidade face ao disposto no artº 96º nº 1 c) da Lei nº 98/97.

- **A Recorrente é, assim, parte ilegítima para alegar e suscitar a questão do mérito da decisão de concessão do Visto ao contrato, que há muito transitou porque o Ministério Público, única entidade com legitimidade, não interpôs recurso da mesma.**

2 Da Inconstitucionalidade orgânica do artº 5º nº 1 – b) do Dec-Lei nº 66/96

- A Recorrente considera, nas suas doughtas alegações, que a norma constante do artº 5º - nº 1 – b) do Dec-Lei nº 66/96, quando aplicada à situação em análise, configura a criação de um imposto e não consta de qualquer decreto-lei emitido com autorização legislativa da Assembleia da República pelo que a norma padeceria de inconstitucionalidade orgânica – artº 106º e 168º - nº 1 – i) da Constituição da República, na redacção em vigor à data dos factos.

A problemática suscitada pela Recorrente tem sido abundantemente tratada, quer em sede doutrinária, quer jurisprudencialmente pelo que nos dispensaremos de grandes considerações sobre a temática.

De todo o modo, sempre se referenciará que, sobre questão idêntica, este Tribunal de Contas já teve oportunidade de se pronunciar no Acórdão nº 1/99 proferido em 3 de Fevereiro de 1999 em Plenário da 3ª Secção, e publicado na Colectânea de Acórdãos do Tribunal de Contas, 1998/1999, pág. 269 a 276, tendo-se decidido pela improcedência do citado vício de inconstitucionalidade.

Assim, decidiu-se que:

“O Governo tinha competência própria para decretar o novo regime emolumentar deste Tribunal, constante do Decreto-Lei nº 66/96, de 31 de Maio, porquanto, então, ainda não se tinha verificado a 4ª Revisão Constitucional operada pela Lei nº 1/97 de 20 de Setembro.”

Também o Tribunal Constitucional se pronunciou no sentido de considerar as custas do processo como taxas e não impostos, atento o carácter sinalgmático inerente ao pagamento dos emolumentos face à contrapartida da prestação de serviços próprios da administração da Justiça.

Veja-se, por todos, o que se decidiu no Acórdão nº 580/94, de 26.10.94, publicado nos Acórdãos do Tribunal Constitucional, 29º Volume, pág. 145 a 152, e que se sumaria, na parte pertinente:

“I – Ao definir o regime constitucional dos impostos a Constituição ateve-se ao conceito de imposto prevalecente na ciência e no direito fiscais, o qual se distingue da taxa, que é igualmente uma receita pública, mas que, ao contrário do imposto, consiste na contrapartida de

um serviço específico prestado pelo Estado (ou outra pessoa colectiva, ou dotada de poderes públicos). Esta distinção, embora não constitucionalmente explícita, há-de ter-se por constitucionalmente presumida, consistindo a sua importância em que o regime constitucional dos impostos não é directamente aplicável às taxas, nomeadamente, não gozando da reserva de lei parlamentar – artigo 168º, nº 1, alínea l) -, salvo na medida em que tal releve para a definição do sistema fiscal.

II – Ora, partindo de uma distinção entre taxa e imposto que, nos seus traços essenciais, se suporta na natureza bilateral da taxa, ou dito de outro modo, no seu carácter sinalagmático, ao contrário da natureza unilateral do imposto, no qual não se verifica qualquer contraprestação, pode considerar-se pacífico o entendimento da doutrina no sentido de o então denominado “imposto de justiça” haver de ser atribuída a natureza de taxa.

III – Tem-se assim por adquirido que tanto ao antigo “imposto de justiça” como à actual taxa de justiça deve ser atribuída a natureza jurídico-fiscal de taxa e não de imposto, havendo sido essa, porventura a razão pela qual o Decreto-Lei nº 387-D/87, de 29 de Dezembro procedeu à substituição da designação de imposto de justiça por taxa de justiça.”

- **Do exposto, e porque aderimos sem reservas à orientação do Tribunal Constitucional e deste Tribunal, expressa nos referidos acórdãos, sendo, também, certo que nenhum novo argumento é trazido dos autos pela Recorrente, julga-se improcedente o alegado vício de inconstitucionalidade por não ser, à altura, da competência relativa da Assembleia da Republica a legislação sobre custas e emolumentos, por terem a natureza da “taxas” e não impostos.**

B) DO MÉRITO DA CAUSA

- **Analisemos, agora, o mérito da alegação da Recorrente que, como se recorda, considera ilegal a fixação dos emolumentos ao abrigo do artº 5º - nº 1 – b) do Dec-Lei nº 66/96.**

Relembra-se o disposto naquele preceito:

Artº 5º
Emolumentos

1 *Os emolumentos devidos em processo de fiscalização prévia são os seguintes:*

a) Actos e contratos relacionados com o pessoal:

b) Outros actos ou contratos: 1% do seu valor, certo ou estimado, com o limite mínimo de 6% do VR.

Como já se factualizou, os encargos que resultam para o Estado, durante os trinta anos de vigência do contrato de concessão em causa nos autos foram estimados pelo próprio Estado no valor de 479.407.400.000\$00.

Não sendo o contrato relacionado com o pessoal, a incidência emolumentar far-se-ia de acordo com o disposto na alínea b) do nº 1 do artº 5º, ou seja, 1% do valor estimado do contrato, dado que é superior ao limite mínimo estabelecido no preceito.

Foi este o critério seguido e que, atento o valor estimado, determinou o montante emolumentar de 479.407.400\$00.

Este critério não se nos afigura, porém, correcto porque não teve em atenção o que se dispõe no nº 2 do mesmo artigo e que se reproduz:

“Nos contratos de execução periódica, nomeadamente nos de avença e de locação, os emolumentos serão calculados sobre o valor total correspondente à sua vigência quando esta for inferior a um ano ou sobre o seu valor anual, nos restantes casos”.

O legislador não especifica, exaustivamente, os contratos de execução periódica, limitando-se a referenciar dois: o contrato de avença e o contrato de locação.

Nada obsta, pois a que se integre na previsão legal o contrato de concessão se se entender que o mesmo também se pode considerar um contrato de execução periódica.

A Recorrente, nas suas alegações, caracteriza o contrato de concessão como sendo” *um contrato de execução continuada ou periódica, nomeadamente, no que respeita às obrigações da Concessionária em permanentemente manter em utilização e funcionamento toda a auto-estrada e para o Concedente a obrigação de proceder aos pagamentos periódicos em Maio e Setembro, com pagamentos de reconciliação em Janeiro do ano seguinte”.*

Sobre o assunto, ensina o prof. Antunes Varela:

“Contratos de execução continuada são aqueles cujo cumprimento se prolonga ininterruptamente no tempo (v.g. prestações do locador, do fornecedor de água, de gás, de electricidade, do depositário, do comodante, e, de um modo geral, as prestações de facto negativas).”

“Contratos com prestações periódicas (ou reiteradas ou com trato sucessivo) são aqueles em que as prestações se renovam em prestações singulares sucessivas, ao fim de períodos consecutivos (v.g. as de pagamento da renda pelo locatário, do foreiro, do devedor de renda perpétua ou vitalícia, do consumidor de água, gás ou electricidade, etc.)” (Obrigações em Geral, 62).

E, no entendimento do Supremo Tribunal de Justiça:

“... nas obrigações de prestação continuada e de trato sucessivo, o tempo exerce uma influência essencial na fixação da prestação debitória”

(Ac. de 1.10.96 in BMJ n° 460, pg. 702)

O contrato de concessão em análise insere-se no conceito de contrato de execução periódica a que alude o n° 2 do art° 5° do Dec-Lei n° 66/96:

prolonga-se no tempo (por um prazo não inferior a 30 anos), as prestações renovam-se periodicamente, ao fim de períodos consecutivos, as obrigações contratuais, designadamente os montantes dos pagamentos pelo Estado estão dependentes da ulterior verificação e comprovação dos pressupostos contratualmente estabelecidos: o “quantum” a pagar pelo Estado é aferido pelo exacto número dos veículos que utilizaram a auto-estrada num certo período, obrigando a reconciliações anuais. Daí que o valor total dos encargos resultantes para o Estado só possa ter sido estimado e, conforme a informação prestada nos autos pelo I.E. Portugal, o próprio montante anual estimado é variável.

Aqui chegados, dúvidas não devem persistir quanto á aplicabilidade, em sede emolumentar, do disposto no n° 2 do art° 5° do Dec-Lei n° 66/96. E como a vigência do contrato é superior a um ano, haverá que calcular o valor anual estimado pelo Estado.

Assim, e como propõe o ilustre Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer e porque o valor anual não é sempre o mesmo, o valor anual mencionado na Lei terá de resultar da média a obter pela divisão do valor global estimado pelos 30 anos de duração estipulada.

O valor assim obtido é de 15.980.246.667 (479.407.400.000\$00:30).

IV – DECISÃO

Pelos fundamentos expostos acordam os Juízes da 1ª Secção:

- Conceder, parcialmente, provimento ao recurso e, consequentemente, revogar a decisão recorrida, na parte relativa aos emolumentos devidos pelo “Visto” ao contrato de concessão, emolumentos esses que se fixam em 15.980.247\$00 .
- São devidos emolumentos, reduzidos, nos termos do nº 2 do artº 17º do Dec-Lei 66/96, a 20% do VR .
- Notifique.

Lisboa, em 24.10.2000

Conselheiro Relator

Morais Antunes

Conselheiros Adjuntos

Menéres Barbosa

Lia Olema Correia

Pinto Almeida

Fui Presente

O Procurador Geral Adjunto

Nuno Lobo Ferreira

RECURSO ORDINÁRIO Nº 17/00

EMPREITADA DE OBRA PÚBLICA – TRABALHOS A MAIS – NULIDADE – AJUSTE DIRECTO – CONTRATO ADICIONAL

SUMÁRIO:

- I O objecto da empreitada inicial foi substancialmente alterado se, como nos autos, se celebrou um adicional em que os trabalhos a efectuar somados aos trabalhos que já não serão efectuados correspondem, percentualmente, a mais de 100% do universo dos trabalhos inicialmente adjudicados.
- II Quer porque o objecto da empreitada foi substancialmente alterado, quer porque não ocorreu qualquer imprevisibilidade na sua execução, os “trabalhos a mais” constantes do adicional deveriam, atento o valor, ter sido objecto de concurso, formalidade essencial e cuja preterição determina a nulidade do contrato e justifica a recusa do “Visto”: artigos 133º-nº 1 e 2-f) do Código do Procedimento Administrativo e artº 44º-nº 3-a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.
- III A nulidade do adicional atinge o contrato de empreitada subsequentemente celebrado com o mesmo adjudicatário, por ajuste directo, face á urgência invocada e à apetência técnica que só aquele adjudicatário teria para a obra em causa- artº 136º-nº 1-b) e c) do Dec-Lei nº 59/99, de 2 de Março.

Conselheiro Relator
Morais Antunes

Procº nº 13.596 e 13.829/99
Sessão de 17.10.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 17/2000

RELATÓRIO

1. Por este Tribunal, em 29 de Fevereiro de 2000, foi proferido o acórdão de subsecção nº 22/00, que recusou o visto nos processos supra-referenciados e que respeitam aos seguintes contratos:

- a) **Proc. nº 13 596/99** – 1º Adicional ao Contrato de Empreitada “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde”;
- b) **Proc. nº 13 829/99** – Contrato de Empreitada de “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde – Obras de execução dos portais e entivação de terras confinantes”;

ambos celebrados com a “**Sociedade de Empreitadas Adriano, S.A.**”, pelo preço, respectivamente, de 179 001 909\$00 e de 73 016 867\$00, acrescido de IVA.

2. O fundamento para recusa do visto no processo nº 13.596/99 foi o previsto no artº 44 nº 3 al. a) da Lei nº 98/97 de 26 de Agosto, em virtude dos trabalhos objecto do adicional, não poderem ser qualificados como trabalhos a mais relativamente ao contrato de empreitada; no processo nº 13.829/99, em virtude de não se verificarem os pressupostos das alíneas b) e c) do nº 1 do artº 136º do Dec-Lei nº 59/99 para o ajuste directo efectuado. Assim, atento os respectivos valores, a contratação devia ter sido precedida de concurso público, sendo este um elemento essencial ao procedimento contratual e daí a nulidade – artº 133º nº 1 do Código do Procedimento Administrativo.
3. A Câmara Municipal de Valongo, representada pelo seu Presidente, não se conformou com a decisão e dela interpôs o presente recurso, tendo alegado, em síntese, que:
 - *Os trabalhos constantes do Procº nº 13.596/99 constituem trabalhos a mais, pois não surgiram com a construção do túnel.*
 - *Esses trabalhos estão ligados à obra e são necessários para evitar perigo e obter segurança, dada a possibilidade de derrocada, em virtude da existência de água no maciço (terreno) e com a interferência no equilíbrio de terreno causado pelas obras.*
 - *Essas obras são imprevistas, porque só foi detectada a sua necessidade na execução dos trabalhos.*

- *Os trabalhos do Proc. nº 13.829/99 – Contrato de Empreitada, são trabalhos novos, autonomizados da obra em si .*
- *Os portais, apesar de ligadas ao túnel, são independentes deste, na sua execução e na sua necessidade.*
- *O recurso a um novo sistema construtivo não altera a obra nem a empreitada, pois trata-se de um meio ou instrumento para a construção.*
- *Estão preenchidos os requisitos do artigo 136º, nº 1, b) e c) do DL 59/99 e do artigo 26º do DL 405/93.*

4. Admitido, liminarmente, o recurso, atenta a legitimidade da Recorrente e a tempestividade na interposição, o Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu o seu douto parecer final, concluindo que o recurso não merece provimento nos termos e com os fundamentos que aqui se dão como reproduzidos.

II. OS FACTOS

Do processo resulta apurada a seguinte factualidade com interesse para a decisão a proferir:

1. Os actos sujeitos a fiscalização prévia são:
 - a) Proc. nº 13 596/99 – 1º Adicional ao Contrato de Empreitada “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde”;
 - b) Proc. nº 13 829/99 – Contrato de Empreitada de “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde – Obras de execução dos portais e entivação de terras confinantes”;
2. O contrato inicial, no valor de 526.775.669\$00, (acrescido de IVA), foi visado por este Tribunal em 24 de Fevereiro de 1999;
3. Em 6 de Outubro de 1999 foi celebrado, entre as mesmas entidades, o primeiro adicional ao contrato antes referido, pelo valor de 179 001 909\$00, mais IVA;

4. Este adicional compreende:
- ❖ Trabalhos a mais 473.455.203\$00 (4.866.214\$00 a preços contratuais e 468.588.989\$00 a preços acordados);
 - ❖ Trabalhos a menos 294.453.294\$00
5. Os trabalhos a mais, sem dedução dos trabalhos a menos, representam 89,8% do valor do contrato inicial.
6. O objecto deste adicional respeita, essencialmente, à construção do túnel em relação ao qual foi substancialmente alterado o sistema construtivo.
7. Os trabalhos que integram o adicional em causa foram justificados pelo Departamento de Obras Municipais e Transportes na Informação de 9.9.99 aí se referindo, em síntese que:
- “as rectificações que a seguir se discriminam advêm, em grande parte, da pouca especificidade do projecto, da necessidade de adaptar o projecto ao terreno e da necessidade de se adoptar medidas técnicas que levem à execução dos trabalhos de acordo com as boas normas de execução e segurança” (Informação n° 183/SCVA.DVA/99).*
8. A Recorrente, ainda no âmbito das diligências de instrução na Contadoria, esclareceu que, com o presente adicional *“resta do objecto do contrato inicial todos os trabalhos de execução das Vias e Infra-estruturas, bem como da escavação do próprio túnel”* (ofício de 26.11.99 do Exm° Vereador do Pelouro respectivo).
9. Com as obras do adicional o túnel não sofre qualquer alteração, quer na sua geometria quer no seu desenvolvimento ou localização.
10. Em reunião de 6 de Outubro de 1999 a Câmara Municipal de Valongo autorizou a celebração do contrato a que respeita o processo n° 13.829/99 com a “Sociedade de Empreitadas Adriano, S.A.”, pelo preço de 73.016.867\$99, mais IVA, contrato que veio a ser celebrado em 18 do mesmo mês e ano.
11. O contrato foi celebrado mediante ajuste directo, com fundamento nas als. b) e c) do n° 1 do art° 136° do Decreto-Lei n° 59/99.

12. A Autarquia justifica o recurso ao ajuste directo nos seguintes termos:

“1 - Na sequência do concurso público que foi anunciado por aviso do Diário da República, 3ª série, nº 151 de 03/07/1998, para “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro, em Ermesinde”, a obra objecto desse concurso foi adjudicada à firma “Sociedade de Empreitadas Adriano, SA”, que nesse âmbito celebrou contrato de empreitada com esta Edilidade sendo o mesmo visado em 99/02/24 pelo Tribunal de Contas, estando neste momento a decorrer os trabalhos previstos nessa empreitada.

2 - No decurso da execução da obra verifica-se que é necessário efectuar os trabalhos de execução dos portais Este e Oeste bem como proceder à entivação de terras confinantes.

3 - Estes trabalhos, constituem obra nova e não constam do projecto inicial; no entanto, são imprescindíveis para a boa execução e para a segurança acrescida do Túnel, pelo que o recurso ao ajuste directo é o mais aconselhável e ainda pelo que a seguir se explica.

4 - É de toda a conveniência que a empresa que constrói o túnel tenha a seu cargo a execução destes trabalhos, dado que terá que existir uma compatibilização entre os trabalhos a executar com os em execução para o túnel, sob pena de podermos comprometer a segurança deste como um todo. Pelos motivos supracitados a empresa que nos merece maior confiança técnica é a empresa que neste momento executa os trabalhos do túnel dado ter todas as condições a nível de informação de terreno e conhecimento de obra para a compatibilização dos trabalhos necessários.

5 - O recurso à contratação de outro empreiteiro acarretaria custos maiores e causaria transtornos à organização dos trabalhos, dado que haveria a convivência de dois empreiteiros na mesma obra, convivência esta que se demonstra sempre conflituosa e prejudicial ao dono da obra e ao bom andamento e organização da obra.

6 - O recurso a outro tipo de procedimento é incompatível com a execução da obra, uma vez que para os prazos de um processo de concurso, implicaria a paralisação dos trabalhos de construção do túnel, pois, só nesta fase é que podem ser executados os trabalhos em questão.”

(Informação nº 684/SP DVA/99, de 27/8)

13. Por Acórdão nº 22, de 29 de Fevereiro de 2000, proferido em sessão de subsecção da 1ª Secção deste Tribunal, foi recusado o “Visto” aos contratos em causa.

III. O DIREITO

A) Procº nº 13.596/99

- Como já se referiu, neste processo analisa-se o primeiro adicional ao contrato de empreitada “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde”, alegando a Recorrente que os trabalhos que o integram são “trabalhos a mais” nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 26º do Dec-Lei nº 405/93, de 10 de Dezembro.

Relembra-se que, nos termos daquele preceito, o adjudicatário, em sede de empreitada, pode realizar trabalhos que sejam considerados “a mais”, desde que o seu valor não exceda 50% do valor da adjudicação.

- A Lei exige, ainda, para além de outros pressupostos, que os trabalhos se destinem à realização da mesma empreitada e se tenham tornado necessários, na sequência de uma circunstância imprevista à execução da obra.

Vejam, então, se, no caso dos autos, tal previsão normativa se verificou.

- Como se factualizou, o valor dos “trabalhos a mais” em causa cifrou-se em 473.455.203\$00 – 89,8% do contrato inicial – e o dos “trabalhos a menos” em 294.453.294\$00 – 55,9% do contrato inicial.

Ou seja: **adjudicada uma empreitada no valor de 526.775.669\$00, vem a Câmara, posteriormente, celebrar um “adicional” à referida empreitada, em que os trabalhos a efectuar somados aos trabalhos que já não serão efectuados correspondem, percentualmente, a mais de 100% do universo dos trabalhos inicialmente adjudicados.**

Como é possível sustentar que estamos, ainda, na mesma empreitada, respeitando o objecto definido pelo programa de concurso e pelo caderno

de encargos? Será que bastará respeitar o objectivo final da obra, no caso “Ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde”?

A resposta é, necessariamente, negativa. Justifiquemo-nos:

Para a ligação da Vila Beatriz à Rua 5 de Outubro em Ermesinde, decerto que várias soluções se perfilariam, tendo sido, oportunamente, efectuado o competente estudo e escolhida a solução global que foi tida como a que melhor serviria tal desiderato, e que, no caso, apontava para a construção de um túnel. Esta solução necessariamente se plasmou no programa de concurso e no caderno de encargos, que, por sua vez, definiram o objecto e todas as condicionantes técnicas da empreitada, nomeadamente, o sistema construtivo do túnel. E, nesse concurso, os interessados apresentaram as suas propostas de preços para executar a empreitada como definida no caderno de encargos e no programa de concurso, designadamente, no que concerne ao sistema construtivo projectado para o túnel.

- **Ora, se se vem a alterar o sistema construtivo, se, como se reconheceu, do objecto do contrato inicial restam os trabalhos de execução das Vias e Infra-estruturas bem como a escavação do túnel (no valor de 232.322.375\$00), não se poderá afirmar que ainda estamos no âmbito da empreitada inicial.** Não basta que a geometria e a localização do túnel se mantenham, assim como não basta fazer-se uma ponte previamente concursada se o sistema construtivo projectado e que foi objecto de publicitação e de concorrência de propostas veio a ser, ulteriormente, substancialmente alterado.

A violação dos princípios que presidem à própria ideia de concurso – o da igualdade de oportunidades a todos os interessados, o da transparência da Administração, o da estabilidade do concurso é manifesta. Antes, é o privilégio, o abuso que a lei não consente.

Os trabalhos que foram realizados não foram aqueles para os quais os concorrentes apresentaram propostas, mas outros, bem diferentes, cujos preços foram, na grande maioria, acordados entre o empreiteiro e o dono da obra.

- **Assim, e porque o objecto da empreitada inicial foi substancialmente alterado, não é mais possível alegar e sustentar que os trabalhos deste adicional “se destinem à realização da mesma empreitada”, que, nos termos do artigo 26º - nº 1 do Dec-Lei nº**

405/93, é um dos pressupostos para que se preencha a figura jurídica de “trabalhos a mais”.

- Atento o valor dos trabalhos em causa nos autos, o procedimento legal exigiria o concurso público, cuja preterição fere de nulidade o contrato.
- *
- Admitindo-se, por mera hipótese, que estaríamos, ainda no âmbito do contrato de empreitada inicial, também se impor a manutenção da recusa do “Visto”.

Na verdade, a imprevisibilidade dos trabalhos é o núcleo decisivo da previsão normativa: é necessário que o dono da obra se tenha deparado com factos, circunstâncias novas, imprevisas, que o tenham impellido à realização de outros trabalhos não incluídos no contrato inicial, para assim completar a obra projectada. Ora, e como resulta da matéria factual elencada, a generalidade dos trabalhos do adicional resultam da pouca especificidade do projecto, da necessidade de se adoptarem as medidas de cariz técnico que levem à execução dos trabalhos de acordo com as boas normas de execução e segurança.

- A “imprevisibilidade” que teria ocorrido durante a “execução da obra” não se verifica, como é evidente: os trabalhos não se tornaram necessários na sequência de uma circunstância imprevisível à execução da obra, antes de uma alteração substancial do projecto, muito deficiente, porque inadequado às concretas condições do terreno e que, inevitavelmente, conduziria, como conduziu, a novos e diferentes trabalhos.

B) Procº nº 13.829/99

O ajuste directo efectuado no contrato de empreitada em causa baseava-se, como já se referenciou, na urgência dos trabalhos em causa bem como na apetência técnica que só a adjudicatária teria para os realizar, atenta a íntima conexão dos trabalhos com os da empreitada e os do adicional a que vimos aludindo.

Ora, considerando que a empreitada inicial se mostra completamente desvirtuada com o adicional celebrado e que o ajuste directo efectuado com a adjudicatária não tem consistência legal, **prejudicada fica toda**

a argumentação apresentada para fundamentar o ajuste directo neste processo.

Como se sublinha na decisão recorrida:

“quer a construção do túnel, com o recurso a um novo sistema construtivo diferente do inicialmente previsto, quer a construção dos portais, que fazem parte integrante do túnel, representam, no seu todo, uma empreitada diferente da que fora posta a concurso. E esta, pelas razões já aduzidas para o contrato adicional, deveria ser precedida de concurso público.

Mas, para além disso, ao ter sido substancialmente alterada a construção do túnel durante a execução dos trabalhos por vontade do dono da obra, não podem, depois e por essa razão, ser por este invocada a urgência ou a especial aptidão do empreiteiro para a realização dos trabalhos em questão, sob pena da subversão dos princípios da igualdade, da transparência, da concorrência ou da estabilidade do concurso”

*

- **Aqui chegados, impõe-se considerar que as razões invocadas pelo Recorrente para dispensar o concurso público nos contratos em causa não podem proceder, por não se verificarem os pressupostos de facto que permitam considerar preenchido o condicionalismo previsto no artº 26º - nº 1 do Dec-Lei nº 405/93, e nas alíneas b) e c) do nº 1 do artº 136º do Dec-Lei nº 59/99.**
- **Atento os seus valores, os contratos deveriam ter sido precedidos de concurso público, procedimento essencial à celebração dos contratos, pelo que, em tais situações, a inexistência daquele implica a nulidade dos respectivos contratos - artigos 133-nº1 e 2-f) do Código do Procedimento Administrativo.**
- **A nulidade, que se declara, é fundamento de recusa do “Visto” deste Tribunal – artº 44º - nº3-a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.**

IV DECISÃO

Pelos fundamentos expostos acordam os Juizes da 1ª Secção em:

- **Negar provimento ao recurso e, conseqüentemente, manter a decisão recorrida, que recusou o Visto aos contratos em apreço.**
- **São devidos emolumentos.**
- **Notifique.**

Lisboa, 17 de Outubro de 2000.

Conselheiro Relator

Morais Antunes

Conselheiros Adjuntos

Menéres Barbosa

Lia Olema Correia

Ribeiro Gonçalves

RECURSO ORDINÁRIO N.º 27/2000

EMPREITADA DE OBRA PÚBLICA – DONO DA OBRA

SUMÁRIO:

Nas empreitadas de concepção/construção a responsabilidade dos erros ou omissões do projecto só são da responsabilidade do empreiteiro se o dono da obra fornecer sem reservas todos os elementos que permitam àquele um conhecimento exaustivo da situação e características do terreno;

Uma memória descritiva que apenas chama a atenção para as características aluvionares do terreno onde irá ser implantado o edifício e para o cuidado a ter na elaboração do projecto de fundações, não fornece os dados suficientes para a elaboração de um projecto de estruturas e fundações sem margem para erros;

Nestas circunstâncias não é exigível aos concorrentes a realização de trabalhos de sondagens geotécnicas prévias à elaboração do projecto base de fundações.

Conselheiro Relator
Pinto Almeida

Processo n.º 50/00/SRMTC
Sessão de 19.12.2000

RECURSO ORDINÁRIO N.º 27/2000

ACÓRDÃO

1. Em sessão extraordinária da Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas de 21 de Julho de 2000 foi aprovada a Decisão n.º 22/FP/2000 que recusou o visto ao contrato adicional ao contrato de concepção/construção do “**Centro de Saúde de Machico**” celebrado entre a **Região Autónoma da Madeira**, através da **Secretaria Regional do Equipamento Social e Ambiente (SRESA)** e a Sociedade

Teixeira Duarte – Engenharia e Construções, S.A., pelo valor de 182.875.208\$00, acrescido de IVA.

A recusa do visto foi decidida ao abrigo das als. b) e c) do nº 3 do artº 44º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, ou seja, por entender ter sido directamente violada norma financeira e, em simultâneo, o resultado financeiro do contrato se mostrar susceptível de ser alterado.

Na fundamentação da recusa, a decisão recorrida considerou que “*quanto aos trabalhos referentes à campanha de sondagens (3.680.000\$00) e à alteração das fundações (40.853.183\$00), perfazendo o custo total de 44.533.183\$00, que esses não derivaram de deficiências dos dados facultados pelo dono da obra, mas sim de erros ou omissões do projecto da auditoria do empreiteiro*”, pelo que, tratando-se de uma empreitada de concepção/construção, “*não recaía sobre o dono da obra o risco dos erros de previsão do adjudicatário, pelo que cabe unicamente a este a responsabilidade pelas deficiências que o projecto continha, e o encargo de proceder às necessárias rectificações (cfr. os artº 14º, nº 2, e 39º, ambos do D.L. nº 405/93).*”

(...)

E como o projecto da auditoria do empreiteiro não foi baseado em dados ou estudos fornecidos pelo dono da obra, segue-se que, pelas suas deficiências técnicas e erros de concepção responde, segundo o invocado artº 14º, nº 2, o empreiteiro adjudicatário, por conta do qual devem ser custeadas as rectificações e alterações necessárias à adequada supressão das consequências das deficiências ou erros detetados, que importem em trabalhos a mais, conforme resulta dos artºs 39º e 40º, também do D.L. nº 405/93.”

Daí que “*a assunção pela SRESA, da correspondente despesa, no montante de 44.533.183\$00, não tem suporte legal, pelo que não pode ser paga no âmbito do presente adicional, tendo em conta as regras sobre a execução do orçamento das despesas, e o princípio da tipicidade quantitativa e qualitativa das despesas (cfr. artº 18º da lei nº 28/92, de 1 de Setembro), do qual, nomeadamente, flui que todas as despesas públicas devem fundar-se numa norma legal permissiva e realizar-se de acordo com ela.”*

E entendeu que os erros ou omissões do projecto não derivaram dos dados fornecidos pelo dono da obra uma vez que este, nos elementos patenteados a concurso, designadamente nas “memórias descritivas

dos projectos das especialidades”, tivera “a preocupação de alertar os potenciais concorrentes para as dificuldades inerentes à sua execução, como o atestam a advertência sobre a natureza aluvionar do terreno de fundação e o cuidado que foi posto na conveniência das soluções técnicas a adoptar.”

Concretamente, em relação aos trabalhos em causa, “na memória descritiva da estrutura e fundações, o dono da obra, a propósito da implantação do edifício na margem direita da ribeira de Machico, advertiu os concorrentes das características desfavoráveis desse local, ao explicitar que “ é, de crer que a capacidade resistente do terreno, não seja o mais condizente com as cargas previstas a ser transmitidas aquele, devido ao facto de se ter constatado “in loco” a sua característica predominantemente aluvionar. Assim, no projecto de execução devem ser adoptados todas as disposições inerentes ao cálculo do tipo de fundação mais apropriada ...”, tendo admitido, inclusive, “... a possibilidade de modificar o projecto das fundações após as escavações efectuadas para a implantação das caves, de acordo com a observação do solo.”

2. Não se conformando com o decidido, o Governo Regional da Madeira, representado pelo Secretário Regional do Equipamento Social e Ambiente, recorreu da mencionada Decisão pedindo a reapreciação do processo e a consequente concessão do visto.

Em defesa do pretendido apresentou as alegações processadas de fls. 5 a 18 dos autos, que aqui se dão por reproduzidas, onde formulou as seguintes conclusões:

- “Os trabalhos incluídos no contrato em apreço, referentes à campanha de sondagens (3.680.000\$00) e à alteração das Fundações (40.853.183\$00) derivam de deficiências dos dados fornecidos pelo Dono da Obra.
- O dono da Obra não disponibilizou, na fase do concurso, resultados de estudos geotécnicos, nem tão pouco exigiu aos concorrentes esses estudos para elaborarem os respectivos projectos-base de Fundações.
- Não era expectável, pelas razões anteriormente referidas, que o empreiteiro (bem como os restantes concorrentes) apresentasse numa fase pré-contratual, quando elaborou a sua proposta, um

projecto base de Fundações apoiado em resultados de sondagens geotécnicas, executadas por sua conta e risco.

- *As soluções propostas pelo empreiteiro, enquanto concorrente, no projecto base de Fundações basearam-se nos poucos e incompletos dados fornecidos pelo Dono da Obra no processo de concurso.*
- *A memória descritiva relativa ao projecto de Fundações é clara quanto á intenção do Dono da Obra de transferir para a fase do projecto de execução a adopção das soluções mais apropriadas ao tipo de solo encontrado, com as escavações.*
- *Para o efeito, o Dono da Obra considerou e admitiu, desde que lançou a obra a concurso, a possibilidade de modificar o projecto das fundações.*
- *Possibilidade esta que, conforme previsto, se veio a verificar, após as escavações e depois do Dono da Obra ter dado instruções ao empreiteiro para este efectuar sondagens de reconhecimento geotécnico aos terrenos onde viria a ser implantada a obra.*
- *Considerar o empreiteiro responsável pelos encargos derivados dos trabalhos a mais resultantes da execução da campanha de sondagens e das alterações ao projecto das Fundações não se coaduna com o princípio contratual da boa-fé.*
- *A assunção pelo Dono da Obra, da despesa correspondente àqueles trabalhos, no montante de 44.533.183\$00 tem suporte legal no disposto no n.º 2 do art.º 14.º, conjugado com o preceituado no art.º 15.º, ambos do Decreto-Lei n.º 405/93, de 10 de Dezembro.*
- *Não há qualquer violação de normas financeiras, nem a assunção desta despesa pelo dono da obra representa qualquer ilegalidade passível de alterar o resultado financeiro do contrato.*
- *Estão, pois, reunidas as condições para a procedência do recurso e subsequente concessão de visto ao contrato em apreço, com as recomendações que se tenham por adequadas.”*

3. O presente recurso foi interposto na Secção Regional da Madeira e ali admitido pelo Despacho n.º 46/FP/2000, de 18 de Agosto, nos termos do art.º 109.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

4. Já na sede deste Tribunal foram os autos com vista ao Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral Adjunto que emitiu douto parecer no sentido da procedência do recurso e da concessão do visto, alegando em síntese:

“... o recurso vem demonstrar, de forma a não deixar dúvidas, até pela documentação que junta, que as circunstâncias que levaram ao presente adicional foram de facto imprevisíveis e que eram de todo desconhecidas do empreiteiro anteriormente à celebração do contrato e do início das obras por deficiente informação do dono da obra.

Tais circunstâncias, abundantemente descritas na motivação do recurso, têm a ver com o facto de não terem sido disponibilizados resultados de estudos geotécnicos, nem terem sido exigidos aos concorrentes tais estudos, daí que as soluções apresentadas apenas se pudessem basear nesses poucos elementos.

Também, como se refere no recurso, a memória descritiva para a parte das fundações apontava para a fase de execução do projecto a adopção das soluções mais adequadas e o dono da obra sempre admitiu a possibilidade de modificar o projecto das Fundações, tendo em conta as concretas condições que fossem sendo encontradas nessa fase.”

5. Corridos os demais vistos legais cumpre apreciar e decidir.

5.1 Os Factos

Para a decisão do recurso relevam os seguintes factos que se dão como provados nos autos:

- Em 2 de Janeiro de 1997 foi celebrado entre o Governo Regional da Madeira (representado pelo Secretário Regional do Equipamento Social e Ambiente) e a empresa Teixeira Duarte – Engenharia e Construções, S.A. o contrato para a execução da empreitada de concepção/construção do Centro de Saúde de Machico, que havia sido precedido de concurso público aberto por anúncio publicado do Diário da República, III Série de 31 de Maio de 1996;
- Apesar de se tratar de uma empreitada de concepção/construção, no que para o caso interessa, apenas foi fornecido aos concorrentes uma memória descritiva do projecto base de fundações e estrutura, que não

continha qualquer dado resultante de sondagens de reconhecimento geotécnico dos terrenos onde a obra iria ser implantada;

- O adjudicatário apresentou para as fundações uma solução técnica que previa “fundações directas em sapatas isoladas”;
- A minuta deste contrato foi visada pela Secção Regional da Madeira em 17 de Dezembro de 1996 (proc. nº 4 063/96 – SRMTC);
- O preço da empreitada foi fixado em 857 564 461\$00, sem IVA, a modalidade de retribuição acordada foi a de “preço global” e o prazo de execução foi estabelecido em 720 dias a contar da data da consignação;
- Pela Resolução do Governo Regional da Madeira nº 1 526/99, de 14 de Outubro foram autorizados e adjudicados os trabalhos a mais e a menos objecto do adicional em apreço, pelo valor líquido de 182 875 208\$00, acrescido de IVA;
- Do objecto do adicional fazem parte, entre outros, os trabalhos relativos a:

Campanha de sondagens	3 680 000\$00
Alteração das fundações	<u>40 853 183\$00</u>
	44 533 183\$00

- As justificações apresentadas para os trabalhos referidos, consoante constam de informações da DCM, foram:

Para a campanha de sondagens:

“Dado que os elementos fornecidos pelo dono de obra nos documentos postos a concurso não são conclusivos no que diz respeito às características geotécnicas dos terrenos de fundação, é nossa opinião que é necessário a execução de sondagens para que se possa conhecer com maior rigor as características geotécnicas dos terrenos a fim de se poder elaborar o projecto de fundações do edifício, com maior exactidão”

(Informação nº 123/DCM, de 15/9/97)

Para a alteração das fundações

“Os trabalhos a mais a que se refere a proposta resultam da necessidade de se alterar as fundações do edifício, previstas inicialmente como sapatas isoladas para um ensoleiramento geral devido à má qualidade dos terrenos de fundação.

Mais informo que as características geotécnicas dos terrenos não se encontravam especificadas no Caderno de Encargos de concurso da empreitada, pelo que só foi possível concluir-se que havia necessidade de se executar um ensoleiramento geral, após a realização de um reconhecimento geotécnico dos terrenos em questão através de sondagens.”

(Informação nº 139/DCM, de 14/11/97)

Os trabalhos em questão encontram-se já integralmente realizados.

5.2 Apreciando.

Antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, deve precisar-se que, apesar de o valor do contrato adicional ascender a 182.875.208\$00, apenas foi questionada a legalidade de trabalhos que perfazem o montante de 44 533 183\$00 (“campanha de sondagens” e “alteração das fundações”), pelo que será somente sobre estes que no debruçaremos.

*

A questão controvertida que nos presentes autos de recurso se discute é, em síntese, a de saber se, por se tratar de uma empreitada de concepção/construção, por preço global, os erros do projecto, da autoria do empreiteiro, devem por este ser suportados ou se, pelo contrário, eles derivam da deficiência ou insuficiência dos dados fornecidos pelo dono da obra, caso em que a responsabilidade se transfere para este, consoante resulta do nº 2 do artº 14º do Decreto-Lei nº 405/93, de 10 de Dezembro, secundado pelo artº 39º do mesmo diploma legal.

Portanto, para responder a esta questão, importa saber que elementos e qual o seu conteúdo, o dono da obra forneceu, para o efeito, aos concorrentes.

Deu-se como provado no precedente ponto 5.1. que, para a elaboração do projecto de especialidade “estrutura e fundações” (é em relação a este projecto, ou melhor aos “erros” deste projecto que a questão controvertida se coloca) o dono da obra apenas forneceu aos concorrentes uma memória descritiva onde, como se refere na decisão recorrida, tivera “a preocupação de alertar os potenciais concorrentes para as dificuldades inerentes à sua execução”, dividido à “natureza aluvionar do terreno de fundação”, chamando, logo, a atenção para a necessida-

de de serem “*adoptadas todas as disposições inerentes ao cálculo do tipo de fundação mais apropriada*”, porém desacompanhada de peças desenhadas, estudos ou resultados de sondagens.

Na mesma memória descritiva se admitia “*a possibilidade de modificar o projecto das fundações após as escavações efectuadas para a implantação das caves, de acordo com a observação do solo*”.

Ora, tal informação e advertência importaria aos concorrentes a obrigatoriedade de efectuarem prospecções geotécnicas do terreno com vista à elaboração de um projecto de fundações sem margem para erros? Entendemos que não.

E entendemos que não, não tanto pela escassez dos dados fornecidos mas, sobretudo, porque a memória descritiva admitia à partida que a informação correcta das características geológicas do terreno só viria a ser conseguida com a realização das escavações do solo.

E ainda porque a solução apresentada pelo adjudicatário (tal como a apresentada pelos restantes concorrentes, segundo afirmação do recorrente, afirmação que não comprova mas que também não há motivo para a pôr em causa) – fundações directas através de sapatas isoladas – não se mostrava de todo desajustada face à realidade conhecida e indicada. Isto porque, mesmo após a realização da campanha de sondagens qualquer das duas soluções propostas (cfr. memória descritiva de “alteração de fundações”, a fls. 50 e 51 do proc. de visto nº 50/2000) envolvia fundações em sapatas para a zona poente do edifício, continuando, no entanto, a deixar “*a confirmação das sapatas isoladas na zona poente para a altura das escavações, por observação do solo*”.

Ora, daqui haverá que extrair duas conclusões. A primeira é a de que nem mesmo a realização de sondagens geotécnicas conseguiu desfazer as dúvidas quanto às características do terreno. A segunda é de que a solução apresentada pelo adjudicatária se mostrava, pelo menos parcialmente, adequada, ainda que sobre a reserva de vir a ser ou não confirmada no decorrer da obra.

Efectivamente, a observação do terreno após a escavação viria a inviabilizar esta solução, acabando por aconselhar fundações em sistema de ensoleiramento para todo o edifício.

Então, também haverá que concluir que o adjudicatário, bem como os restantes concorrentes, terá agido na elaboração do projecto base de fundações com a diligência e rigor técnico que as circunstâncias im-

punham., pelo que não lhe poderão ser imputadas nem responsabilidades, nem os custos acrescidos derivados dos erros do projecto.

Dando-se por verificado que os erros do projecto não são imputáveis ao empreiteiro mas antes ao dono da obra, cabendo-lhe, por isso, a responsabilidade dos custos acrescidos daí resultantes, resta saber se os trabalhos em questão se enquadram na previsão do artº 26º do Decreto-Lei nº 405/93, já citado.

A factualidade antes descrita e tudo o mais que já se disse, deixa claro que os mesmos resultaram de circunstâncias imprevistas surgidas no decurso da obra, quais foram o correcto conhecimento das características geológicas do terreno após a realização de uma sondagem e da escavação do solo que obrigaram à adopção de fundações diferentes das que estavam previstas.

6. Pelos fundamentos expostos, acorda-se em Plenário da 1ª Secção em conceder provimento ao recurso, visando, por consequência, o contrato em questão.

São devidos emolumentos pela concessão do visto [nº 3 do artº 17º do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei nº 66/96, de 31 de Maio].

Diligências necessárias.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2000

Conselheiro Relator

Pinto Almeida

Conselheiros Adjuntos

Ribeiro Gonçalves

Menéres Barbosa

Lídio de Magalhães

RECURSO ORDINÁRIO Nº 30/00

AJUSTE DIRECTO – EMPREITADA DE OBRA PÚBLICA

SUMÁRIO:

Os motivos de urgência imperiosa a que se refere a alínea c) do nº 1 do artº 136º do Dec-Lei nº 59/99, de 2 de Março, apenas são atendíveis para o efeito de tornar admissível o ajuste directo se o objecto deste se contiver dentro dos limites do estritamente necessário ao fim em vista.

Conselheiro Relator
Lídio Magalhães

Processo nº 1257/2000
Sessão de 19.12.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 30/00

Vem o presente recurso interposto da decisão constante do Acórdão nº 51/2000 que recusou o visto ao contrato de empreitada “Ligação do Parque da Cidade ao Nó Viário de Fafel” celebrado, na sequência de ajuste directo, entre a Câmara Municipal de Lamego e a empresa Francisco Pereira Marinho & Irmão, S.A., pelo preço de 76 734 319\$00, a que acresce o IVA.

Fundou-se a recusa no facto de não se considerarem verificados os condicionalismos de que a alínea c) do nº 1 do artº 136º do Dec-Lei nº 59/99, de 2 de Março, faz depender o recurso ao ajuste directo.

Inconformado com esta decisão, veio dela recorrer o Senhor Presidente da Câmara, alegando factos que, em seu entender, justificam o provimento do recurso.

Foram colhidos os vistos legais.

Pronunciou-se o Exmo Procurador Geral Adjunto no sentido da improcedência do recurso.

Cumpre decidir.

São os seguintes os factos com interesse para a decisão:

Por ofício de 20.10.99 o Senhor Chefe do Estado Maior do Exército comunicou ao Senhor Presidente da Câmara Municipal de Lamego a intenção de eleger esta cidade como “centro das comemorações do Dia do Exército e das Forças Armadas em 2000” solicitando “concordância e apoio” para o efeito.

Por ofício de 2.12.99 o recorrente respondeu manifestando a concordância e o apoio requeridos, sendo tal correspondência levada ao conhecimento da Câmara no dia seguinte.

Em data indeterminada, mas que a entidade recorrente localiza a 14.01.2000, esta mesma entidade tomou conhecimento de que o dia das comemorações ocorreria a 25.07.2000, sendo também naquela data que os serviços da autarquia ficaram a saber, das entidades militares, as obras que seriam requeridas para as celebrações, entre as quais o arranjo de um determinado troço onde se desenrolaria um desfile militar.

Na sequência de uma informação dos serviços da autarquia prestada a propósito de um outro projecto (“Ligação do Parque da Cidade ao Nó Viário de Fafel”) que, na sua origem, nada tinha a ver com a preparação das cerimónias referidas, mas no qual se incluía o troço acima referido, decidiu a Câmara lançar a empreitada prevista no referido projecto.

Na informação dos serviços a que nos vimos a referindo, temendo-se que as delongas de um concurso fizessem perigar o seu aprontamento para o Dia das Forças Armadas, propunha-se que se fizesse a adjudicação mediante ajuste directo, o que veio a acontecer.

Como é sabido, o princípio da concorrência enforma toda a matéria relativa à selecção de co-contratante com a Administração Pública, constituindo o concurso a regra e o ajuste directo a excepção.

O artº 136º do Decreto-Lei nº 59/99 faz o elenco de um conjunto de situações em que é lícito o recurso do ajuste directo.

No que respeita à alínea c) do seu nº 1, a possibilidade de recorrer a esta forma de escolha no adjudicatário aparece limitada por um apertado

conjunto de condicionalismos que diz bem das preocupações do legislador em restringir a utilização do ajuste directo.

E o primeiro desses condicionalismos é o que se traduz no inciso “na medida do estritamente necessário”.

Com essa expressão, quis o legislador introduzir no quadro daquela alínea uma primeira limitação de tipo quantitativo: o objecto do ajuste directo não deve exceder aquilo que for estritamente necessário ao fim em vista.

Acha-se adquirido nos autos, e a própria entidade recorrente o reconhece, que esse limite foi largamente ultrapassado já que a parte do arruamento necessária para os eventos comemorativos correspondia apenas a 2/5 dos 500 metros do arruamento que foi objecto da empreitada. Como bem diz o acórdão recorrido, “a empreitada tem que ser entendida como um todo e como tal a razão que justifica a adopção de um certo procedimento tem de ser válida para todos os trabalhos e não para uma pequena parcela, sobretudo quando essa parcela, minoritária, era perfeitamente destacável do resto da empreitada (...)”.

E não procedem as razões invocadas a este propósito pela entidade recorrida (quais sejam as de que seria mais dispendioso lançar mais tarde outro procedimento ou as de que o troço afecto ao desfile militar teria, por si só, uma diminuta utilidade) porquanto o legislador nesta matéria quis restringir ao máximo os entorses ao princípio da concorrência que os ajustes directos sempre representam.

Não podia assim o processo receber o visto deste Tribunal.

A violação clara da lei acima referida deixa prejudicada a utilidade de proceder aqui à análise sobre a ocorrência ou não ocorrência, no caso, de “urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis” e respectiva imputação. Esta indagação só teria aqui interesse se os limites da obra se tivessem contido dentro do estritamente necessário.

Houve assim uma preterição ilegal do concurso – que é um elemento essencial da adjudicação – o que determina a respectiva nulidade (artº 133º, nº 1, do Código de Procedimento Administrativo) a qual, por sua vez, se comunica ao próprio contrato (artº 185º, nº 1, do mesmo Código), conforme é jurisprudência continuada e pacífica do Tribunal de Contas.

A nulidade constitui fundamento da recusa de visto, nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 44.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

Bem andou, assim, a decisão recorrida ao recusar o visto ao contrato, decisão que agora se mantém, negando provimento ao recurso.

São devidos emolumentos.

Diligências necessárias.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2000.

Conselheiro Relator

Lídio de Magalhães

Conselheiros Adjuntos

Menéres Barbosa

Ribeiro Gonçalves

Procurador-Geral Adjunto

Nuno Lobo Ferreira

RECURSO ORDINÁRIO Nº 31/00

CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA – DONO DA OBRA – EMPREITADA DE OBRA PÚBLICA

SUMÁRIO:

Não se verificando urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis não é possível o recurso ao ajuste directo com fundamento na alínea c) do nº 1 do artigo 86º do Decreto-Lei nº 197/99, de 8 de Junho.

Conselheiro Relator
Lídio Magalhães

Processo nº 1101/2000
Sessão de 12.12.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 31/00

ACÓRDÃO

Pelo acórdão nº 47/00, proferido em 15 de Junho de 2000, foi recusado o visto ao Processo nº 1101/2000, referente ao “contrato adicional” ao contrato de operação e manutenção do aterro sanitário de Penafiel, celebrado entre a Associação de Municípios do Vale do Sousa e a Empresa RESIN – Resíduos Industriais SA, pelo valor de 125.275.000\$00, acrescido de IVA.

A decisão ora recorrida assentou no facto de o contrato ter sido celebrado por simples ajuste directo, sendo que o Tribunal não julgou verificadas as circunstâncias em que a lei autoriza essa forma procedimental.

Vem agora a referida Associação de Municípios interpor recurso da referida decisão.

Admitido o recurso, pronunciou-se o Ministério Público no sentido de dever ser confirmada a recusa do visto.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

A situação apreciada na decisão recorrida pode assim descrever-se :

Em 15 de Março de 1999 foi celebrado entre a Associação de Municípios do Vale do Sousa e a RESIN – Resíduos Industriais SA um contrato de prestação de serviços de operação e manutenção do aterro sanitário de Penafiel, pelo prazo de oito meses a contar daquela data;

Em 3 de Abril do corrente as mesmas entidades celebraram um novo contrato, que intitularam de “Adicional ao contrato de operação e manutenção do aterro sanitário de Penafiel” por um prazo de nove meses contados a partir do término do primeiro contrato;

Conforme consta da acta da pertinente reunião do Conselho de Administração da Associação de Municípios, a adjudicação foi feita “por ajuste directo ao abrigo do disposto nos artigos 32 n.º 2, 37 n.º 1, e 36 n.º 1 alínea c), do Decreto-Lei n.º 55/99”;

Na mesma reunião foi considerado além do mais que “a AMBISOU-SA – Empresa Intermunicipal de tratamento e Gestão de Resíduos Sólidos, EIM, ainda não apresenta possibilidade de actuação nesta área e que o aterro sanitário comum aos municípios de Castelo de Paiva, Parede e Penafiel se encontra em funcionamento, não sendo possível interromper a sua exploração sob pena de pôr em causa todo o investimento feito e ao mesmo tempo a qualidade ambiental da zona;

Durante a instrução do processo em que veio a verificar-se a recusa ora em recurso haviam sido também referidas as dificuldades resultantes da constituição da empresa intermunicipal, “que teve que merecer aprovação, quer da Assembleia Intermunicipal, quer das Assembleias Municipais dos vários municípios associados tendo estas tido uma calendarização não simultânea por limitações condicionantes, próprias dos municípios a que as assembleias diziam respeito”;

Foram ainda referidas dificuldades derivadas de “dúvidas interpretativas” da Lei n.º 58/98, de 18 de Agosto, e, ainda, “alguma dificuldade na selecção de recursos humanos”;

No acórdão ora em recurso (que considerou aplicável à espécie o Dec-Lei n.º 197/99, de 8 de Dezembro, por força do disposto no artigo

209º do mesmo diploma) considerou-se não estarem verificadas as circunstâncias que seriam aptas a exonerar a entidade adjudicante da obrigatoriedade legal do concurso, dado o montante em causa exceder largamente o limite a que alude o artº 80º desse diploma legal.

No recurso que interpôs a Associação de Municípios vem contestar este entendimento, invocando que a factualidade é de molde a adequar-se às exigências formuladas na alínea c) do nº 1 do artigo 86º do já mencionado diploma.

Como é sabido, o concurso é, por definição, a forma procedimental por excelência de seleccionar o adjudicatário em matéria de contratação pública.

Com o concurso, o legislador leva a que a Administração (para além de, tendencialmente, obter a melhor proposta) garanta a realização de vários princípios e, desde logo, o princípio da concorrência, de que o próprio diploma, no artº 10º, faz uma explícita invocação.

Assim se compreende a forte excepcionalidade com que é encarado o ajuste directo que, em termos concorrenciais, se situa como que nos antípodas do concurso. E daí também que o legislador, quando o admite, o faça rodear de um condicionalismo muito restritivo em termos de legitimidade da Administração para recorrer a essa forma procedimental.

No que se refere à já referida alínea c) do nº 1, o legislador, para além de estabelecer uma restrição preambular – “na medida do estritamente necessário (...)” – refere a urgência imperiosa.

Ora não se vê, no caso dos autos uma urgência nova que viesse justificar a necessidade do ajuste directo. É obviamente indiscutível que a operação e manutenção do aterro é uma tarefa importantíssima, mas não é isso que está aqui em causa.

O que era preciso demonstrar era que tinham sobrevivido um ou vários motivos revestidos de urgência (e não uma simples urgência, já que o preceito fala de urgência imperiosa - isto é, do mais elevado grau) viera justificar o recurso ao ajuste directo.

E, ainda assim - isto é, admitindo que sobreviera esse motivo - havia que demonstrar que ele resultara de acontecimentos imprevisíveis (isto é, insusceptíveis de serem previstos).

Ora, não só a operação e manutenção do aterro não era uma tarefa que se tenha tornado, ao tempo do contrato, urgente, como as invocadas dificuldades de constituição da empresa intermunicipal não possuem virtualidade para configurarem uma circunstância imprevisível, assim como também o não são as naturais dificuldades em apetrechá-la por forma a realizar as tarefas que lhe seriam assinaladas.

Não se verificando a “urgência imperiosa” nem os “acontecimentos imprevisíveis” a que se refere a primeira parte da aludida alínea c) desnecessária se torna a indagação sobre se se verificam os restantes elementos que constroem a adopção do ajuste directo no referido preceito. E, assim sendo, não poderia ser concedido o visto ao presente contrato.

Bem andou portanto a decisão referida ao recusá-lo, não se vendo motivos para alterar essa decisão.

Termos em que acordam os juizes da 1ª Secção do Tribunal de Contas em negar provimento ao recurso, mantendo aquela decisão.

São devidos emolumentos.
Diligências necessárias.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2000.

Conselheiro Relator

Lídio de Magalhães

Conselheiros Adjuntos

Pinto Almeida

Ribeiro Gonçalves

Procurador-Geral Adjunto

Nuno Lobo Ferreira

RECURSO ORDINÁRIO N° 33/00

AJUSTE DIRECTO – DONO DA OBRA

SUMÁRIO:

De acordo com o disposto no artº 136º n° 1 al. c) do Decreto-Lei nº 59/99 de 2 de Maio, são pressupostos do ajuste directo a urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis para o dono da obra e que a este não sejam imputáveis.

Conselheiro Relator
Ribeiro Gonçalves

Processo nº 2623/2000
Sessão de 12.12.2000

RECURSO ORDINÁRIO N° 33/00

ACÓRDÃO

I. RELATÓRIO

1. Por este Tribunal, em sessão de subsecção de 19 de Setembro de 2000, foi proferido o acórdão nº 56/00, que recusou o visto ao contrato de empreitada para a “Construção da Passagem inferior para peões à Linha do Norte em Mealhada”, celebrado, entre o Município da Mealhada e a Sociedade “Henriques, Fernandes e Neto, Lda.”, pelo valor de 49.700.000\$00, sem IVA.
2. O fundamento para a recusa do visto foi o previsto no artº 44º n° 3 al. a) da Lei nº 98/97 de 26 de Agosto (nulidade) em virtude de se ter considerado injustificada a celebração do contrato por mero ajuste directo, pelo que, atento o seu valor, devia ter sido precedido de concurso público, constituindo este um elemento essencial do processo de adjudicação – artº 133º n° 1 do Código do Procedimento Administrativo.

3. Não se conformou com a decisão o Sr. Presidente da Câmara, o qual não formulou conclusões no seu requerimento, tem alegado, em síntese, o seguinte :
- a) O concurso público que precedeu o ajuste directo não produziu qualquer efeito útil na medida em que os três concorrentes que se apresentaram foram excluídos pela “Comissão de Abertura das Propostas” por não terem apresentado documentos comprovativos da posse de capacidade técnica para execução da obra posta a concurso, conforme era exigido no respectivo programa;
 - b) Tal decisão era a única legalmente possível na medida em que não é permitida a apresentação *a posteriori* dos elementos exigidos no programa de concurso e não apresentados atempadamente (juntamente com as propostas) pelos concorrentes;
 - c) As causas que levaram à exclusão dos concorrentes não podem de modo algum ser imputáveis à Câmara Municipal;
 - d) A abertura de novo concurso implicava um retardamento na execução da obra por um período mais ou menos longo e sempre indeterminado;
 - e) Apesar de a linha do norte existir há mais de 100 anos, a circunstância que ditou a necessidade absoluta e urgente de construção da passagem para peões foi o facto de há cerca de 17 meses a REFER ter encerrado a passagem para peões com guarda existente no centro da vila, utilizada por muita gente e sem que existisse alternativa válida para a população, o que ocasionou grandes transtornos e dois acidentes mortais, de nada tendo valido os alertas que a Câmara fez à REFER;
 - f) Estes os factos integradores da urgência na execução da obra, estando assim verificados os pressupostos justificativos do recurso ao ajuste directo;
 - g) A adjudicatária foi o concorrente que apresentou o mais baixo preço no âmbito do concurso e as razões formais que levaram à sua exclusão (falta de documentação) foram supridas no âmbito do procedimento que levou ao ajuste directo, tendo-se a Câmara

assegurado que a mesma possuía a capacidade técnica exigível para a execução da obra;

- h) Ainda que não existisse a invocada urgência na execução da obra – o que não se concede -, o acto de adjudicação não estaria ferido de nulidade, mas de mera anulabilidade.

*

Termina solicitando a concessão do visto ao contrato.

4. legais, teve vista do processo o Exmo Procurador-Geral Adjunto que emitiu douto parecer no sentido de ser dado provimento ao recurso.

II. OS FACTOS

Do processo resulta apurada a seguinte factualidade com interesse para a decisão a proferir:

1. O acto sujeito a fiscalização prévia é contrato de empreitada para a **“Construção da Passagem inferior para peões à Linha do Norte em Mealhada”**, celebrado, entre o Município da Mealhada e a Sociedade “Henriques, Fernandes e Neto, Lda.”, pelo valor de 49.700.000\$00, sem IVA.
2. O contrato referido no nº anterior foi celebrado por ajuste directo, ao abrigo do disposto no artº 136º nº 1 al. c) do Decreto-Lei nº 59/99 de 2 de Março, após o Município se ter assegurado que a adjudicatária possuía a capacidade técnica exigível para a execução da obra.
3. Para a execução da referida obra tinha, anteriormente, sido aberto concurso público, ao qual se apresentaram 3 candidaturas, entre elas a da actual adjudicatária, que tinha apresentado o melhor preço.
4. Os três concorrentes, a que se alude no nº anterior, foram excluídos pela “Comissão de Abertura das Propostas”, por não terem apresentado documentos comprovativos da posse de capacidade técnica para execução da obra posta a concurso, conforme era exigido no respectivo programa.

5. Há cerca de ano e meio atrás pelo REFER foi encerrada a passagem para peões existente no centro da vila, utilizada por muita gente e sem que existisse alternativa válida para a população, o que ocasionou grandes transtornos e dois acidentes mortais, de nada tendo valido os alertas que a Câmara fez à REFER.
6. Ao contrato em apreço foi recusado o visto, por este Tribunal, em sessão de subsecção de 19 de Setembro de 2000.

III.O DIREITO

Como resulta do que já ficou dito o fundamento da recusa do visto ao contrato em apreço foi a circunstância de se ter considerado, face aos factos então disponíveis, não estarem verificados os pressupostos justificativos do ajuste directo, designadamente a urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis para o dono da obra e que lhe não possam ser imputáveis – artº 136º nº 1 al. c) do Decreto-Lei nº 59/99 de 2 de Março.

E, diga-se em abono da verdade, perante a factualidade então disponível, em nosso modo de ver, o acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Acontece é que o recorrente veio agora invocar factos que não constavam no processo de visto e explicitar melhor outros, que deverão ser tomados em conta, conforme tem sido orientação deste Tribunal, na medida em que permitem uma avaliação mais circunstanciada da situação.

E desde já adiantamos que, face aos factos de que agora dispomos, a nossa opinião é no sentido de que se verificam os pressupostos invocados pelo recorrente que justificam o recurso ao ajuste directo.

De facto, o encerramento pela REFER da passagem para peões com guarda existente no centro da vila, não obstante os alertas da Câmara, ocasionou graves problemas à população, tornando urgente uma intervenção da Câmara no sentido de os minorar.

Em suma, o Município foi colocado perante uma situação de urgência imperiosa (graves problemas da população) resultante de acontecimento que para ele era imprevisível (encerramento pela REFER da passagem de nível) e que não lhe pode ser imputado – cfr. a citada disposição legal.

Perante isto e porque foi exigida à adjudicatária a documentação cuja falta havia motivado a sua exclusão do concurso e ainda porque tinha sido ela a apresentar o preço mais baixo, consideramos que estão verificados todos os pressupostos legais que permitem o recurso ao ajuste directo.

Pelo que o recurso é procedente.

E, assim sendo, fica prejudicada a questão suscitada pelo recorrente de saber se tais pressupostos se não verificassem se estaríamos perante ilegalidade que conduzia à mera anulabilidade (tese do recorrente) ou à nulidade.

Porém, não deixaremos de dizer que tem sido jurisprudência uniforme e pacífica deste Tribunal considerar que a não realização de concurso, quando imposto por lei, conduz à nulidade na medida em que o mesmo (enquanto garante de princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico, como os da igualdade, da concorrência e da transparência na actividade da administração) não pode deixar de considerar-se um elemento essencial do procedimento que conduz à celebração do contrato – artºs 133º nº 1 e 185º do Código do Procedimento Administrativo.

IV DECISÃO

Pelos fundamentos expostos acordam os Juízes da 1ª Secção em dar provimento ao recurso e, conseqüentemente, conceder o visto ao contrato em apreço.

São devidos emolumentos pelo visto.

Diligências necessárias.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2000.

Conselheiro Relator

Ribeiro Gonçalves

Conselheiros Adjuntos

Lídio de Magalhães

Pinto Almeida

Procurador-Geral Adjunto

Lobo Ferreira

RECURSO ORDINÁRIO Nº 37/2000

CONCURSO PÚBLICO – CONCORRENTE — ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO

SUMÁRIO:

1. Num concurso público para a realização de empreitadas, a utilização na análise das propostas de critérios que se destinam a avaliar a capacidade financeira, económica e técnica dos concorrentes, viola as disposições conjugadas dos art^{os} 98º e 100º do Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março;
2. O critério “*capacidade técnica e financeira mínimas*” destina-se à avaliação dos concorrentes e não das propostas;
3. Há alteração do resultado financeiro dum contrato quando, por utilização ilegal na análise das proposta de um critério que se destina à avaliação dos concorrentes, a proposta que deveria ter sido graduada em primeiro lugar tem um preço inferior ao da proposta que veio a ser adjudicada.

Conselheiro Relator
Pinto Almeida

Processo nº 2510/00
Sessão de 12.12.2000

RECURSO ORDINÁRIO Nº 37/2000

ACÓRDÃO

1. Em sessão de Subsecção da 1ª Secção de 10 de Outubro de 2000 foi aprovado o acórdão nº 63/2000-10.Out.1ªS/SS que recusou o visto ao contrato de empreitada para a “**Construção do Centro de Saúde de Alandroal**” celebrado entre o **Município do Alandroal** e a sociedade **Construtora do Lena, S.A.**, pelo valor de 239.300.399\$00, acrescido de IVA.

A recusa do visto, decidida ao abrigo da al. c) do n.º 3 do art.º 44.º da Lei n.º 98/97, de 28 de Agosto, fundamentou-se nos seguintes termos:

(...)

“Os critérios de apreciação das propostas foram os seguintes:

1.º Capacidade técnica e financeira mínimas (60%);

2.º Preço(30%);

3.º Prazo (10%).

A inclusão do primeiro factor referido no número anterior - capacidade técnica e financeira mínimas (60%) -, viola o disposto, entre outros, nos artigos 67.º n.ºs 4 e 5, 69.º n.º 3, 98.º n.ºs 1 e 4 e 100.º n.º 3, todos do referido diploma legal, na medida em que diz respeito à avaliação da capacidade dos concorrentes e não à apreciação do mérito das propostas.

A ponderação do referido factor na avaliação das propostas, alterou o resultado do concurso na medida em que:

- à adjudicatária foi atribuída a classificação final de 4.93 e à Sociedade Dolmen, Lda., a de 4.65, conforme consta do “Relatório das Operações de Análise das Propostas” datado de 03/02/2000;*
- Se o citado factor não fosse considerado a classificação final seria de 1.93 para a adjudicatária e 1.95 para a Dolmen, Lda;*
- Os referidos resultados resultam do facto de a adjudicatária ter apresentado o preço de 239.300.399\$00 e o prazo de 9 meses e a Dolmen, Lda., ter apresentado o preço de 227.299.074\$00 e o prazo de 10 meses.*

Tendo em conta o disposto no número anterior a não ponderação do citado factor teria conduzido à adjudicação do contrato à Sociedade Dolmen, Lda.”

- 2.** Não se conformando com o decidido, a Presidente da Câmara recorreu do mencionado acórdão pedindo a reapreciação do processo e a consequente concessão do visto.

Em defesa do pretendido apresentou as alegações processadas de fls. 2 a 4 dos autos, que aqui se dão por reproduzidas, transcrevendo-se as partes mais significativas:

“(…) Tanto o projecto como o processo de concurso decorreram e foram concluídos ainda na vigência do DL 405/93. Face a atrasos e a vários imprevistos, quando se arrancou para o concurso público, o Anúncio, o Programa de Concurso e o Caderno de Encargos tiveram que ser adaptados já ao novo D.L. 59/99, de uma forma bastante apressada e sob a pressão da ARS que via o PIDDAC em risco.

De facto, o referido D.L. entrou em vigor em 06.06.99 sendo certo que o primeiro anúncio teve a publicação em Diário da República em 26.08.99.

Este período inicial de vigência do referido D.L. foi bastante difícil na medida em que havia várias dificuldades relativamente à leitura, compreensão e interpretação daquele diploma.

A comissão de análise teve bem presente tanto o nº 1 do artº 98 como o nº 3 do artº 100 do DL 59/99. Porém, viu-se obrigada a respeitar um Programa de Concurso, como era seu dever, tendo, assim, de elaborar um relatório de análise no cabal cumprimento dos critérios de apreciação previstos no artº 17º.

Para não violar o Decreto-Lei nº 59/99, nomeadamente os artigos supra referidos, e ao mesmo tempo respeitar o programa de concurso, decidiu a comissão elaborar um relatório na base dos três critérios. Porém, é falso que a comissão tivesse apreciado o primeiro critério – capacidades técnicas e financeiras – 60% -. No tocante a este critério, a comissão limitou-se a transcrever, pura e simplesmente, a pontuação constante do relatório da “análise financeira” solicitado anteriormente pela comissão de abertura, cuja cópia já se encontra junta aos autos.

Ou seja, na decisão final não foi avaliado aquele critério. Sendo também certo que dela não houve qualquer recurso contencioso.

Por outro lado, pensamos que foram cumpridas todas as regras de imparcialidade, de transparência e de objectividade, tendo sido esse o objectivo da Comissão de Análise.

Finalmente entendemos que deverá ser do conhecimento desse Venerando Tribunal que a obra em causa é de extrema urgência uma vez que a mesma foi considerada em PIDDAC que já tem as verbas aprovadas e disponíveis para se avançar com a obra, sendo que a sua não realização prejudica, para além do município, todos os cidadãos em geral que actualmente não podem recorrer a um centro de Saúde, di-

gno desse nome, no concelho de Alandroal, avançando-se ainda que todo o processo obteve a maior colaboração e aprovação por parte da ARS.”

3. Admitido o recurso foram os autos com vista ao Excelentíssimo Senhor Procurador-Geral Adjunto que emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso e da confirmação da recusa do visto por entender que as razões do acórdão *“não são de forma alguma infirmadas pela argumentação do recurso”*, pelo que, *“revê-se, portanto, inteiramente, na douta decisão, a que continua a aderir e subscrever, e que nenhuma censura merece, tanto mais que segue fielmente a jurisprudência que vem sendo adoptada por este Tribunal em casos semelhantes...”*
4. Corridos os demais vistos legais cumpre apreciar e decidir.

4.1 Os Factos

Para a decisão do recurso relevam os seguintes factos que se dão como provados nos autos:

- Por anúncio publicado no Diário da República, III Série, de 11 de Novembro de 1999 a Câmara Municipal de abriu concurso público *“para a empreitada – Centro de Saúde de Alandroal”*;
- No ponto 17 do anúncio fixaram-se os seguintes critérios de apreciação das proposta: *“1º Capacidade técnica e financeira mínimas (60%); 2º Preço(30%); 3º Prazo (10%)*, avaliados com uma pontuação de 1 a 5;
- Apresentaram-se a concurso oito concorrentes, tendo apenas sido admitidos três: Construtora do Lena, preço de 239 300 399\$00 e prazo de 9 meses; Dolmen, preço de 227 299 074\$00 e prazo de 10 meses; e S.O – P.R. preço de 246 887 450\$00 e prazo de 10 meses;
- A avaliação da capacidade financeira das empresas admitidas foi efectuada por uma técnica superior da Câmara (que não integrava a comissão de análise) e que propôs a seguinte pontuação: Construtora do Lena – 5; Dolmen – 4,5; e SO-PR – 4,4;

- A Comissão de Análise acolheu e integrou no mapa de avaliação das propostas as pontuações acabadas de referir (Cfr. Quadro anexo à acta/relatório de 3 de Fevereiro de 2000;
- De acordo com o mesmo quadro, a Comissão pontuou os dois concorrentes aqui em causa e nos dois restantes critérios da seguinte forma: Construtora do Lena – preço 4,75 e prazo 5,00; Dolmen – preço 5,00 e prazo 4,5;
- Aplicadas as ponderações percentuais correspondentes a cada critério inicialmente fixadas, as pontuações ficaram assim definidas: **Construtora do Lena** – capacidade técnica e financeira 3,00; preço 1,43; e prazo 0,50; total 4,93; **Dolmen** - capacidade técnica e financeira 2,70; preço 1,50; e prazo 0,45; total 4,65;
- A empreitada foi, por conseguinte, adjudicada à Construtora do Lena.

4.2 Apreciando.

Como o recorrente aceita e reconhece, a empreitada em causa rege-se pelo Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março.

Este novo diploma sobre o regime jurídico das empreitadas de obras públicas veio clarificar o procedimento de escolha do co-contratante, estabelecendo para o efeito, duas fases bem distintas, sem interferência uma na outra e, por isso mesmo, a cargo de comissões de avaliação diferentes. Uma primeira fase, ou momento, que deve avaliar a capacidade técnica económica e financeira dos concorrentes e uma segunda que se destina a avaliar, segundo os critérios de adjudicação estabelecidos, a qualidade técnica das propostas apresentadas pelos concorrentes qualificados na fase anterior. É o que resulta da conjugação especialmente dos art^{os} 98º e 100º.

Daqui flui, também, que não poderão ser utilizados na fase de avaliação da capacidade dos concorrentes critérios que objectivamente se destinam a avaliar a valia técnica das propostas e vice-versa.

Ora, não restam dúvidas, nem ao recorrente, que o primeiro dos critérios fixados no anúncio do concurso para a apreciação das propostas – “*capacidades técnica e financeira mínimas*” – primeiro, se ajusta à avaliação dos concorrentes (artº 98º do Decreto-Lei nº 59/99, de 2/3) e, depois, que o peso percentual (60%) que lhe foi atribuído iria ser determinante na graduação das propostas.

O recorrente alega que este critério não foi apreciado pela comissão de avaliação das propostas nem avaliado na decisão final.

Só parcialmente o recorrente tem razão. Efectivamente não foi a comissão de avaliação das propostas quem fez a análise da capacidade financeira dos concorrentes mas sim, como se deu por provado em 4.1., uma técnica superior da Câmara Municipal que, igualmente, os classificou atribuindo-lhes uma pontuação. Mas, e aqui não assiste razão ao recorrente, já foi a comissão de avaliação das propostas quem o considerou na graduação das propostas, logo na decisão final, conforme também se deu por provado em 4.1. E este é que é o facto relevante que influenciou, contrariando a lei, o resultado da adjudicação.

Se a lei tivesse sido cumprida, isto é, se o critério em questão não tivesse sido considerado na avaliação das propostas, a empreitada teria sido adjudicada, consoante se prova no acórdão recorrido, ao concorrente graduado em segundo lugar.

Ora, esta ilegalidade alterou o resultado financeiro do contrato. E, no caso em apreço, nem são necessários grandes esforços analíticos sobre o conceito de resultado financeiro para concluir que, efectivamente, assim aconteceu. É que a proposta do concorrente graduado em segundo lugar tinha um preço inferior em cerca de 12 000 contos relativamente à proposta adjudicada.

As ilegalidades que alterem o resultado financeiro dos contratos constituem, nos termos da al. c) do n° 3 do art° 44° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto, fundamento da recusa do visto, pelo que bem andou o acórdão recorrido.

5. Pelos fundamentos expostos, acorda-se em Plenário da 1ª Secção em negar provimento ao recurso, confirmando na íntegra o acórdão recorrido e a recusa do visto ao contrato em questão.

São devidos emolumentos [n° 1, al. b) do art° 16° do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n° 66/96, de 31 de Maio].

Diligências necessárias .

Lisboa, 12 de Dezembro de 2000.

Conselheiro Relator

Pinto Almeida

Conselheiros Adjuntos

Menéres Barbosa

Lídio de Magalhães

Procurador-Geral Adjunto

Nuno Lobo

EFFECTIVAÇÃO DE RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS

(3ª SECÇÃO)

SENTENÇA N° 2/2000*

AMNISTIA – CAUSA DE EXTINÇÃO DE PROCEDIMENTO – RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA

SUMÁRIO:

1. A amnistia é uma das causas de extinção do procedimento por responsabilidades financeiras sancionatórias (alínea c) do n° 2 do art° 69° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto).
2. Apesar de o art° 93° da Lei 98/97, em matéria da lei supletiva, mandar aplicar também ao processo autónomo de multa, previsto no art° 58°, o regime do processo sumário do Código do Processo Civil, “com as necessárias adaptações”, isso não obsta que neste processo de natureza civil se aplique a referida amnistia, não só por efeito da citada alínea c) do n° 2 daquela Lei 98/97, mas sobretudo por, nos termos do n° 3 do art° 493° do CPC, a amnistia constituir facto que extingue o efeito jurídico pretendido pelo Autor/Requerente.
3. A amnistia, aplicada em processo autónomo de multa, tem como efeito a absolvição do pedido.

Conselheiro Relator
Silva Teixeira

Processo n° 1/M/2000
Sessão de 25.5.2000

SENTENÇA N° 2/2000

I- RELATÓRIO

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO junto deste Tribunal requereu, em 28.2.2000 e ao abrigo dos art°s 58° n° 1 al. d) e n° 5 e 89° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto, o julgamento, em processo autónomo de multa, do **Vereador** a tempo inteiro da Câmara Municipal de Lisboa, **F1**, com

* Esta Sentença foi objecto do recurso ordinário n° 1-M/2000, o qual foi decidido pelo Acórdão n° 1/2000, publicado a pags. 217 e ss., deste número da RTC.

os sinais dos autos, porquanto, conforme os factos dados como provados no Acórdão n° 102/99, de 7 de Dezembro, da Subsecção da 1ª Secção deste Tribunal de Contas, terá praticado a **infracção financeira** prevista na al. b) do n° 1 do art° 65° da citada lei, por violação do n° 1 do art° 134° do Decreto-Lei n° 405/93, de 10 de Dezembro, que considera aplicável ao caso por força do art° 189° do Código do Procedimento Administrativo, pedindo, por isso, que seja o mesmo condenado a **pagar a multa de 200.000\$00.**

2. Em abono e sustentação do pedido, invoca o MP os **factos** que , a seguir, se sintetizam e que foram dados como provados também no citado Acórdão n° 102/99 da 1ª Secção:
 - a) A **Câmara Municipal de Lisboa (CML)**, tendo cumprido todas as formalidades legais, celebrou em 10.11.98, o **contrato n° 0300/37** com o consórcio formado pelas empresas “Soconstroi - Sociedade Construções, S.A.” e “Crespa Companhia Española de Servicios Públicos Auxiliares, S.A.”, visando a prestação de serviços de **“manutenção dos espaços ajardinados e integrantes da estrutura verde local da zona 3 da DMIL”**, contrato válido pelo **prazo de doze meses**, contados a partir da data da consignação (cláusula 3ª), prorrogável por iguais períodos nas mesmas condições, até ao máximo de três anos, conforme o ponto 4.1.1. do Caderno de Encargos.
 - b) Porque o estado de conservação das áreas ajardinadas, objecto daquele contrato a celebrar, exigia uma **intervenção urgente, sob pena de se verificarem danos graves e irreparáveis nas espécies vegetais**, a CML e o referido consórcio **acordaram verbalmente** que os trabalhos se iniciariam **em 1 de Janeiro de 1998, em data anterior à da celebração e consignação desse contrato.**
 - c) Tendo, em **18.12.98**, na vigência do referido contrato, **ocorrido a fusão** da empresa “Soconstroi” com a “Somague - Sociedade de Construções”, por incorporação do património da primeira na segunda, a CML celebrou, em 26/7/99 e cumpridas as formalidades legais, o **contrato 0300/69** com o novo consórcio (Somague/Cepsa), contrato que mais não é do que a **continuação daquele contrato 0300/37**, mantendo-se o mesmo clausulado quanto a prazo e duração.

- d) Em 8.9.99 foi acordada a **alteração à cláusula 3ª do contrato**, passando o prazo de doze meses a contar-se a **partir de 1.1.99, em data anterior, portanto, à da sua consignação**.
- e) Essa data foi autorizada pelo Demandado, como responsável por esse pelouro da CML e comunicada ao consórcio adjudicatário pelo ofício 1499/DMIL/GD/98, de 17.12.98, junto ao processo apenso, antes da celebração do referido contrato 0300/69, porque “qualquer interrupção na prestação de serviços causaria prejuízos graves e irremediáveis para as espécies vegetais a manter”.
3. Citado, pessoal e regularmente, o Demandado veio contestar invocando, por um lado, o benefício da amnistia e, por outro, a inexistência da alegada infracção financeira.
- a) **Quanto á amnistia**, entende que, tendo a notificação ao adjudicatário (para prosseguir os trabalhos de manutenção a partir de 1.1.99) sido efectuada pelo ofício nº 1499, **de 17 de Dezembro de 1998, a infracção, a existir, foi praticada antes de 25.3.99 e, por isso, está abrangida pelo artº 7º da Lei nº 29/99, de 12 de Maio, devendo pois considerar-se amnistiada.**
- b) **Quanto à inexistência da infracção**, defende em resumo, que:
- o contrato 0300/69, face às cláusulas do contrato 0300/37, **não era sequer necessário e representa apenas “excesso de zelo dos serviços”**, pois, “a própria matéria de revisão de preços (...) estava assente no caderno de encargos”;
 - e, além de redundante e inócuo, **não causou prejuízo a ninguém**, não representa qualquer acto ilícito pois a prorrogação do contrato 0300/37 tinha já sido comunicada pelo ofício 1214, de 27.11.98, e “**nem um centavo foi pago ao adjudicatário antes de concedido o visto**”, como comprovou pela fotocópia da factura nº F00002/12/99, de 15.12.99, posterior, portanto, à notificação da concessão de visto, factura que se reporta aos meses de Janeiro a Novembro de 1999.

II- FUNDAMENTAÇÃO

1. Foi dado cumprimento ao disposto no artº 785º do C.P.C.

Tendo o Demandado defendido a **aplicação da amnistia**, concedida pela Lei nº 29/99, de 12 de Maio, importa desde já decidir se dela deve ou não beneficiar o Demandado.

- a) De acordo com a al. c) do nº 2 do artº 69º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, a **amnistia extingue a responsabilidade financeira sancionatória** dos artºs 65º e 66º.
 - b) Ora, no seu douto Requerimento Acusatório, o MP integra a infracção financeira que imputa ao demandado **na al. b) do nº 1 do artº 65º**.
 - c) A invocada infracção foi **praticada em 17 de Dezembro de 1998**, data do ofício 1499/DMIL/AD/98, em que se notificava o adjudicatário, antes da consignação, para prosseguir os trabalhos de prestação de serviço a partir de 1 de Janeiro de 1999.
 - d) Foi praticada, pois, **antes de 25 de Março de 1999**, sendo para tanto irrelevante que a consequência dessa comunicação/notificação se prolongue para além dessa data, como aconteceu no caso presente.
2. A **aplicabilidade da amnistia** ao caso presente, não só está expressamente contemplada na citada al. c) do nº 2 do artº 69º da LOPTC, como o presente processo se insere na área que, na terminologia da mesma lei, é considerada de “**responsabilidade financeira sancionatória**” (Secção III do Cap. V) e, por isso, a al. c) do seu artº 80º lhe manda aplicar, supletivamente, o Código do Processo Penal.

Infelizmente, o legislador não foi tão inequívoco como dele se espera. É que, no artº 93º e, apesar do disposto na Secção II e II desse citado Capítulo e no citado artº 69º, e no artº 58º e no artº 89º, 90º e 91º, **manda aplicar à audiência de discussão e julgamento de todos os processo, sem qualquer distinção, o processo sumário do Código do Processo Civil “com as necessárias adaptações”!**

E, perante estas **contradições da letra da lei** e sem poder olvidar o disposto no n.º 2 do art.º 9.º do Código Civil, tem o intérprete e o julgador de encontrar um sentido útil à previsão legislativa, compaginando-a com a **unidade do sistema jurídico em vigor**.

E, em nosso entender e até por força da al. c) do n.º 1 do art.º 214.º da Constituição, a responsabilidade financeira a efectivar por este Tribunal e de modo exclusivo, **só pode ter natureza de “infracção financeira”**. Deste modo, a distinção feita na Lei n.º 98/97 entre responsabilidade financeira reintegratória (Sec. II do Cap. V) e responsabilidade financeira sancionatória (Sec. III ib.) e ainda no art.º 69.º não se coadunará, pois, com aquela previsão constitucional.

Ora, não só a amnistia está expressamente prevista na al. c) do n.º 2 do citado art.º 69.º como forma de extinção da responsabilidade financeira sancionatória, como é, em termos literais, inequivocamente o caso presente, **como também é causa de extinção de responsabilidade em direito penal** (art.º 127.º do Cód. Penal). E, portanto, a questão tem a ver **apenas com a fundamentação técnico-jurídica** da absolvição consequente. O que não tem, obviamente, qualquer importância substancial, uma vez que o resultado prático para o Demandado é o mesmo.

Constituindo a amnistia também um facto que extingue o “efeito jurídico dos factos articulados pelo autor” (n.º 3 do art.º 493.º do CPC), conduz forçosamente à absolvição do pedido. Por isso será irrelevante, para o caso “sub judicio” a questão que aqui deixamos meramente aflorada.

Por isso,

III- DECISÃO

Nestes termos e sem necessidade de outras considerações, ao abrigo da al. c) do n.º 2 do art.º 69.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto e do art.º 7.º da Lei n.º 29/99, de 12 de Maio, declaro amnistiada a referida infracção financeira e, em consequência, nos termos do n.º 3 do art.º 493.º do Cód. Proc. Civil, aplicável por força do art.º 93.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, absolve o Demandado do pedido.

Sem emolumentos por não serem devidos.

Registe e notifique.

Lisboa, 25 de Maio de 2000

O Juiz Conselheiro

Silva Teixeira

ACÓRDÃO N.º 1/2000*

AMNISTIA – ABSOLVIÇÃO DO PEDIDO – INFRACÇÃO SANCIONATÓRIA – REPETIÇÃO DA AUDIÊNCIA DE JULGAMENTO

SUMÁRIO:

- I. Não decorre da aplicação do art.º 93.º da Lei n.º 98/97, de 26/8, que a amnistia, instituto de cariz sancionatório deva ou possa ser valorada nos termos do art.º 493.º, n.º 3 do Código de Processo Civil. Nunca a amnistia pode ter por efeito a absolvição do pedido face ao que expressamente se consigna no art.º 69.º, n.º 2, alínea c) da Lei n.º 98/97, antes os seus efeitos jurídicos são restritos ao domínio punitivo.
- II. O vício da insuficiência da matéria de facto provada, resulta do texto da decisão recorrida e não pode deixar de conduzir à repetição da audiência de julgamento em 1.º instância, “ex-vi” do que dispõe o art.º 410.º, n.º 2, alínea c) do C.P.P., aplicável por força do disposto no art.º 80.º, alínea c) da Lei n.º 98/97 por se tratar de infracção sancionatória.

Conselheiro Relator
Marques Ferreira

Processo N.º 1 – R.O.M./2000
Sessão de 15.11.2000

ACÓRDÃO N.º 1/2000

Acordam em Plenário da 3.ª Secção do Tribunal de Contas:

1. Relatório

- 1.1** O Ministério Público requereu ao abrigo do que dispõem os artigos 58.º, n.º 1, alínea d) e n.º 5 e artigo 89.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto,

* Este Acórdão decidiu o Recurso Ordinário n.º 1-M/2000 que teve por objecto a sentença n.º 2/2000, de 25/5/2000, igualmente publicada a pags. 217 e ss. deste número da RTC.

o julgamento em processo autónomo de multa do vereador F1, da Câmara Municipal de Lisboa.

Fundamenta o requerido no facto de, sucintamente, por acção do vereador demandado, o contrato nº 0300/69, outorgado entre aquele município e o Consórcio Somague e Cespa, ter produzido efeitos antes da sua celebração “*o que viola, para além de outros, o disposto no artigo 134º, nº 1 do Decreto-Lei nº 405/93, de 10 de Dezembro (aplicável por força do disposto no artigo 189º do C.P.º, e integra a infracção prevista no artigo 65º, nº 1, alínea b) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, punível com multa, nos termos do nº 2 da mesma disposição legal*”.

Na tese do requerente o momento da prática do facto — celebração do contrato nº 0300/69 nas concretas circunstâncias que enuncia no requerimento inicial — ocorreu em 26 de Julho de 1999.

- 1.2 Na contestação apresentada pelo demandado vereador **F1** este defendeu-se invocando a aplicabilidade da amnistia à conduta em apreço (Lei nº 29/99, de 12 de Maio) e a inexistência da infracção por entender que no caso subjúdice era desnecessário celebrar o contrato nº 0300/69 para se atingirem os efeitos que constituem o seu objecto, eventualmente decorrentes antes de uma invocada notificação efectuada em “*17 de Dezembro, já que essa notificação foi “vertida” no ofício nº 1499/DMIL/GD/98, de 98.12.17*”.
- 1.3 O requerente Ministério Público foi notificado da contestação nos termos do disposto no artigo 492º, nº 2 do C.P.C. (Fls. 31) e nada veio alegar na sequência da defesa apresentada pelo demandado.
- 1.4 De seguida, é proferida a douta sentença junta a Fls. 33 que termina absolvendo o demandado do pedido “*ao abrigo da alínea c) do nº 2 do artigo 69º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto e do artigo 7º da Lei nº 29/99, de 12 de Maio*” pois declara amnistiada a referida infracção financeira e, em consequência, nos termos do nº 3 do artigo 493º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 93º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, decide nos termos referidos.

A sentença em causa não contém qualquer parte em que se fixem os factos que considera provados e a que, provavelmente, se pretendeu aplicar a argumentação jurídica doutamente desenvolvida no ponto II-FUNDAMENTAÇÃO que de seguida se transcreve integralmente.

“II – FUNDAMENTAÇÃO

Foi dado cumprimento ao disposto no artº 785º do C.P.C.

Tendo o Demandado defendido a **aplicação da amnistia**, concedida pela Lei nº 29/99, de 12 de Maio, importa desde já decidir se dela deve ou não beneficiar o Demandado.

- a) De acordo com a al. C) do nº 2 do artº 69º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, a **amnistia extingue a responsabilidade financeira sancionatória** dos artºs 65º e 66º.
 - b) Ora, no seu douto Requerimento Acusatório, o MP integra a **infracção financeira que imputa ao demandado na al. b) do nº 1 do artº 65º**.
 - c) A invocada **infracção foi praticada em 17 de Dezembro de 1998**, dato do ofício 1499/DMIL/AD/98, em que se notificava o adjudicatário, antes da consignação, para prosseguir os trabalhos de prestação de serviço a partir de 1 de Janeiro de 1999.
 - d) Foi praticada, pois, **antes de 25 de Março de 1999**, sendo para tanto irrelevante que a consequência dessa comunicação/notificação se prolongue para além dessa data, como aconteceu no caso presente.
2. A **aplicabilidade da amnistia** ao caso presente, não só está expressamente contemplada na citada al. c) do nº 2 do artº 69º da LOPTC, como o presente processo se insere na área que, na terminologia da mesma lei, é considerada de **“responsabilidade financeira sancionatória”** (Secção III do Cap. V) e, por isso, a al. c) do seu artº 80º lhe manda aplicar, supletivamente, o Código do Processo Penal.

Infelizmente, o legislador não foi tão inequívoco como dele se espera. É que, no artº 93º e, apesar do disposto na Secção II e II desse citado Capítulo e no citado artº 69º, e no artº 58º e no artº 89º, 90º e 91º, **manda aplicar à audiência de discussão e julgamento de todos os processos, sem qualquer distinção, o processo sumário do Código do Processo Civil “com as necessárias adaptações”!**.

E, perante estas **contradições da letra da lei** e sem poder olvidar o disposto no nº 2 do artº 9º do Código Civil, tem o intérprete e o julgador de encontrar um sentido útil à previsão legislativa, compaginando-a com a **unidade do sistema jurídico em vigor**.

E, em nosso entender e até por força da al. c) do n° 1 do art° 214° da Constituição, a responsabilidade financeira a efectivar por este Tribunal e de modo exclusivo, só pode ter natureza de “infracção financeira”. Deste modo, a distinção feita na Lei n° 98/97 entre responsabilidade financeira reintegratória (Sec. II do Cap. V) e responsabilidade financeira sancionatória (Sec. III ib.) e ainda no art° 69° não se coadunará, pois, com aquela previsão constitucional.

Ora, não só a amnistia está expressamente prevista na al. c) do n° 2 do citado art° 69° como forma de extinção da responsabilidade financeira sancionatória, como é, em termos literais, inequivocamente o caso presente, como também é causa de extinção de responsabilidade em direito penal (art° 127° do Cód. Penal). E, portanto, a questão tem a ver apenas com a fundamentação técnico-jurídica da absolvição consequente. O que não tem, obviamente, qualquer importância substancial, uma vez que o resultado prático para o Demandado é o mesmo.

Constituindo a amnistia também um facto que extingue o “efeito jurídico dos factos articulados pelo autor” (n° 3 do art° 493° do CPC), conduz forçosamente à absolvição do pedido. Por isso será irrelevante, para o caso “sub judicio” a questão que aqui deixamos meramente a florada.”

- 1.5 O magistrado do Ministério Público, notificado da douta sentença a que nos vimos reportando, interpôs recurso nos termos do artigo 96°, n° 1, alínea a) e 3, e artigo 97° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto, por se não conformar com o decidido.

Fundamentou o recurso nos seguintes factos:

- “1. Ao demandado é imputada a prática de uma infracção ao disposto no art. 134°, n° 1 do Dec. Lei n° 405/93, de 10/12, aplicável por força do disposto no art. 189° do CPA, punida com multa, que se propôs no montante de 200.000\$00, nos termos do art. 65°, n° 1, al. b) da Lei n° 98/97, de 26/8.*
- 2. Tal infracção consiste no facto de, por alegada acção do demandado, ter sido celebrado em 26/7/99 o contrato n° 0300/69, que produziu efeitos antes da respectiva celebração.*

3. *Esta infracção consumou-se no momento da celebração do contrato, já que este, embora, objectivamente, seja a continuação de um contrato anterior, é formal e substancialmente um novo contrato, que produz efeitos próprios e para os quais é absolutamente necessário, estando, como tal, sujeito a visto, que foi requerido e concedido.*
4. *A douda sentença recorrida, porém, sem fundamento expresso, apenas considerou relevante o acto de notificação produzido pelo demandado em 17/12/98, sem que se tenha realmente pronunciado sobre a infracção objecto do requerimento de julgamento, e declarou amnistiada essa infracção financeira, absolvendo-o do pedido.*
5. *Assim, a douda sentença, ao considerar amnistiada uma alegada conduta imputada ao demandado, consumada em 26/7/99, violou, por erro de interpretação o disposto no art. 7º da Lei nº 29/99, de 12/5.*
6. *Nestes termos, deve a douda sentença recorrida ser revogada e ser proferido despacho que, ordenando o prosseguimento dos autos, designe data para julgamento.”*

1.6 O recorrido vereador **F1**, contra-motivou no sentido da improcedência do recurso por, em resumo, entender que o acto que determinou a produção de efeitos contratuais e financeiros a partir de 1/1/99, ter sido praticado em 17/12/98 e não em 26/7/99 conforme sustenta o Ministério Público.

2. Valorando

O circunstancialismo anteriormente relatado, mesmo de forma sucinta, obriga-nos a algumas considerações prévias que para além de exigíveis pelo teor argumentativo da douda decisão impugnada se nos afiguram também justificáveis na medida em que podem contribuir para a concretização jurisprudencial da recém criada 3ª Secção do Tribunal de Contas.

Mais do que surpreender ou salientar eventuais contradições ou dificuldades de harmonização normativa entre os dois preceitos mencionados (artigo 80º, alínea c) e artigo 3º da Lei nº 98/97) empenhar-nos-emos em procurar estabelecer os parâmetros de um regime processual que respeitando o pensamento legislativo expresso, mesmo que imperfeita-

mente, na referência literal inequívoca a dois modelos processuais aparentemente antagónicos, não poderá deixar de ser considerada pelo aplicador do direito como a mais acertada solução para definir, neste particular, o regime mais adequado à efectivação da responsabilidade financeira sancionatória atentas as especificidades desta matéria.

De facto, o Plenário desta Secção terá que apreciar e decidir o presente recurso dentro dos limites factuais fornecidos pelo processo nas diferentes perspectivas dos diversos participantes processuais face à inexistência de fixação do acervo de factos provados ou não provados pelo Tribunal “a quo”. Buscaremos as soluções em nosso entender mais acertadas face ao enquadramento normativo aplicável abordando três aspectos que reputamos essenciais para a obtenção da decisão final.

2.1 DA TRAMITAÇÃO PROCESSUAL

Não merece qualquer reparo a afirmação de que, no caso subjúdice, estamos perante “responsabilidade financeira sancionatória” a que o legislador da Lei nº 98/97 manda aplicar, supletivamente, o Código de Processo Penal (artigo 80º, alínea c)) conforme salienta o magistrado que elaborou a douta sentença impugnada.

Confortamo-nos, por outro lado, na feliz expressão utilizada pelo mesmo magistrado quando a Fls. 36 da decisão recorrida refere que *“Infelizmente, o legislador não foi tão inequívoco como dele se espera”* porquanto no artigo 93º da mencionada lei *“manda aplicar à audiência de discussão e julgamento de todos os processos, sem qualquer distinção, o processo sumário do Código de Processo Civil com as necessárias adaptações”*.

E mais adiante, Fls. 37, refere que *“perante estas contradições da letra da lei e sem poder olvidar o disposto no nº 2 do artigo 9º do Código Civil, tem o intérprete e o julgador de encontrar um sentido útil à previsão legislativa, compaginando-a com a unidade do sistema jurídico em vigor”*.

Antes de *entrarmos* na análise substancial das questões substantivas que o recurso do Ministério Público suscita não podemos deixar de, pelo menos incidentalmente, estabelecer os parâmetros processuais em que nos movimentaremos, tanto mais que a douta sentença, legítima-

mente, alega a existência de eventuais contradições nas soluções consagradas pela Lei nº 98/97.

Importa, por isso, que assumamos posição sobre as linhas definidoras do regime processual decorrente da conjugação do que dispõem os artigos 80º e 93º, entre outros, da Lei nº 98/97, relativamente à matéria sancionatória uma vez que a este tipo de responsabilidade se reconduzem os factos que constituem o objecto dos presentes autos.

A concordância prática das normas em referência apresenta algumas dificuldades mas *não* vislumbramos verdadeiras contradições entre o artigo 80º, nomeadamente a alínea c), e o artigo 93º.

A necessidade de fixar o sentido e o alcance das normas que concorrem para o estabelecimento do regime processual adoptado pela Lei nº 98/97 em matéria sancionatória sugere-nos que, antes de mais, atenemos na técnica legislativa utilizada na elaboração deste diploma legal.

De um modo geral, no caso concreto “*do processo no Tribunal de Contas*” (Capítulo VIII da Lei nº 98/97), a planificação desta parte do texto legislativo assenta nas seguintes opções:

- Regulação da matéria relativa ao processo apenas em aspectos que lhe são específicos com remissão, em tudo o mais, para regimes processuais mais completos em que é suposto existir já uma elaboração legislativa, doutrinal e jurisprudencial mais apurada.
- A complexidade e as dificuldades de aplicação prática decorrentes desta primeira opção legislativa (técnica) são ultrapassadas, ou pelo menos reduzidas, pelo recurso ao método de generalizações/especializações sucessivas para os casos de concorrência ou de conflito entre normas de diferentes regimes.

As opções anteriormente referidas como caracterizadoras da matriz utilizada, sob o ponto de vista técnico legislativo, na definição do(s) regime(s) processual(is) pela Lei nº 98/97, exigem como instrumentos concretizadores em função de cada matéria particular o recurso frequente e em diversos níveis ou planos de importância, o recurso dizíamos, a normas principais e supletivas e, essencialmente, gerais e especiais (Cfr. Dias Marques, in “Introdução ao Estudo do Direito”, pág.

206 e ss. e 214 e ss., Lisboa, 1979 e José de Oliveira Ascensão, in “O Direito”, pág. 516 e ss., 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 1997).

Ponderadas as circunstâncias em que a lei de 1997 foi elaborada, a interpretação sistemática da mesma e as razões teleológicas que determinaram a concreta formulação dos preceitos pertinentes à responsabilidade sancionatória, bem como as possíveis significações cobertas pelas expressões literais utilizadas nestas normas, afigura-se-nos, com base nos demais cânones interpretativos gerais, que terá sido vontade do legislador de 1997 consagrar um regime processual em matéria sancionatória baseado nos seguintes aspectos fundamentais:

- (1) Corpo do Artigo 80º - Determina que a solução concreta do caso deve ser procurado em primeiro lugar através da aplicação das normas de processo consagradas especificamente na Lei nº 98/97. Desta norma, decorre o princípio da prevalência absoluta do núcleo de normas processuais que na citada Lei nº 98/97 regulem de forma expressa e autónoma matérias relativas ao processo em matéria sancionatória (por ser esta a matéria que constitui agora objecto da nossa análise). Trata-se de uma norma fundamental deste regime que, por força da relação de especialidade que estabelece com as demais normas processuais do sistema jurídico, implica, em casos de concorrência ou conflito, a inaplicabilidade destas últimas às matérias que regulamenta de forma específica.
- (2) N.º 3 do Artigo 91º - É uma norma remissiva e de carácter geral para qualquer forma de processo no Tribunal de Contas conforme resulta da sua leitura conjugada com o artigo 80º corpo. No que tange ao processo em matéria sancionatória, a sua importância resulta do facto de na relação de especialidade que mantém com o artigo 80º, alínea c) afastar a aplicabilidade do regime de notificações próprio do Código de Processo Penal que, sem o nº 3 do artigo 91º, decorreria da mencionada alínea c) do artigo 80º.
- (3) ARTIGO 93º - Determina que “à audiência de discussão e julgamento aplica-se o regime do processo sumário do Código de Processo Civil, com as necessárias adaptações”.

Esta norma supletiva ou subsidiária é de importância fulcral no domínio da responsabilidade sancionatória (embora também o seja, por outras razões e a outro nível, na reintegratória). Caracteriza-se como norma especial em relação às alíneas a) e c) do artigo 80º quando, a propósito do regime processual em matéria sancionatória, concorrer ou conflitar com estas alíneas.

A teologia subjacente à solução preconizada nesta norma para a regulação da audiência de discussão e julgamento (e só audiência), reafirma a intenção inequívoca do legislador de 1997 em afastar do responsável por infracções sancionatórias o labéu ou a estigmatização que normalmente sobrecarregam o infractor sujeito a julgamento com o ritual e o formalismo próprios do processo penal. A não existir o artigo 93º, por força da alínea c) do artigo 80º, a audiência de julgamento em matéria sancionatória seria a do processo penal comum com manifesta inadequação de alguns dos institutos que a caracterizam (obrigatoriedade da presença do arguido, contumácia, “césure” entre a questão relativa à facticidade típica e à culpabilidade, etc.). A solução contrária à adoptada no artigo 93º (audiência de julgamento conforme às regras de processo penal) não se prefiguraria concordante com a natureza substantiva comumente reconhecida às infracções financeiras mesmo sancionatórias na medida em que, não obstante tratar-se ainda de direito sancionatório de carácter punitivo, abarca apenas factos típicos axiologicamente neutros.

Por outras palavras, a culpa enquanto elemento subjectivo do tipo de ilícito financeiro-sancionatório “não é uma culpa como a jurídica penal, baseada numa censura ética, dirigida à pessoa do agente e à sua atitude interna” mas antes se fundamenta na imputação do facto à responsabilidade político-administrativa e social do seu autor. (Veja-se idêntico raciocínio no que concerne ao tipo de culpa do autor contra-ordenacional em Figueiredo Dias, in “O movimento de descriminalização”. Jornadas de Direito Criminal, pág. 329 e ss., CEJ, 1983). Por isso, a inadequação do modelo de audiência do processo penal em que os efeitos decorrentes da censura à conduta típica atingem o seu clímax nesta fase processual com a (ex)posição pública e obrigatória do infractor quando, sob o ponto de vista substantivo os comportamentos objecto de julgamento são eticamente neutros.

Em consequência do que fica exposto, a regulamentação processual prevista no artigo 93º é de tal forma específica e confinada à especial fase de audiência de julgamento que, em nosso entender, em casos de concorrência com as normas das alíneas a) e c) do artigo 80º (necessariamente mais amplas e gerais nas suas previsões), a aplicação do regime decorrente do artigo 93º prevalece sempre sobre as soluções propostas por aquelas duas normas em concreta matéria de audiência de julgamento.

Ao contrário, situações de conflito ou concorrência entre as soluções determinadas a partir do corpo do artigo 80º e as que decorrem da disciplina constante do artigo 93º, mesmo em matéria relativa à audiência de julgamento, devem ser sempre decididas a favor da aplicação do artigo 80º — corpo, melhor, das normas aí referidas. Tal pode suceder em variadíssimas circunstâncias mas, a título meramente exemplificativo, vamos analisar um caso que julgamos poder estar na origem da decisão impugnada.

Infere-se da leitura dos autos que o demandado, na perspectiva do magistrado que conduziu o processo em primeira instância, se defendeu também por excepção pois “*constituindo a amnistia também um facto que extingue o efeito jurídico dos factos articulados pelo autor*” (nº 3 do artigo 493º do C.P.C.), conduz, segundo a decisão recorrida, forçosamente à absolvição do pedido. Ora, notificado o autor nos termos do artigo 785º com referência ao artigo 492º, ambos do C.P.C. e por força da aplicação do artigo 93º da Lei nº 98/97 o autor (Ministério Público) nada veio dizer quanto à famigerada excepção.

Supomos, e supomos com todo o respeito, que, por via disso, o Tribunal deu como procedente a matéria da excepção e, extraindo desse facto as devidas consequências jurídicas, proferiu sentença sem necessidade de efectuar audiência de discussão e julgamento. Concluímos que terá sido este o procedimento adoptado pelo Tribunal “a quo” por se referir expressamente ao cumprimento do artigo 785º do CPC e a decisão final constar de sentença (e não de saneador-sentença como poderia suceder na sequência do artigo 787º do CPC).

Acrescenta-se que a solução jurídica delineada é perfeitamente defensável no âmbito do processo sumário civil conforme de-

corre do disposto no artigo 463º, nº 1, conjugado com o artigo 505º, artigo 490º e artigo 785º, todos do CPC. É de facto o nº 1 do artigo 463º que refere que o processo sumário se regula pelas disposições que lhe são próprias e pelas disposições gerais e comuns de processo civil e que em tudo o que não estiver prevenido numas e noutras, observar-se-á o que se acha estabelecido para o processo ordinário.

Sucede que as normas próprias do processo sumário são omissas quanto aos efeitos da falta de algum dos articulados ou da falta de impugnação de novos factos alegados pela parte contrária. A este propósito dispõe, no entanto, o artigo 505º, aplicável ao processo sumário “ex-vi” do referido artigo 463º, que o efeito é o previsto no artigo 490º também do CPC.

Chegados a este momento poderíamos analisar o articulado contestatório do demandado para concluir se, sob o ponto de vista factual, estaríamos ou não perante hipótese enquadrável no artigo 490º do CPC. No entanto, na linha argumentativa que vimos seguindo, iremos antes (uma vez que procuramos delinear o regime processual da matéria financeira sancionatória) questionar-nos se a falta de resposta à contestação no regime processual próprio do Tribunal de Contas em matéria sancionatória tem ou não efeitos cominatórios.

A resposta, em nossa opinião, é negativa. Sustentamos que mesmo na regulamentação da audiência de julgamento o artigo 93º que manda aplicar o regime do processo sumário do Código de Processo Civil o fez com várias cautelas que, de tão perspicazes, importa salientar:

- Em primeiro lugar, por força do corpo do artigo 80º e da natureza remissiva do artigo 93º, sempre, conforme decorre das regras hermenêuticas já antes enunciadas, qualquer norma autónoma e expressa constante da Lei nº 98/97 que obvie à necessidade de recurso a regimes estranhos deve prevalecer sobre estes.
- Por outro lado, o artigo 93º não determina que se aplique o “*regime do processo sumário do Código de Processo Civil*” de forma mecânica ou automática antes ordena a que se faça

tal “*com as necessárias adaptações*”. Necessárias adaptações a quê? Obviamente que às normas, regimes ou princípios expressamente consagrados ou decorrentes das demais normas referidas no corpo do artigo 80°. Ora, decorre do disposto no artigo 92°, nº 4 da Lei nº 98/97 que o legislador pretendeu expurgar o processo do Tribunal de Contas em geral, logo por maioria de razão em matéria sancionatória, de qualquer efeito cominatório.

- Por fim, observe-se que no artigo 93° o legislador não manda aplicar as normas “*qua tale*” mas *antes do regime do processo sumário do Código de Processo Civil. Daqui decorre* que, em consequência da igualdade ou paridade das partes processuais, a supressão de um ónus em relação a uma terá necessariamente que conduzir também à supressão de tal ónus quando em situação idêntica impenda sobre a outra parte.

Concluindo neste particular, afigura-se-nos que o regime processual em matéria sancionatória não suporta a prolação de sentença que directa ou indirectamente se baseie em pressupostos cominatórios.

Ainda a propósito do artigo 93° não podemos deixar de afirmar que constituindo a sentença uma fase processual distinta da audiência de discussão e julgamento a regulamentação daquela em matéria sancionatória não deverá decorrer da aplicação do artigo 93° mas primeiramente do que expressamente dispõe o artigo 94° e, posteriormente, das normas que no âmbito do processo penal regulam esta fase por aplicação do artigo 80°, alínea c). A autonomia da sentença como ciclo ou fase processual em confronto com a audiência extrai-se, nomeadamente, do que dispõe o artigo 94° da Lei nº 98/97, do Título III, “*da sentença*” e artigo 365° e seguintes do C.P.P. e do Capítulo V, “*da sentença*”, artigo 658° e ss. do C.P.C., para além de, frequentemente, o órgão encarregue da audiência de julgamento não coincidir com o que profere a sentença (Cfr., a propósito da distinção da sentença da audiência como fase ou ciclos processuais, Castro Mendes, in “Direito Processual Civil”, vol. III, policopiado, pág. 257 e seguintes, Lisboa, A.A.F.D.L., 1978/79 e A. Varela e outros in “Manual de Processo Civil, 2.ª Edição, revista e actualizada, pág. 663 e seguintes, Coimbra Editora, 1985).

- (4) ALÍNEA C) DO ARTIGO 80º - Em matéria processual sancionatória, por força do que dispõe esta alínea, o aplicador da lei tem que regular-se pelas normas de processo penal sempre que a situação em apreço, sob o ponto de vista processual, não seja subsumível na previsão dos números anteriormente analisados.

Assim:

- Se o caso não se encontrar regulado em norma própria da Lei nº 98/97 (corpo do artigo 80º);
- Se a questão não respeitar à matéria específica de citações ou notificações (artigo 91º, nº 3);
- Se o problema a solucionar se não contiver exclusivamente no ciclo relativo à audiência de discussão e julgamento (artigo 93º); impõe-se concluir pela aplicabilidade obrigatória das normas de processo penal à situação jurídico-processual em causa.

A delimitação concreta do espaço reservado à aplicação das normas reguladoras do julgamento em processo civil sob a forma sumária para a fase da audiência e as normas de processo penal para a restante tramitação que logicamente são antecedentes e consequentes aquelas é, a nosso ver, o campo onde mais frequentemente se potencializarão situações de conflito e/ou concorrência com elevado grau de dificuldade na aplicação prática. Quer-nos parecer que, de um modo geral, as garantias comumente associadas ao processo criminal conforme decorre do imperativo constitucional (artigo 32º da C.R.P.) devem, pelo menos tendencialmente, continuar presentes em “todos os processos sancionatórios, qualquer que seja a sua natureza” e aconselham à leitura restritiva do artigo 93º da Lei nº 98/97. (Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, in “Constituição da República Portuguesa, Anotada, pág. 208, 3ª Edição revista, Coimbra Editora, 1993).

Deste modo e apenas a título de exemplo, afigura-se-nos que os princípios fundamentais de processo penal (mesmo em matéria de prova) não podem deixar de ser considerados pelo julgador, como a sentença deverá ser elaborada de acordo com as exigências processuais penais, tanto mais que as regras relativas à sua

impugnação não podem deixar de ser as do processo penal em matéria de recursos.

- (5) ARTIGO 80º, ALÍNEA A) – De forma muito residual, o regime processual em matéria sancionatória comporta ainda a possibilidade de em casos lacunares, verdadeiramente excepcionais, em que se não alcance solução através da aplicação de nenhuma das normas referidas nos números antecedentes esta dever ser procurada no âmbito do processo civil “ex vi” da alínea a) do artigo 80º.

Conclusão

A argumentação anteriormente expendida acerca dos parâmetros processuais em que julgamos dever regular-se a matéria sancionatória legítima que se não aceite, no figurino desenhado pelo legislador de 1997, a possibilidade de ser proferida sentença ao abrigo do disposto no artigo 784º ou do artigo 785º do C.P.C., o mesmo é dizer, por efeito cominatório consequente à falta de contestação ou de resposta à contestação.

2.2 Da Amnistia

A sentença recorrida considerou aplicável ao caso em análise a amnistia decretada pelo artigo 7º da Lei nº 29/99, de 12 de Maio ao abrigo da alínea c) do nº 2 do artigo 69º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto e, “em consequência, nos termos do nº 3 do artº 493º do Código de Processo Civil, aplicável por força do nº 3 do artº 93º da Lei nº 98/97, de 26/8” (sublinhado nosso) e absolveu o demandado do pedido.

A amnistia, enquanto subespécie do mais amplo “direito de graça”, nos termos do artigo 128º do Código Penal “*extingue o procedimento criminal e, no caso de ter havido condenação, faz cessar a execução tanto da pena e dos seus efeitos como da medida de segurança*”. Os contornos definidos para o instituto da amnistia a partir do referido artigo 128º, nº 2 do Código Penal são igualmente válidos, em princípio, para todos os regimes jurídico-sancionatórios pois “*o direito de graça é, no seu sentido global e mais abrangente, A Contraface do Direito de Punir Estadual*” (Cfr. F. Dias, in “Direito Penal Português – As consequências jurídicas do Crime”, Acquitias – Editorial Notícias, 1993, pág. 685 e de forma absolutamente exaustiva o brilhante Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional de 25 de Junho de

1997 proferido no Processo nº 784/96, in BMJ nº 468, de que foi Relator o Conselheiro José de Sousa e Brito).

Serve isto para dizer que o direito de graça, na subespécie amnistia (que ao caso interessa), não obstante a actual e já tradicional discussão sobre a natureza jurídica substantiva ou processual ou mista é, no entanto, indiscutivelmente um direito ou instituto de incidência exclusivamente sancionatória. O legislador da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, cuidadosamente, faz ressaltar o aspecto essencialmente sancionatório da amnistia também no domínio da responsabilidade financeira quando lhe atribui como efeito a extinção do “*procedimento por responsabilidade sancionatória*” (artigo 69º, nº 2, alínea c) referindo expressamente os artigos 65º e 66º da Lei nº 98/97). Aos invés, nos termos do nº 1 do mencionado artigo 69º do mesmo diploma legal excluiu qualquer relevância da amnistia no domínio da responsabilidade financeira reintegratória. Ora, porque a amnistia (ou o direito de graça em sentido mais global) se traduz numa limitação, querida pelo poder político-legislativo (artigo 161º, alínea f) da C.R.P.), ao direito de punir de que o Estado é titular compreende-se que os seus efeitos se restrinjam a aspectos penais ou a outros tipicamente sancionatórios e se quede perante interesses ou direitos cujo o exercício é da livre disponibilidade dos particulares.

O raciocínio que vimos sustentando, embora desnecessariamente, tinha reflexo literal no que, na redacção anterior à revisão da Lei nº 65/98, de 2 de Setembro, dispunha o artigo 126º, nº 3 do Código Penal quando referia “*que a amnistia não prejudica a indemnização de perdas e danos que for devida*”. Tal entendimento continua a reflectir-se em todas as leis de amnistia, nomeadamente no artigo 11º, nº 1, da Lei nº 29/99, na parte em que salvaguardam expressamente que a amnistia “*não extingue a responsabilidade civil emergente de factos amnistiados*”.

Por outro lado, a propósito da natureza jurídica da amnistia (ou direito de graça em sentido global) dir-se-á que esta constitui um pressuposto negativo da punição, relacionado com a doutrina da consequência jurídica e que “*exacto é que a intervenção, relativamente a um caso concreto ainda não julgado com trânsito, deve conduzir ao arquivamento do processo, não à absolvição*”. (Cfr. F. Dias, ob. cit. Pág. 692).

Em consequência, não se pode concordar com a decisão de absolver o demandado do pedido por força da amnistia da infração financeira sancionatória com base no nº 3 do artigo 493º do C.P.C..

De facto, a sentença recorrida, quanto a nós, faz aplicação errada das normas reguladoras do instituto da amnistia.

- A amnistia é um instituto típico e exclusivo do direito sancionatório cuja natureza não pode ser modificada pelo facto de as regras da audiência de discussão e julgamento serem as do processo civil sumário (artigo 93º da Lei nº 98/97), sendo ilegítima a invocação do artigo 493º, nº 3 do C.P.C. na medida em que os efeitos da amnistia estão expressamente referidos no artigo 69º, nº 2, alínea c) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.
- Atribuir à amnistia o efeito “absolvição do pedido” conduz à subversão completa dos efeitos que a doutrina e a jurisprudência unanimemente vêm atribuindo àquela no sentido de apenas obstaculizar ao prosseguimento do processo sancionatório sem implicar qualquer julgamento susceptível de conduzir a absolvição da instância ou, por maioria de razão, do pedido ou do fundo da questão.

Conclusão

As considerações que vimos tecendo a propósito da amnistia demonstram que a sua natureza e efeitos não podem ser modificados pelas regras do processo civil mesmo que à situação em análise, a ter havido audiência de julgamento, se devessem aplicar as normas do julgamento sumário em processo civil. Não decorre da aplicação do artigo 93º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, que a amnistia, instituto de cariz sancionatório deva ou possa ser valorada nos termos do artigo 493º, nº 3 do Código de Processo Civil. Nunca a amnistia pode ter por efeito a absolvição do pedido face ao que expressamente se consigna no artigo 69º, nº 2, alínea c) da Lei nº 98/97, antes os seus efeitos jurídicos são restritos ao domínio punitivo conforme já se salientou.

2.3 Da Insuficiência da Matéria de Facto

O recurso em matéria financeira sancionatória, para além das normas específicas constantes da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, rege-se pelas disposições do processo penal (artigo 80º, corpo e alínea c) da Lei nº 98/97).

No caso objecto dos presentes autos, o requerente e o demandado articulam de forma diametralmente oposta acerca da seguinte factu-
lidade aceite por acordo:

*“De 1/1/99 até 31/12/99 a Soconstroi/Cespa, em Consórcio, fornece-
ram à Câmara Municipal de Lisboa os serviços de manutenção dos
espaços ajardinados integrantes da estrutura verde local da zona 3 da
DMIL”.*

O requerente, agora recorrente, alega desde o início que estes serviços
são consequentes, logo objecto material, do contrato nº 0300/69, cele-
brado em 26 de Julho de 1999 e remetido a visto deste Tribunal.

Por isso, sustenta a existência de infracção financeira praticada em 26
de Julho de 1999 (fora do âmbito de aplicação da amnistia).

Em contrário, o recorrido, antes demandado, contradiz no sentido de
que a factu-
lidade relativa aos serviços prestados pela “Soconstroi/Cespa, em Consórcio” no ano de 1999 são consequência de anter-
rior contrato (o nº 0300/37) prorrogado em 17 de Dezembro de 1998 e
que, por isso, a ter havido infracção esta teria ocorrido nessa data e
estaria abrangida pela Lei da amnistia nº 29/99, de 12 de Maio.

Conforme demonstrámos no ponto 2.1. e 2.2., afigura-se-nos que o
regime processual em matéria sancionatória não permite solucionar o
caso em apreço através do funcionamento de mecanismos cominatóri-
os que o legislador de 1997 afastou dos processos relativos à respon-
sabilidade financeira. Acresce que, mesmo que se entenda o contrário
– no que se não concede – nunca a amnistia, enquanto pressuposto ne-
gativo da punição poderá enquadrar-se no artigo 493º, nº 3, 492º e
785º do C.P.C. para, através destes preceitos e sem julgamento, aderir
à tese factual exposta pelo recorrido fazendo “tábua-rasa” das razões
contrárias do requerente/recorrente.

Não se tendo realizado a audiência de julgamento que permitisse decidir acerca da factualidade controvertida e não funcionando “in casu” qualquer cominação processual susceptível de aceitar como prevalecente a tese do requerente ou do demandado, tem de se considerar que os factos porventura aceites por acordo ou documentalmente provados são insuficientes para fundamentar o decidido.

Nomeadamente, ficou por determinar:

- A que facto jurídico deve ser imputada a prestação de serviços ocorridos em 1999, se à “prorrogação de 17/12/98” ou “ao contrato de 26/7/99”.
- Pressupostos e condições em que foram efectuados pagamentos como contraprestação dos serviços ocorridos em 1999.
- O sentido e efeito jurídico do documento junto a fls. do processo visto anexo e que se transcreve integralmente.

“ASSUNTO: PRORROGAÇÃO DO CONTRATO DE FORNECIMENTO DE SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO DOS ESPAÇOS AJARDINADOS INTEGRANTES DA ESTRUTURA VERDE LOCAL DA ZONA 3 DA DMIL, ATRAVÉS DE AJUSTE DIRECTO.

Na sequência da vossa proposta de 4 de Dezembro de 1998, relativo ao assunto em epígrafe, comunica-se que o contrato a celebrar de acordo com as cláusulas do caderno de encargos e respectivos anexos, produzirá efeitos a partir de 01 de Janeiro de 1999 e vigorará até 31 de Dezembro de 1999, pelo que não deverá haver qualquer interrupção na prestação de serviços.”.

CONCLUSÃO

O vício referido, da insuficiência da matéria de facto provada, resulta do texto da decisão recorrida e não pode deixar de conduzir à repetição ou, mais correctamente, à necessidade de efectivação de audiência de julgamento na 1ª Instância, onde, a final, se apure, de entre o acervo factual ainda controvertido, o circunstancialismo fáctico que, na

convicção do Tribunal, se deva considerar provado (artigo 410º, nº 2, alínea a) do C.P.P. e artigo 80º, alínea a) da Lei nº 98/97).

Em consequência, determinar-se-á a revogação da sentença não só com o argumento antecedente como ainda pelos argumentos alinhados sob o ponto 2.1. e 2.2..

3º DECISÃO

Pelos fundamentos exposto acordam em Plenário da 3ª Secção em:

- Conceder provimento ao recurso e, consequentemente, revogar a decisão impugnada que havia absolvido do pedido com base na aplicação da amnistia, o vereador **F1**, da C.M.L..
- Em consequência ordenar a efectivação da audiência de discussão e julgamento em 1.ª Instância pelo Tribunal recorrido.
- Não são devidos emolumentos.
- Notifique-se.

Conselheiro Relator
Manuel Marques Ferreira

Conselheiros Adjuntos
Alípio Duarte Calheiros
Alfredo Jaime Menéres Correia Barbosa

Lisboa, 15 de Novembro de 2000.

ACÓRDÃO N.º 2/2000*

ACTO ILÍCITO - CASO JULGADO - CULPA - DOLO - NEGLIGÊNCIA - PAGAMENTOS INDEVIDOS - RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA - RESPONSABILIDADE FINANCEIRA REINTEGRA-TÓRIA

SUMÁRIO:

1. Uma decisão da Subsecção da 2ª Secção, proferida, ao abrigo do nº 7 do artº 111º da LOPTC, funcionando ainda segundo o modelo da Lei 86/89, de 8/9, só constitui caso julgado em processo de julgamento de responsabilidades financeiras, pendente na 3ª Secção do Tribunal de Contas se contra o mesmo Demandado e sendo idênticos o pedido e a causa de pedir à dos autos julgados pela 2ª Secção.
2. Na essência, o princípio “in dubio pro reo” restringe-se à questão da prova da matéria de facto (exclui-se do seu âmbito a problemática da lei mais favorável) e apenas intervém nos casos em que, recolhida toda a prova pelo tribunal, subsista alguma questão factual cuja decisão não possa ser subtraída à “dúvida razoável” do Tribunal.
3. A situação de Alcance existe na medida em que o crédito da conta é inferior ao débito somado com o saldo. Pelo que um responsável é considerado em alcance quando não tenha em cofre ou com saída devidamente documentada, qualquer quantia, documento ou valor que, por exame e balanço de contas, nele devia existir.
4. Extraí-se do que dispõem os art.ºs 59º e 64º da lei nº 98/97, de 26/8, que a “sanção repositiva” pela prática de infracção financeira reintegratória deve ser adequada à culpa (incluindo a forma dolosa) que em concreto tiver sido imputada ao infractor ainda que, por isso, tenha de ver fixada em quantia inferior ao limite fornecido pela verba em falta.

Conselheiro Relator
Marques Ferreira

Processo nº: 5/RO/99
Sessão de 13.12.2000

* Este Acórdão decidiu o recurso ordinário nº 5/99, que teve por objecto a Sentença nº 2/1999, que foi publicada na íntegra, a pags. 241 e ss. no nº 32 da RTC. Todavia, à data em que encerrou o semestre a que se reporta este número da RTC, aquele aresto ainda não havia transitado em julgado.

ACÓRDÃO Nº 2/2000

Acordam, em Plenário, os Juízes da 3ª Secção:

I – RELATÓRIO

1. O MINISTÉRIO PÚBLICO (MP) junto deste Tribunal de Contas e com fundamento nos indícios recolhidos no Processo de Auditoria nº 87/95, apenso, requereu, em 24.02.99 e nos termos do artigo 89º e do nº 2 e 4 do artigo 111º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, de ora em diante designada pela sigla LOPTC - e a ela dizem respeito os normativos citados sem indicação de diploma - o julgamento, nesta 3ª Secção, em processo de julgamento de responsabilidades financeiras (Proc. 2/JRF/99) do Demandado, F1, na qualidade de ex-Governador Civil de Faro, porquanto, e em síntese:
 - a) *“Como gerente das Contas do Governo Civil de Faro” no período das gerências de 1992, 1993, 1994 e 1995 a que se reporta a Auditoria, o Demandado terá assinado, ao longo daquele período, 15 cheques, no montante global de 12.660.000\$00, sacados sobre a Conta Especial de Emergência do Governo Civil de Faro, aberta no Banco Comercial Português, todos descontados por funcionários do Governo Civil de Faro e “emitidos sem qualquer documento de despesa a justificar a saída dos fundos”, não tendo sido encontrados pelos auditores, “os pedidos de subsídios, as informações dos serviços sobre eles, a autorização das despesas, as notas de cabimento e as autorizações de pagamento”, montante que, deste modo e com grave prejuízo para o Serviço Nacional de Protecção Civil, i. é., para o Estado, “foi desviado dos fins a que estava consignado, ou seja, à concessão de subsídios a fundo perdido para agricultores de subsistência no Algarve, de acordo com a Resolução do Conselho de Ministros 44/89”, finalidade e afectação legal que o Demandado não ignorava, pois “conhecia perfeitamente que as verbas em causa estavam consignadas aos fins de protecção civil, que não podiam ser desviadas dos seus fins e que o processamento delas tinha que ser feito na base de suporte documental que permitisse verificar a sua conformidade legal”;*
 - b) Tal comportamento infringe o disposto no artigo 3º do Decreto-Lei 231/86, de 14 de Agosto, o Decreto-Lei 363/88, de 14 de Outubro,

o Decreto-Lei 477/88, de 23 de Dezembro, a Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 44/89, de 23 de Dezembro, o Despacho Normativo n.º 115/89, de 30 de Dezembro, os n.ºs 1 e 2 do artigo 22.º e artigos 26.º a 30.º do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, o artigo 4.º da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, o n.º 1 do artigo 3.º, n.º 2 do artigo 5.º e artigo 18.º da Lei 6/91, de 20 de Fevereiro, e o artigos 23.º e 24.º do Decreto-Lei 252/92, de 19 de Novembro, pelo que terá o Demandado cometido várias infracções financeiras de “pagamentos indevidos” e de violação de procedimentos, previstas alíneas b) e f) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 48.º e do n.º 1 do artigo 49.º da Lei 86/89, de 8 de Setembro, e dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 59.º, n.º 1 e 3 do artigo 61.º, alínea b) do n.º 1 do artigo 65.º, alínea f) do n.º 1 do artigo 66.º e n.º 2 e 4 do artigo 111.º, todos da Lei 98/97, de 26 de Agosto, e que acarretam responsabilidade financeira reintegratória e sancionatória;

Com tais fundamentos, pediu, em conclusão, o MP que o Demandado fosse condenado a repor aquela quantia de 12.660.000\$00, acrescida dos juros de mora legais e, em acumulação, a pagar as multas de 1.266.000\$00, correspondente a 1/10 de cada pagamento indevido, e de 633.000\$00, correspondente a 1/20 do montante de cada cheque, por a sua introdução no processo de despesa e da conta ser susceptível de induzir o Tribunal em erro.

2. Na sua douta contestação, o Demandado:

- a) Suscitou, em *questão prévia*, a inconstitucionalidade material do n.º 1 do artigo 7.º do Código Processo Penal, alegadamente aplicável por força da alínea c) do artigo 80.º da LOPTC, porquanto o MP, ao mesmo tempo que requereu o presente julgamento por responsabilidades financeiras, remeteu ao MP de Faro certidões para instauração de procedimento criminal, existindo, assim, “*identidade material substancial em relação ao objecto dos dois processos*” e, deste modo, aquele n.º 1 do artigo 7.º do CPP “*na parte em que estatui a possibilidade de processamento simultâneo de uma mesma entidade material de factos através de um processo crime e de processos judiciais sancionatórios com diversa natureza, nomeadamente o destinado ao apuramento de responsabilidade financeiras, e apenas excepçiona essa simultaneidade processual no caso de relação de prejudicialidade, é materialmente inconstitucional*,”

por violação directa dos artigos 32º n.º 1 e n.º 2 e 29º n.º 5” da Constituição;

- b) Invocou a *excepção da prescrição* relativamente aos cheques emitidos em 1992 e 1993, com base no artigo 40º do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho;
- c) E, *impugnando*, defendeu que os actos que lhe são imputados, no contexto em que o foram, não consentem qualquer censura porquanto:
- *“dúvidas não restam que os mesmos (os referidos cheques) foram destinados a subsídios”*;
 - os respectivos documentos de suporte que os técnicos do Tribunal de Contas não encontraram *“poderiam existir, e aliás podem ainda existir no Governo Civil”*, ou *“estar irremediavelmente danificados ou destruídos”*, dada a enorme deficiência no funcionamento dos Serviços, como o Relatório constatou e evidenciou;
 - até porque *“à data da Auditoria, o Demandado já não era Governador Civil, sendo certo que o seu Gabinete de Apoio Pessoal (...) sofreu alterações profundas”*;
 - e *“não era ele enquanto Governador Civil que verificava a origem dos recibos, o modo como eram passados ou/e entregues, ou as suas assinaturas”*, ou que *“procedia à guarda dos originais dos recibos, nem sequer dos seus duplicados”*;
 - *“a obrigação legal a cargo do Demandado é uma mera atribuição formal, pois é sabido e consabido que o controle das contas agora exigido, não é, não foi, nem continua a ser exercido directa e pessoalmente pelos Governadores Civis”*;
 - estranha que, no ponto 6.1., o Tribunal de Contas, na Deliberação de 28.1.99 da 2ª Secção, tenha entendido relevar a sua responsabilidade quanto a outras infracções nele identificadas, ou seja, quanto:

- *“à assunção e pagamento de despesas, à não reposição de saldos de contas e à não inclusão nas contas de gerência das importâncias recebidas do Serviço Nacional de Protecção Civil, bem como à inexistência de despacho autorizador para realização de despesas com seguros automóveis”* ou seja, *“violações objectivas da pertinente legislação aplicável indicada pela Contadoria”* por não comportarem *“elementos suficientes para alicerçar a conclusão de que o responsável tenha agido com o propósito ou mesmo a consciência de estar a violar a lei. Antes tudo concorre para que aquelas irregularidades se terão ficado a dever, em primeira linha, à falta de adequada estrutura administrativa de apoio, como aliás, é reconhecido pelos técnicos deste Tribunal e sublinhado pelo Exmº Procurador Geral Adjunto”*.

E não o tenha feito também em relação aos referidos pagamentos pois há muitos pontos comuns, enquadrando, assim, *“juridicamente situações semelhantes, de forma diametralmente oposta”*.

E conclui pedindo *“a relevação da responsabilidade que em abstracto possa ser imputada ao Demandado, na medida em que, em concreto, nenhum facto aponta para a existência de culpa”*.

3. 7º do CPP, pronunciou-se o MP defendendo a sua improcedência, fundamentalmente, porque o Tribunal não fez aplicação alguma dessa norma.
4. Por efeito da Lei nº 29/99, de 12 de Maio, a responsabilidade sancionatória, incluída no Requerimento do MP, foi declarada amnistiada, por despacho de 14.05.99, prosseguindo o processo apenas quanto à arguida responsabilidade financeira reintegratória.
5. Efectuado o julgamento e fixada a matéria de facto que não foi objecto de qualquer reclamação, foi proferida a douta *Sentença nº 2/99*, de 14 de Outubro a qual, na parte de aqui interessa:
 - Desatendeu a invocada inconstitucionalidade do nº 1 do artigo 7 do CPP porquanto tal norma não foi aplicada em qualquer fase do

processo nem podia sê-lo, mesmo subsidiariamente, face ao disposto no artigo 93º da Lei nº 98/97;

- Julgou improcedente a invocada prescrição da obrigação de reposição porquanto na *“obrigação de reposição peculiar da responsabilidade financeira o sujeito passivo é quem pagou ilegalmente ou, por qualquer forma permitiu que se pagasse ilegalmente”* e assim o prazo de prescrição do procedimento era nos termos do artigo 34º do Decreto nº 22.257, de 25.02.33, aplicável no domínio da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro, de 30 anos e é, presentemente, por força do nº 1 do artigo 70º da Lei 98/97, de 10 anos, não podendo o Demandado beneficiar, pois, do prazo de 5 anos, previsto no artigo 40º do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, o qual se aplica apenas à obrigação de repor por parte de quem recebeu indevidamente.
- Absolveu, nos termos do nº 2 do artigo 493º do CPC, o Demandado quanto à emissão dos cheques nºs 10739162, de 28.02.92 no valor de 1.000.000\$00 e nº 10739065, da mesma data e montante, por estarem abrangidos pela excepção do caso julgado, formado no Acórdão nº 86/94, de 28 de Abril, da 2ª Secção deste Tribunal (que julgou quites os responsáveis pela gerência de 1992);
- E, na parte substantiva, julgou parcialmente procedente o Requerimento acusatório do MP, e, conseqüentemente, **condenou** o Demandado, ora Recorrente, na qualidade de ex-Governador Civil de Faro, **a repor** nos cofres do Serviço Nacional de Protecção Civil o montante de 10.660.000\$00, correspondente aos pagamentos indevidos que efectuou nas gerências de 1993, 1994 e 1995, acrescido dos juros de mora contados a partir do trânsito em julgado da mesma sentença, porquanto, segundo a doutra sentença:
 - o Quer se aplique ao caso a lei em vigor na altura de tais pagamentos indevidos (Lei 86/89), quer a lei actual (Lei 98/97), *“a responsabilidade financeira do Demandado não poderá ser relevada”* porque *“o artigo 50º da Lei 86/89 só o permitia quando se verificasse a existência de mera culpa e o artigo 64º nº 2 da Lei 98/97 só consigna essa possibilidade quando se verifique negligência”* e *“os factos provados (...) permitem concluir, sem margem para erros, que o Demandado actuou com dolo, mais concretamente com dolo directo,*

na medida em que todo o “modus operandi” inculca que o Demandado praticou voluntariamente pagamentos ilegais e teve conhecimento do carácter ilícito da sua conduta”;

- *“A completa omissão da tramitação dos pedidos de apoio na que concerne às verbas em causa, o facto de nem os saldos nem qualquer movimento da referida conta terem sido incluídos nas contas de gerência em apreciação (...) são de per si suficientes para caracterizar o conteúdo material da culpa do Demandado”;*
- *“Não é de estranhar, por isso, que o Demandado não tenha provado qualquer justificação para a sua conduta pelo que não se antolha qualquer causa de exclusão da ilicitude”;*
- *Ainda que na lei anterior, “à efectivação da reposição devida pudesse, em simultaneidade, ser aplicável multa (vd nº 2 do artigo 49º da Lei 86/89), uma tal possibilidade estaria afastada no caso concreto (...) pela amnistia concedida pela Lei nº 29/99”;*
- *“Também, a nosso ver, é irrelevante (...) o facto de na Lei 98/97 se exigir para a reposição dos pagamentos indevidos que este cause dano para o Estado ou entidade pública por não terem contraprestação efectiva”, quando, “no domínio da lei anterior (...) era independente do dano efectivamente causado”;*
- *É que “não foi sequer encontrado qualquer documento justificativo das despesas efectuadas com tal quantia”, pois “os documentos que o Demandado apresenta” não foram confirmados pelos seus destinatários; e conclui:*
 - *“A única certeza que fica de todo o presente processo, do processo apenso e do anexo com o acervo documental é que a referida quantia não se destinou ao pagamento dos subsídios a que legalmente estava afecta pois, no caso contrário, o Demandado não teria emitido os cheques ao portador ou em nome de um motorista do Governo Civil: no caso contrário, nada havia que ocultar.”*

6. Inconformado com tal sentença, dela interpôs o Demandado o presente Recurso Ordinário, expressamente restrito “à parte da dita decisão que julgou parcialmente procedente, por provado, o Requerimento acusatório do Ministério Público e condenou o ora Recorrente a repor nos cofres do Serviço Nacional de Protecção Civil o montante de 10.660.000\$00”, pretendendo a sua revogação e conseqüente substituição por outra que o absolva, porquanto e, em seu entender, a referida Sentença:

a) Infringe a excepção do caso julgado, pois, embora o Relatório Preliminar do Processo de Auditoria nº 87/95 (pontos 5.3.4 e 5.2) tenha constatado “a existência de aquisições de bens e serviços” tais como fotocópias, revelação de fotografias e a aquisição de uma viatura de Marca Nissan, Terrano II, pela importância de 4.565.480\$00, através de cheques sacados, em 1995 sobre as Contas Especiais de Emergência no BCP e na CGD, “cuja base legal se desconhece e cuja base documental se resume a cópia dos respectivos cheques e facturas”, a 2ª Secção, “na esteira de Jurisprudência recente e pacífica”, considerou “fundada a formação de um juízo de relevação das apontadas infracções”, ordenando, nessa parte, o arquivamento do processo com o parecer favorável do MP.

Ora, neste *Processo* de Julgamento de Responsabilidades Financeiras (Proc. 2/JRF/99), a dita sentença considera que “a única certeza que fica de todo o processo (...) é que a referida quantia não se destinou ao pagamento dos subsídios a que legalmente estava afecta”, facto que “o Recorrente sempre admitiu”.

Mas, não tendo sido “produzida qualquer prova do alegado dolo directo do ora Recorrente” e considerando que “tal actuação do Recorrente já foi objecto de um juízo de relevação”, a sentença é contraditória com aquele juízo de relevação, transitado em julgado, devendo assim o Recorrente ser absolvido da instância, nos termos dos artigos 493º nº 2 e 675º nº 1 do CPC.

b) Por outro lado, a dita sentença infringe também o princípio “in dubio pro reo”, “aplicável aos presentes autos, atenta a natureza predominantemente punitiva ou sancionatória da responsabilidade financeira reintegratória”, como se decidiu no Ac. 136/94 e é jurisprudência da 2ª Secção deste Tribunal.

- c) Consubstancia, além disso, erro de julgamento porquanto, reportando a acta de julgamento “*os passos mais importantes dos depoimentos que vierem a ser prestados*”, a douta sentença faz “*suportar a prova dos factos no depoimento de testemunhas que nada sabiam e que de relevo nada disseram*”. Por isso, o requerimento acusatório “*não foi objecto de qualquer prova em audiência de julgamento*”, ónus que cabia ao MP, como lhe competia, através de prova testemunhal, esclarecer as aparentes contradições relativamente aos subsídios aos Bombeiros de Messines.

Assim, porque não existe no processo “*prova de que o Recorrente tenha agido com dolo, e muito menos com dolo directo*”, pois, “*se o recorrente tivesse alguma intenção de ocultação, não teria feito intervir terceiros – Agentes da PSP – aquando da emissão dos cheques*” e porque “*quer a actuação do Recorrente quer a realização da Auditoria deverão ser entendidas tendo por pano de fundo as condicionantes em que a actividade do Governo Civil era exercida e também as circunstâncias e limitações da Auditoria, realizada passados dois anos após a saída do Recorrente e depois de terem passado dois Governadores Civis e seus Gabinetes de Apoio Pessoal pelas instalações do Governo Civil*”, deveria a douta Sentença “*ter procedido ao arquivamento dos autos e conseqüente absolvição do ora Recorrente*”.

- d) Com tais fundamentos, extrai o recorrente as seguintes

CONCLUSÕES:

I A douta decisão recorrida encerra manifesta violação do disposto nos artigos 672º e 675º n.º 1 do Código do Processo Civil e ainda do disposto nos artigos 493º e 494º n.º 1 alínea i) do mesmo diploma, ofendendo a existência de caso julgado o que importa a absolvição da instância;

II O princípio “in dubio pro reo” é aplicável aos presentes autos, atenta a natureza predominantemente punitiva ou sancionatória da responsabilidade financeira reintegratória (cfr. Ac. n.º 136/94 – 2ª Secção do TC – Área da Saúde).

Não tendo sido produzida qualquer prova do dolo do ora Recorrente e devendo a douta decisão restringir-se à prova cons-

tante deste pressuposto absolutamente necessário à condenação do Recorrente e apenas indiciado no requerimento acusatório, na dúvida, deve o Recorrente ser beneficiado com a absolvição.

III A douta decisão recorrida apenas pode fundamentar-se nos factos cuja prova foi efectuada em audiência de julgamento, confrontada a matéria levada à acta com o despacho sobre a matéria de facto, é patente o erro de apreciação e julgamento o que importa a nulidade do processo”.

7. Admitido o recurso, foi o processo com vista ao MP que, na sua douta resposta de fls. 18 e 22, defende a sua improcedência, porquanto não há violação do caso julgado porque, *“além de a 2ª Secção não ser autora de decisão com igual força vinculativa, tão pouco se verificam os pressupostos da identidade de causa de pedir e de pedido, tendo sido de convergência e não de divergência o juízo que sobre os mesmos factos a 2ª e a 3ª Secções até agora produziram”*. Por outro lado, o princípio in dubio pro reo *“vale em processo penal, a motivar decisão absolutória, mas não em processo civil, em que a falta de prova é de imputar a quem tem o ónus de a produzir. Muito menos, como é o caso, o tribunal, ao invés de se declarar em dúvida, deu como provados os factos conducentes à condenação, nomeadamente os que permitiram estabelecer o dolo. Porque o tribunal fundamentou em documentos a existência do elemento subjectivo, o pretensio vício do registo parcial dos depoimentos das testemunhas na acta, nunca seria de molde a afastá-lo.*

Não tendo em tempo impugnado a decisão de apenas levar à acta a parte havida como mais importante dos depoimentos das testemunhas, o Recorrente conformou-se com ela. De todo o modo, ele não demonstra que essa decisão seja ilegal e, sendo, que isso teve influência na decisão da causa, a qual, na base dos factos provados por documentos e pelos depoimentos de que a acta deixou memória, sempre seria no sentido que veio a prevalecer, ou seja, de condenação na reintegração de verbas utilizadas para fins não consentâneos com as situações de emergência civil a que tais verbas estavam obrigatoriamente consignadas, o que o Demandado bem conhecia”.

8. A solicitação deste Tribunal, a Procuradoria da República junto do Círculo Judicial de Faro informa, em 19/06/2000, que ali corre termos o

Proc. Inq. nº 173/99.3TAFAR, sem que tenha ainda sido proferida qualquer decisão final.

Corridos os vistos legais, importa decidir.

II- FUNDAMENTAÇÃO

A – Enquadramento

1. Como se viu, o Recorrente confinou expressamente o seu recurso “à parte da douta decisão que julgou parcialmente procedente, por provado, o Requerimento Acusatório do Ministério Público e condenou o ora Recorrente a repor nos cofres do Serviço Nacional de Protecção Civil o montante de esc.: 10.660.000\$00”, decisão que considera sofrer de três vícios, a saber:

- ofensa do caso julgado;
- ofensa do princípio “*in dubio pro reo*”;
- erro de apreciação e julgamento.

Passemos, pois, à sua apreciação.

2. Para tanto, detenhamo-nos na matéria de facto julgada provada na douta sentença recorrida e que, pelo seu interesse para a decisão deste recurso, é oportuno transcrever:

- “1. O Demandado exerceu as funções de Governador Civil de Faro no período a que respeitam os factos que lhe são imputados no presente processo e que ocorreram nas gerências de 1992, 1993, 1994 e 1995.
2. A partir da vigência do Decreto-Lei nº 252/92, de 19 de Novembro, o Demandado foi o único responsável financeiro pelas contas das gerência em análise do Cofre Privativo do Governo Civil de Faro e assumiu-se como tal durante a gerência inteira de 1992.
3. A auditoria que a 12ª Contadoria de Contas deste Tribunal realizou às contas do Governo Civil de Faro permitiu fazer um levanta-

tamento de um conjunto de cheques, uns passados ao portador, outros tendo como destinatário o motorista do Governo Civil F2.

4. Tais cheques foram sacados da Conta Especial de Emergência do Governo Civil de Faro aberta no Banco Comercial Português tendo sido descontados por funcionários desse Governo Civil.
5. Os auditores referem no relatório de auditoria que “não se compreende por que razão os cheques foram passados ao portador e movimentados por pessoal ao serviço do Governo Civil em vez de serem emitidos em nome dos destinatários dos subsídios”.
6. A listagem desses cheques, as datas em que foram movimentados, os valores de cada cheque, o destinatário deles e os funcionários que aparecem como sacadores constam do mapa de fls. 25 do processo apenso nº 87/95.
7. A cópia dos referidos cheques encontra-se a fls. 55 e seguintes do acervo documental anexo ao referido processo.
8. Todos esses cheques se mostram assinados pelo Demandado que, então Governador Civil de Faro, era a pessoa competente para movimentar a Conta Especial de Emergência.
9. O montante das verbas assim processadas eleva-se a 12.660.000\$00 repartindo-se por 15 cheques e pelas gerências de 1992, 1993, 1994 e 1995.
10. A equipa de auditoria constatou que os cheques foram emitidos sem qualquer documento de despesa a justificar a saída dos fundos. Nomeadamente, não se encontraram os pedidos de subsídio, as informações dos serviços sobre eles, a autorização das despesas, as notas de cabimento e as autorizações de pagamento.
11. O Demandado alegou, na sua contestação, que os cheques passados ao portador se destinaram aos subsídios discriminados a fls. 234 e 235 do processo apenso.
12. Os documentos aí referidos não são fotocópias autenticadas.
13. Admitindo o Demandado ter entregue aos Bombeiros Voluntários de F3 o montante de 3.360.000\$00 em 1994 e 1995, estes apenas reconheceram perante o Tribunal o recebimento nesses anos de 750.000\$00 em cheques de 500.000\$00 e 250.000\$00, recebidos em 30 de Março de 1995 e 4 de Janeiro de 1995, cheques não assinados pelo Governador Civil, saídos de conta que não está

- afecta a fins de protecção civil e de montantes que nada têm a ver com os que em 1995 foram emitidos sobre a Conta Especial de Emergência.*
- 14. O Ginásio F4 igualmente não confirmou que tenha recebido os subsídios indicados limitando-se a informar que recebeu verbas do Governo Civil “para custear obras de remodelação das instalações e aquisição de embarcações de apoio á prática da vela”.*
 - 15. Os cheques referidos no anterior nº 6 foram pagos, pelo respectivo Banco, a funcionários do Governo Civil e as quantias recebidas não reverteram a favor destes.*
 - 16. Não se provou que tais quantias tenham sido aplicadas em pagamentos de subsídios concedidos pela Resolução de Conselho de Ministros nº 44/89, publicada no Diário da República, I Série, nº 294, de 23 de Dezembro de 1989.*
 - 17. Nem os saldos, nem a movimentação da Conta Especial de Emergência foram incluídas nas contas de gerência em análise de Cofre Privativo do Governo Civil.*
 - 18. O Demandado conhecia perfeitamente que as verbas em causa estavam consignadas aos fins da protecção civil, que não podiam ser desviadas dos seus fins e que o processamento delas tinha de ser feito na base de suporte documental que permitisse verificar a sua conformidade legal, nomeadamente os competentes despachos de autorização e o devido cabimento orçamental, com respeito pelos dispositivos legais e regulamentares que regem as despesas públicas e, em particular, o tipo de despesa em causa.*
 - 19. A conduta do Demandado causou prejuízos, mais concretamente, ao Serviço Nacional de Protecção Civil.*
 - 20. Aquando da realização da auditoria deste Tribunal a equipa de auditores encontrou algumas condicionantes ao seu trabalho, nomeadamente:*
 - Dificuldade na obtenção de documentos, solicitados pela equipa, por via da sua dispersão por mais de um arquivo, alegando ainda o serviço a existência de documentos que não seriam do conhecimento do sector administrativo;*
 - A ausência de pessoal com conhecimento dos procedimentos adoptados em exercícios anteriores a 1995, período sobre o*

qual incidiu a análise à Conta Especial de Emergência de Protecção Civil.

21. *Para prossecução das respectivas atribuições o Governo Civil apoia-se nos elementos de pessoal constantes da lista a fls. 7 do anexo, verificando-se que a mesma não se encontra de acordo com o quadro aprovado pela Portaria n.º 290/87, de 8 de Abril, uma vez que o Serviço recorre à contratação de pessoal não só pelo regime de avença e contrato a termo certo, como também a pessoal requisitado e destacado de outros Organismos.*

Da análise das funções do Governo Civil legalmente estipuladas a partir de 1992 verifica-se que estas tornaram desactualizado o quadro de pessoal aprovado pela referida Portaria.

Os Serviços estão estruturados e a funcionar de acordo com orientações estabelecidas verbalmente pelos responsáveis pela gestão do Governo Civil, dada a inexistência de qualquer regulamento interno.

Parte dos arquivos encontra-se desorganizado e sem condições de preservação dos documentos, constatando-se que alguns deles apresentam elevado grau de humidade. Tal situação dificulta, segundo os próprios serviços, o acesso à documentação existente.

22. *À data da auditoria, o Demandado já não era Governador Civil sendo certo que o seu Gabinete Pessoal (Adjuntos, Assessores e Secretariado) sofreu alterações profundas.*

23. *Os documentos referidos no anterior n.º 10 da matéria de facto não foram, na realidade, encontrados.”*

B - Ofensa do caso julgado

1. Para além de considerar que os factos relativos à culpa não podem considerar-se provados, alega o Recorrente que a dita sentença não respeitou o caso julgado resultante da decisão, de 28.1.1999, proferida pela Subsecção da 2.ª Secção, no Relatório de Auditoria 87/95, que relevou responsabilidades financeiras que em tal auditoria lhe eram também asacadas e que, segundo ele, são idênticas às que foram objecto de julgamento na sentença ora recorrida.

Como é sabido, a excepção do caso julgado visa evitar que o Tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior “*que já não admite recurso ordinário*”, como se explicita no n.º 1 do artigo 497.º do CPC. Trata-se de uma excepção dilatória, de conhecimento officioso, que obsta ao conhecimento do mérito e dá lugar à absolvição da instância (493.º/2 ib.), porque, pela identidade dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir, é a repetição de outra já definitiva e validamente julgada (498.º/1 ib.).

Necessário é, pois, que se esteja perante duas sentenças e que o decidido seja, no sentido legal acabado de descrever, idêntico.

Passemos, pois, a apreciar se se verificam, no presente caso, os pressupostos desta excepção.

2. 28/1/99, tem natureza e valor jurisdicional de sentença, isto é, de decisão judicial obrigatória “*para todas as entidades públicas ou privadas*” e que prevalece sobre a de qualquer outra autoridade (205.º/2 da CRP).

Com efeito, se é inequívoco, como bem salienta o Senhor Procurador Geral Adjunto, que na lei actualmente em vigor “*os Relatórios da 2.ª Secção não são sentenças (...) nem o processo que elas culminam reveste a natureza de causa (...) antes induzindo apenas à formulação de recomendações às entidades auditadas e/ou à apresentação ao Ministério Público, para o efeito de eventual efectivação de responsabilidades financeiras*”, como resulta, entre outros, dos artigos 50.º, 52.º, 54.º n.º 3 e 4, 55.º n.º 2, 57.º e 89.º, não era assim na vigência da Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, ao abrigo da qual foi proferida tal Deliberação, pois que, de acordo com o seu artigo 26.º, competia à 2.ª Secção, em plenário ou em subsecção, o julgamento, com salvaguarda do princípio do contraditório, das infracções financeiras, previstas nos artigos 48.º e 49.º.

E, se dúvidas fossem ainda possíveis, essa natureza jurisdicional é claramente reafirmada no n.º 1 e no n.º 7 do artigo 111.º da lei actual. Com efeito, diz o n.º 1 que “*o presente diploma aplica-se aos processos pendentes na fase jurisdicional da competência da 2.ª secção, sem prejuízo do disposto nos números seguintes*” e estabelece o n.º 7 que “*os processos na fase jurisdicional pendentes na 2.ª Secção não previstos nos números anteriores, bem como aqueles que, não estando ainda na fase jurisdicional, venham a evidenciar infracções financeiras abrangidas pela amnistia ou por prescrição, poderão ser arquivados por despacho*

do juiz da respectiva área, ouvido o Ministério Público” (sublinhado nosso).

Ora, como se deixou dito supra, a Auditoria 87/95, iniciou-se em 1997, em data anterior à entrada em vigor da Lei 98/97, ficando abrangida pelos n^{os} 2 e 7 do artigo 111^o, acima transcritos, e, como vimos, foi ao abrigo do referido n^o 7 que a Subsecção da 2^a Secção relevou a responsabilidade financeira sancionatória que, na citada informação síntese, estava elencada no ponto 2.

Não pode, pois, recusar-se a natureza jurisdicional de tal Deliberação da 2^a Secção.

3. As duas decisões têm, pois, natureza jurisdicional e ambas se reportam a responsabilidade financeira do mesmo Demandado. Vejamos, porém, se são idênticos o pedido e a causa de pedir. E, diga-se, desde já, que não são.

Com efeito, como pode ver-se no Relatório Preliminar do Proc. de Auditoria n^o 87/95, apenso, a auditoria às contas do Governo Civil de Faro (GCF), no exercício de 1995, foi incluída no Programa de Fiscalização para 1997, aprovado em 19.12.96 – ainda, portanto, na vigência da Lei n^o 86/89, de 8 de Setembro - e teve em vista apurar também eventuais irregularidades na gestão da “Conta Especial de Emergência de Protecção Civil”, o que é feito no ponto 5 do Relatório Preliminar (fls. 18 a 28).

Relativamente a esse Relatório, foi elaborada e junto a tal processo uma informação-síntese (fls. 2 a 4) visando a *“tipificação das irregularidades (...) que, no entender da equipa, constituem infracções financeiras”*. E, para tanto, está tal informação subdividida em dois pontos, a saber:

- no ponto 1 são enumerados os casos susceptíveis de integrar *“responsabilidade financeira reintegratória”*, consubstanciada na emissão de 15 cheques, no valor de 12.660.000\$00 *“sem qualquer documento de despesa justificativo para essa emissão”*, o que, no entender do autor desse documento, *“é considerada conduta censurável a título de dolo directo, por acção e por omissão”*;
- e no ponto 2 procede-se ao elenco das irregularidades passíveis de *“responsabilidade financeira sancionatória”*, em que se inclui, entre outras, *“a assunção de despesas por conta de valores depositados na Conta Especial de Emergência, em 1993, no valor de*

4.940.828\$00, designadamente com a aquisição de uma viatura da marca Nissan, modelo Terrano II a qual, para além de não ter sido objecto de cumprimento das formalidades legais para este tipo de despesas, parece não enquadrar-se nos objectivos daquela Conta, contrariando assim o disposto no artigo. 18º da Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro” (fls. 3).

E é neste contexto e com base nessa informação que a Subsecção da 2ª Secção, na sua deliberação de 28.1.99 (fls. 282), decide no ponto 6.1 o seguinte (sublinhados nossos):

“6.1. No que respeita à responsabilidade financeira sancionatória, nos termos do nº 1 do artigo 48º da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro e do nº 1 do artigo 65º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, pelas infracções identificadas na já aludida informação síntese da contadoria de fls 2 a 4 e que, em suma, se reconduzem à assunção e pagamento de despesas, à não reposição de saldos de contas e à não inclusão nas contas de gerência das importâncias recebidas do serviço Nacional de Protecção Civil, bem como à inexistência de despacho autorizador para realização de despesas com seguros de automóveis, dir-se-á que estamos perante violações objectivas da pertinente legislação aplicável indicada pela Contadoria.

Não obstante, cumpre ponderar, antes do mais, que os autos não comportam elementos suficientes para alicerçar a conclusão de que o responsável tenha agido com o propósito ou mesmo a consciência de estar a violar a lei.

Antes, tudo concorre para que aquelas irregularidades se terão ficado a dever, em primeira linha, à falta de adequada estrutura administrativa de apoio, como, aliás, é reconhecido pelos técnicos deste Tribunal e sublinhado pelo Exmº Procurador Geral Adjunto.

Na esteira de Jurisprudência recente e pacífica, tem-se, por isso, como fundada a formação de um juízo de relevação das apontadas infracções, possível à luz do artigo 50º da Lei nº 86/89, e, daí, que nada obste a que, ao abrigo do nº 7 do artigo 111º da actual Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, se ordene o arquivamento dos autos, nesta parte, como, efectivamente se ordena, no seguimento do Parecer do Exmo Procurador - Geral Adjunto”.

Mas, quanto ao ponto 1 da referida informação-síntese, isto é, quanto à emissão dos 15 cheques no montante de 12.660.000\$00, a referida decisão considerou que “tal conduta pode conduzir a Responsabilidade Financeira Reintegratória, nos termos do n° 1 do artigo 49° da Lei n° 86/89, de 8 de Setembro e do n° 1 do artigo 59° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto e Responsabilidade Financeira Sancionatória, a efectivar ao abrigo do n° 2 do artigo 111° da citada Lei n° 98/97 ...” e, por isso, nos termos deste último normativo, ordena a remessa do processo ao MP.

Resulta, assim, claro que a causa de pedir e o pedido não são os mesmos, não havendo, assim, qualquer repetição da causa entre a decisão proferida naquele Processo de Auditoria e a sentença aqui recorrida, pois que:

- na deliberação de 28/1/99 que aprovou o Relatório da Auditoria, a relevação da responsabilidade financeira do ora Recorrente pretendeu apenas apreciar a responsabilidade financeira punível com multa ou, na terminologia da lei actual (artigo 65°), responsabilidade financeira sancionatória (causa de pedir), concretizável em multa (pedido) constante do informado sobre o n° 2 da informação-síntese;
- mas a douda sentença, ora recorrida, tem por objecto a responsabilidade financeira consequente à emissão e pagamento daqueles cheques, responsabilidade que, face à amnistia da Lei 29/99 (vd. supra I – 4) para a responsabilidade financeira sancionável com multa, só pode ser a responsabilidade financeira sancionável com a obrigação de reposição, ou, na terminologia da lei actual (artigo 59°), responsabilidade financeira reintegratória (causa de pedir), a sancionar com reposição (pedido) constante do ponto n° 1 da referida informação e que a Subsecção da 2ª Secção expressamente não incluiu na sua citada Deliberação.

Esta conclusão não é prejudicada pelo facto de a referida Deliberação da 2ª Secção ter, com o seu juízo de relevação, incluído outros dispêndios de dinheiros públicos provenientes dessas Contas Especiais de Emergência, efectuados e autorizados pelo Demandado, e concretizados em subsídios ou pagamentos para satisfazer necessidades diferentes das

que estavam expressamente previstas nos referidos diplomas (a Resolução do CM n° 44/89 e no Despacho Normativo n° 115/89), tais como:

- o de 3.970.122\$50 em favor da delegação da Cruz Vermelha, efectuado antes de Outubro de 1990 (ponto 5.3.1. do Relatório da Auditoria);
- o de 5.012.389\$00, de 1992 a 1995, para subsídios a vítimas de fogos florestais (ponto 5.3.2. ib.); ou
- o de 5.012.389\$00, gasta na aquisição duma viatura Nissan e noutras aquisições de bens (ponto 5.3.5. ib.).

E não prejudica porque se entre esse “lote” de despesas relevadas pela 2ª Secção e os montantes dos 13 cheques de que trata o presente processo há de comum o facto de ambos representarem despesas públicas efectuadas em finalidade diferente da que estava especial e legalmente fixada naqueles diplomas (Res. 44/89 e Desp. Norm. 115/89, recorde-se), o facto é que, relativamente às primeiras, a Auditoria pôde comprovar, documentalmente, em que é que o dinheiro foi efectivamente gasto pelo Demandado, aqui Recorrente, já o mesmo não sucedia com o destino dado aos montantes dos referidos cheques.

Por este motivo, se a 2ª Secção entendeu poder apreciar a conduta do Demandado, quanto à concessão dos subsídios relatados em tal informação-síntese, relevando-a ao abrigo do artigo 50º da Lei 86/89, já o mesmo entendeu, expressamente, não poder fazer em relação ao dispêndio dos montantes consubstanciados nos referidos cheques, quer por não se conhecer o destino efectivamente dado a esse dinheiro por não ter sido encontrado o respectivo expediente administrativo e, assim, não poder avaliar se desse dispêndio resultou ou não prejuízo para o Estado (Serviço Nacional de Protecção Civil), quer pelo próprio procedimento adoptado, designadamente o recurso à emissão dos cheques ao portador ou em nome de funcionário do Governo Civil que, em qualquer caso, não terão sido os beneficiários finais de tais quantias. Por isso, decidiu remeter ao Ministério Público, esse expediente, uma vez que, como no tocante à emissão dos referidos cheques se diz em tal Deliberação, “*pode conduzir a responsabilidade financeira reintegratória*.”

Improcede, pois, a alegação de caso julgado.

C - Ofensa do princípio “in dubio pro reo”

Alega o Demandado que a sentença impugnada viola também o princípio “*in dubio pro reo*”, “*aplicável aos presentes autos, atenta a natureza predominantemente punitiva ou sancionatória da responsabilidade financeira reintegratória*”. Cita, a propósito, o Acórdão 136/94 e afirma que tal entendimento constitui(a) jurisprudência da 2ª Secção deste Tribunal.

Incidentalmente referiremos que não nos consideramos vinculados à orientação jurisprudencial invocada porquanto, já na vigência da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro, a natureza da responsabilidade financeira reintegratória se nos afigurava manifestamente insuficiente para fundamentar a aplicação do “*in dubio pro reo*”, na medida em que como em todos os tipos de responsabilidade (civil, disciplinar, laboral, etc.) mantém aspectos residuais de cariz sancionatório. O mencionado princípio não tem directamente que ver com a natureza da responsabilidade mas antes com o regime processual, especialmente em matéria de prova, aplicável ao caso. E no que concerne á responsabilidade financeira reintegratória o regime processual adequado ao seu conhecimento foi, e continua a ser na Lei nº 98/97, o processo civil (sob o ponto de vista subsidiário) logo insusceptível de legitimar a aplicação de tal princípio.

De qualquer modo, sem conceder, admitindo que era legítima a invocação do princípio “*in dubio pro reo*” temos de concluir que nem da sentença nem do julgamento resulta provada qualquer circunstância susceptível de fundamentar a conclusão pretendida pelo Demandado, ora recorrente.

O princípio, na sua formulação latina, ficou a dever-se a STÜBEL e, constituindo um produto generalizado dos “*processos reformados*” do século XIX, tem sofrido várias evoluções no seu sentido e conteúdo, podendo, na actualidade, resumir-se à ideia de que “*um non liquet na questão da prova tem de ser sempre valorado a favor do arguido*” (Cfr. Figueiredo Dias, in *Direito Processual Penal*, I Volume, pág. 213, Coimbra Editora, Ld.ª, 1981).

Em consequência, reafirma-se que na essência o princípio “*in dubio pro reo*” se restringe à questão da prova da matéria de facto (exclui-se do

seu âmbito a problemática da lei mais favorável) e apenas intervém nos casos em que, recolhida toda a prova pelo tribunal, subsista alguma questão factual cuja decisão não possa ser subtraída à “*dúvida razoável*” do tribunal.

No caso subjúdice, não se mostra minimamente articulado pelo recorrente ou patente nos autos que algo de semelhante ao que expusemos tenha ocorrido no processo de formação da convicção do julgador.

Pelos motivos expostos, também neste particular, improcedem as razões do Demandado.

D – Erro de Apreciação e Julgamento

1. Finalmente, pretende o Recorrente que o processo deve ser arquivado por não se terem provado factos que permitam a sua condenação em reposição das quantias correspondentes aos cheques por ele emitidos porque o requerimento acusatório do Ministério Público “*não foi objecto de qualquer prova em audiência de julgamento*”, ónus que cabia ao MP, e, para além disso, não só não há “*prova de que o Recorrente tenha agido com dolo e muito menos com dolo directo*” pois, “*se tivesse alguma intenção de ocultação, não teria feito intervir terceiros – Agentes da PSP – aquando da emissão dos cheques*”, como, em qualquer hipótese, não pode a sentença deixar de valorar devidamente, na apreciação dos actos praticados, o circunstancialismo e condicionantes apurados na Auditoria e aceites no despacho sobre a matéria de facto, tais como, a desorganização dos serviços do Governo Civil de Faro, falta de pessoal qualificado, desarrumo e deterioração dos arquivos, etc..

Será de facto como refere o recorrente? Quer-nos parecer que não!

Senão vejamos o que consta do “*despacho sobre a matéria de facto*” junto a fls. 47 e seguintes onde inequivocamente se declaram provados factos “*por se encontrarem processualmente adquiridos*”, outros “*alegados no requerimento inicial*” e também da própria contestação.

Do despacho que fixou a matéria de facto provada extrai-se com relativa facilidade que enquanto Governador Civil de Faro (anos de 1992, 1993, 1994 e 1995) o Demandado, ora recorrente, foi o único responsável financeiro pelas Contas de Gerência do Cofre Privativo do Governo Civil de Faro, sendo também a pessoa competente para movimentar a Conta Especial de Emergência do respectivo Governo Civil aberta no Banco Comercial Português.

No exercício de tais funções o Demandado assinou vários cheques sacados sobre aquela conta cujas quantias tituladas ascendem a 10.660.000\$00. Não se provou que tais quantias tenham sido aplicadas em pagamentos de subsídios concedidos pela Resolução do Conselho de Ministros nº 44/89 e nem os saldos, nem a movimentação da Conta Especial de Emergência foram incluídos nas contas das gerências em análise no Cofre Privativo do Governo Civil. Os cheques em causa foram pagos, pelos respectivos bancos, a funcionários do Governo Civil e as quantias recebidas também não reverteram a favor destes.

A verba de 10.660.000\$00 encontra-se, desde então, em falta na Conta Especial de Emergência de que o Demandado era e foi único responsável.

Embora a fls. 49 (item 2.22) o Tribunal tenha considerado “*provado que a conduta do Demandado causou prejuízos mais concretamente ao Serviço Nacional de Protecção Civil*”, consideramos esta resposta como não escrita para a decisão a proferir em virtude do seu teor altamente conclusivo e da sua fundamentação ser parcialmente deficiente.

2. Resta, pois, avaliar se os factos assentes como provados, mesmo não considerando a resposta ao “item 2.22 – prejuízos”, integram qualquer infracção financeira reintegratória, uma vez que eventuais infracções sancionatórias se encontram amnistiadas.

A resposta, adiantando já a valoração dos factos provados, não pode deixar de ser afirmativa. Entendemos que o comportamento do Demandado integrava a infracção de “*alcance ou de desvio de dinheiros ou outros valores, ou de pagamentos indevidos*”, prevista e punida pelo artigo 49º, nº 1, da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro e, actualmente, subsumível no nº 1 do artigo 59º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.

Em nossa opinião, o Demandado colocou-se perante uma situação de “ALCANCE” na medida em que o crédito da conta é inferior ao débito somado com o saldo. A diferença assim encontrada relativamente aos mencionados 10.660.000\$00 fica a dever-se a uma falta no cofre (Contas Especial de Emergência) resultante de pagamentos efectuados sem qualquer documentação de suporte.

Embora inexista preceito legal que defina alcance, o significado deste termo “*é o corrente, isto é, o mesmo que desfalque, falta ou tirada de certa soma ou valor*”, sendo a responsabilidade individual ou colectiva pelo alcance de todos aqueles a quem cabe guardar e/ou pagar com dinheiros públicos (Cfr. Ernesto da T. Pereira, in o Tribunal de Contas, 1962, págs. 154 a 161). E, de forma ainda mais sintomática, escreveu-se no Dicionário Jurídico da Administração Pública que “*um responsável é considerado em alcance quando não tenha em cofre ou com saída devidamente documentada, qualquer quantia, documento ou valor que, por exame e balanço de contas, nele devia existir*”. (Cfr. loc. cit., pág. 361, Atlântida Editora, Coimbra, 1965).

A factualidade *abundantemente* provada nos autos é suficiente para, valorada, se concluir que o Demandado, enquanto Governador Civil de Faro e único responsável pela Conta Especial de Emergência, se comportou de forma a colocar-se na situação de “*alcançado*” no que respeita à falta de 10.660.000\$00 relativa aos cheques que assinou e foram sacados sobre aquela.

Consequentemente, praticou a infracção financeira reintegratória de alcance prevista no artigo 49º, nº 1 da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro.

3. A conduta do Demandado cujos elementos típicos objectivos acabámos de considerar provados face à matéria de facto apurada em 1ª Instância é-lhe imputada, nessa mesma instância, no plano subjectivo, como praticada dolosamente.

O recorrente discorda de tal imputação subjectiva mas, a nosso ver, sem qualquer razão face ao factualismo provado que se transcreve:

“18 – O Demandado conhecia perfeitamente que as verbas em causa estavam consignadas aos fins da protecção civil, que não podiam ser desviadas dos seus fins e que o processamento delas tinha de ser feito na base de suporte documental que permitisse verificar a sua confor-

midade legal, nomeadamente os competentes despachos de autorização e o devido cabimento orçamental, com respeito pelos dispositivos legais e regulamentares que regem as despesas públicas e, em particular, o tipo de despesa em causa.”

Tanto mais que a fls. 50, foi dado como não provado o alegado no nº 6 da Contestação em que se afirmava que:

“Ora essas situações não podem ser assacadas ao Demandado, mas sim a toda uma série de deficiências estruturais que ainda hoje se mantêm, não só no Governo Civil do Distrito de Faro, mas em muitos e variados serviços da Administração Pública Central e Local.”

Sendo a conduta do Demandado dolosa, como não pode deixar de ser face à forma como decorreu o julgamento em 1.ª Instância cujo resultado ficou espelhado no despacho que fixou a matéria de facto provada, importa referir desde já que ao Tribunal ficou vedada a possibilidade de relevação ou redução da responsabilidade com fundamento na verificação de conduta negligente (artigo 50º da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro e artigo 64º, nº 2 da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

4. Uma vez que a decisão, face aos argumentos anteriormente alinhados, vai no sentido da condenação do Demandado a título de dolo, haverá que, mesmo nesta situação, proceder à avaliação da culpa nos termos do que dispõe o artigo 64º, nº 1 da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto quando estipula que:

“O Tribunal de Contas avalia o grau de culpa de harmonia com as circunstâncias do caso, tendo em consideração as competências do cargo ou a índole das principais funções de cada responsável, o volume dos valores e fundos movimentados, o montante material da lesão dos dinheiros ou valores públicos e os meios humanos e materiais existentes no serviço, organismo ou entidade sujeitos à sua jurisdição.”

Também a Lei nº 86/89, de 8 de Setembro, continha disposição análoga relativamente à avaliação do grau de culpa nos casos de alcances e desvios (artigo 53º, nº 3 da Lei nº 86/89).

Acresce que desde tempos remotos se vinha entendendo que por força da lei, em casos de alcance, “o Tribunal de Contas avaliará, com pru-

dente arbítrio, a gravidade da culpa” (Base I da Lei nº 2054, de 21 de Maio de 1952).

Servem as referências anteriormente feitas para salientar que não aceitamos a caracterização da responsabilidade financeira reintegratória como objectiva ou de sanção fixa, antes sustentamos que mesmo neste tipo de responsabilidade a avaliação ou graduação da culpa (abrangendo o dolo) só faz sentido na medida em que implica a necessidade e justifica a determinação dum quantum exacto naquilo que denominaremos de “*sanção repositiva*” necessariamente variável.

A expressão literal utilizada pelo legislador de 1989 (artigo 49º, nº 3) e de 1997 (artigo 59º, nº 1) parece admitir alguma margem decisória ao estipular que “... *pode o Tribunal de Contas condenar o responsável a repor as importâncias abrangidas pela infracção, ...*” e não pode, a nosso ver, deixar de significar que o valor da reposição deve ou pode ser adequado à culpa (mesmo dolosa) que em concreto seja imputada ao agente.

Nem o artigo 50º da Lei nº 86/89, nem o nº 2 do artigo 64º da Lei nº 98/97 constituem *obstáculo* hermenêutico ao ponto de vista interpretativo que vimos sustentando. Estas normas, na nossa perspectiva, inculcam a ideia de “*quase-obrigatoriedade*” de relevação ou redução nos casos de “*mera culpa*” ou negligência mas não parecem impedir, nos casos dolosos, a graduação da sanção desde que existam circunstâncias atenuativas relevantes.

O entendimento propugnado é o que melhor se coaduna com os princípios gerais vigentes em matéria sancionatória substantiva (variação da sanção entre um mínimo e um máximo a determinar segundo a medida concreta da culpa) e é a interpretação que acolhe de forma correcta o sentido literal amplo dos segmentos normativos em referência bem como a sua inserção sistemática.

Estando correcto o raciocínio argumentativo que vimos desenvolvendo deve o Tribunal, no caso concreto, valorar as diversas circunstâncias em que ocorreu o comportamento do Demandado e que não fazendo parte do tipo objectivo da infracção praticada nem sendo susceptíveis de excluir a culpa, se revelem, no entanto, com significação a nível do grau dessa culpa de forma a justificarem ou não que a “*sanção repositiva*” seja fixada em quantia inferior ao limite fornecido pela verba em falta.

Ora, no caso em análise, são susceptíveis de agravar a culpa do Demandado o facto de ter agido com dolo directo e de ter emitido/assinado os cheques ao portador na medida em que esta última circunstância tornou mais difícil o conhecimento ou documentação do efectivo destino dado às verbas em questão.

No entanto, em nosso entender, militam a favor do Demandado várias e significativas circunstâncias cuja relevância atenuativa da culpa legítima que a “sanção repositiva” seja graduada em limite inferior à verba em falta.

Referimo-nos à seguinte factualidade provada e descrita na sentença impugnada sob os nºs 20, 21 e 22:

“20. Aquando da realização da auditoria deste Tribunal a equipa de auditores encontrou algumas condicionantes ao seu trabalho, nomeadamente:

- Dificuldade na obtenção de documentos, solicitados pela equipa, por via da sua dispersão por mais de um arquivo, alegando ainda o serviço a existência de documentos que não seriam do conhecimento do sector administrativo;*
- A ausência de pessoal com conhecimento dos procedimentos adoptados em exercícios anteriores a 1995, período sobre o qual incidiu a análise à Conta Especial de Emergência de Protecção Civil.*

21. Para prossecução das respectivas atribuições o Governo Civil apoia-se nos elementos de pessoal constantes da lista a fls. 7 do anexo, verificando-se que a mesma não se encontra de acordo com o quadro aprovado pela Portaria nº 290/87, de 8 de Abril, uma vez que o Serviço recorre à contratação de pessoal não só pelo regime de avença e contrato a termo certo, como também a pessoal requisitado e destacado de outros Organismos.

Da análise das funções do Governo Civil legalmente estipuladas a partir de 1992 verifica-se que estas tornaram desactualizado o quadro de pessoal aprovado pela referida Portaria.

Os Serviços estão estruturados e a funcionar de acordo com orientações estabelecidas verbalmente pelos responsáveis pela gestão do Governo Civil, dada a inexistência de qualquer regulamento interno.

Parte dos arquivos encontra-se desorganizado e sem condições de preservação dos documentos, constatando-se que alguns deles apresentam elevado grau de humidade. Tal situação dificulta, segundo os próprios serviços, o acesso à documentação existente.

23. À data da auditoria, o Demandado já não era Governador Civil sendo certo que o seu Gabinete Pessoal (Adjuntos, Assessores e Secretariado) sofreu alterações profundas.”

Acresce que a verba alcançada (10.660.000\$00) é percentualmente pouco significativa face ao valor de 500.000.000\$00 disponibilizado pelo Governo para a referida Conta Especial de Emergência.

Pelos motivos expostos fixaremos, na parte decisória, a “sanção repositiva” aquém do limite máximo que a verba alcançada constitui.

5. Uma última palavra acerca da lei aplicável à situação fáctica apurada nos presentes autos.

Os factos que constituem a infracção financeira imputada ao Demandado foram praticados na vigência da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro e, como em princípio a lei só dispõe para o futuro, não obstante o julgamento desses factos ocorrer já na vigência de lei nova (Lei nº 98/97, de 26 de Agosto) seria aquela a aplicável.

No entanto, o artigo 111º, nº 5 da Lei nº 98/97, atenta a coloração necessariamente sancionatória das infracções financeiras, veio dispor que em situações de concorrência se aplique “o regime de responsabilidade mais favorável”.

O regime punitivo do alcance, cujos pressupostos se mantêm inalteráveis nas leis que se sucederam, é mais favorável na Lei nº 86/89 do que na Lei nº 98/97. Naquela o limite máximo da “sanção repositiva” resultava unicamente da verba alcançada enquanto que na lei actual tal limite sancionatório terá de ser encontrado através da soma “dos juros de mora sobre os respectivos montantes contados desde a data da infracção” com a verba alcançada.

Consequentemente e conforme decorria já da aplicação dos princípios gerais de direito aplicar-se-á, na situação vertente, o regime da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro.

III - DECISÃO

Assim, atendendo:

- aos motivos anteriormente expostos e desenvolvidos;
- aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido e que constituem base suficiente para a decisão de direito;
- à liberdade que assiste este Tribunal na aplicação do regime jurídico que julgue adequado àquela factualidade.

Acordam os Juízes Conselheiros que constituem o Plenário da 3ª Secção do Tribunal de Contas, em:

- a) Negar provimento ao recurso interposto pelo Demandado **F1** em que pedia a absolvição;
- b) Confirmar a decisão recorrida na parte em que se refere ao factos praticados pelo Demandado, enquanto Governador Civil de Faro (ano 1993, 1994 e 1995) e responsável pelo respectivo Cofre daquela Instituição em que se provou a falta e indocumentação de uma verba no valor de 10.660.000\$00 (Conta Especial de Emergência);
- c) Alterar a decisão recorrida condenando o Demandado **F1** como autor material da infracção financeira reintegratória p. e p.p. artigo 49º, nº 1, da Lei nº 86/89, de 8 de Setembro, ALCANCE, na reposição de 7.500.000\$00 (sete milhões e quinhentos mil escudos) nos Cofres do Serviço Nacional de Protecção Civil, acrescidos de juros, contados à taxa legal, que se vencerem desde o trânsito em julgado desta decisão até integral pagamento, tendo em conta o disposto no artigo 53º, nº 3 da Lei nº 86/89, relativamente à avaliação e ponderadas as circunstâncias atenuantes;

d) Condenar o Demandado, ora recorrente, no pagamento de emolumentos nos termos do artigo 16º da Lei nº 66/96, de 31 de Maio.
Notifique-se e demais diligência necessárias.

Lisboa, 13 de Dezembro de 2000.

Conselheiro Relator (por vencimento)
Marques Ferreira

Conselheiros Adjuntos

Menéres Barbosa

Silva Teixeira¹

¹ Vencido, conforme declaração que junto.

Declaração de voto de vencido

Conforme projecto que elaborei e de que o presente Acórdão reproduz, com a minha total anuência, o Relatório e as partes A e B da Fundamentação, defendi o entendimento sufragado pelo presente Acórdão quanto à não verificação da excepção do caso julgado e à não aplicação do princípio “in dubio pro reo”.

Votei, porém, vencido quanto ao entendimento que aqui fez vencimento na parte relativa ao invocado “*erro de apreciação e de julgamento*” pelas razões que no referido projecto de Acórdão enumerei e que a seguir transcrevo:

“D – Erro de Apreciação e Julgamento

1. Finalmente, pretende o Recorrente que o processo deve ser arquivado por não se terem provado factos que permitam a sua condenação em reposição das quantias correspondentes aos cheques por ele emitidos porque o requerimento acusatório do ministério Público “*não foi objecto de qualquer prova em audiência de julgamento*”, ónus que cabia ao MP, e, para além disso, não só não há “*prova de que o Recorrente tenha agido com dolo e muito menos com dolo directo*” pois, “*se tivesse alguma intenção de ocultação, não teria feito intervir – Agentes da PSP – aquando da emissão dos cheques*”, como, em qualquer hipótese, não pode a sentença deixar de valorar devidamente, na apreciação dos actos praticados, o circunstancialismo e condicionantes apurados na Auditoria e aceites no despacho sobre a matéria de facto, tais como, a desorganização dos serviços do Governo Civil de Faro, falta de pessoal qualificado, desarrumado e deterioração dos arquivos, etc.
2. Para se apreciar o alegado, importa, antes de mais, enquadrar juridicamente os factos provados e plenamente aceites pelo Recorrente. É que, ao considerar que não se provaram os factos que justificam a obrigação da reposição cominada na sentença recorrida, está o Recorrente a arguir a deficiente ou incorrecta integração jurídica dos factos. Passemos, pois, a ocupar-nos dessa questão que poderá revelar-se decisiva.

Ora, como se deixou supra relatado, a douta sentença recorrida julgou provado e procedente o requerimento acusatório do MP e, consequentemente, considerou provada a prática, a título de dolo, da infracção fi-

nanceira “pagamentos indevidos”, prevista no nº 1 do artº 49º da Lei 86/89 e no nº 1 do artº 59º da LOPTC, pagamentos que, por não ter sido “encontrado qualquer documento justificativo das despesas efectuadas”, não podem ter deixado de provocar dano ao Serviço Nacional de Protecção Civil (SNPC) no montante equivalente.

Ou seja, a douda sentença considerou, como se evidenciou e transcreveu supra (vd. ponto 5 – I do relatório), verificados os requisitos legais que permitem afirmar a ocorrência de tal infracção financeira e a sua punibilidade, isto é, a ilegalidade, o dano e a culpa:

- a ilegalidade, porque há “*completa omissão da tramitação dos pedidos de apoio no que concerne às verbas em causa*”;
- o dano ou prejuízo, porque o remanescente do subsídio de 500 mil escudos, destinado às vítimas do temporal de Dezembro de 1989, deveria reverter para o SNPC;
- a culpa a título de dolo, porque “*os factos provados (...) permitem concluir, sem margem para erros, que o Demandado actuou com dolo, mais concretamente com dolo directo, na medida em que o “modus operandi” inculca que o demandado praticou voluntariamente pagamentos ilegais e teve conhecimento do carácter ilícito da sua conduta*”.

Vejamos, pois, se um tal entendimento poderá ser sufragado.

3. A douda sentença recorrida reconhece que “*à efectivação da reposição devida*” poderia, em simultâneo, aplicar-se multa, como se prevê no nº 2 do artº 49º da Lei 86/89, mas “*uma tal possibilidade estaria afastada no caso concreto (...) pela Lei nº 29/99*”.

Mas a possibilidade de aplicação da amnistia não pode obstar a que se proceda à qualificação jurídica dos factos a julgar, independentemente de poder vir a constar-se e a concluir-se que estão abrangidos pela amnistia.

Ora, perante a “tabela” legal das infracções financeiras, necessariamente tipificadas por força da al. c) do nº 1 do artº 214º da Constituição, no Cap. VI (artºs 48º e 49º) da Lei 86/89 e, actualmente, nos artºs 59º, 65º e 66º da LOPTC, os factos provados e aceites integram, indubitavelmente, a infracção financeira prevista na al. b) do nº 1 do artº 48º

da lei anterior e reproduzida, com o acrescento “ou compromissos”, na al. b) do nº 1 do artº 65º da lei actual

Com efeito, está definitivamente provado e aceite que o Demandado, aqui Recorrente, sendo titular, como Governador Civil de Faro, duma Conta Especial de Emergência, aberta na Delegação do Banco Comercial Português, sabendo embora que as despesas públicas estão sujeitas a regras de processamento, como estabelecem, *inter alia*, a Lei 6/91, de 20 de Fevereiro (artºs 18º e 19º) ou a Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, sacou sobre tal Conta, ao longo dos anos de 1992, 1994 e 1995, 13 cheques ao portador ou como tal considerados, no montante global de 10.660.000\$00, quantia que, não tendo revertido em favor dos funcionários do Governo Civil que os descontaram, nem em favor do Demandado, foi por ele gasta ou autorizada em fim diverso do que estava reservado para tal dinheiro público pela Resolução do Conselho de Ministros 44/89 e pelo Desp. Norm. 115/89.

Evidente se torna, face a esta factualidade, que este comportamento constitui e integra a infracção financeira “*violação das normas sobre ... assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos*”, na expressão das normas citadas, sancionável com multa a graduar, de acordo com o grau da culpa, entre o limite mínimo equivalente a “*metade do vencimento mensal*” e o limite máximo “*metade do vencimento anual*” (nº 2 do artº 65º).

Trata-se de uma infracção financeira a que, à falta de melhor, poderemos designar por “*procedimental*” por contraposição às infracções “*substantivas*” previstas no nº 1 do artº 49º da Lei 86/89 e, agora, no nº 1 do artº 59º e que são o “*alcance ou desvio*” e os “*pagamentos indevidos*”, estas puníveis com a obrigação de repor “*as importâncias abrangidas*” e que são cumuláveis (nº 2 do artº 49º e nº 5 do artº 65º, respectivamente).

Convenhamos que a sanção para a *infracção financeira procedimental* é, pelo seu montante potencial, suficientemente desmotivadora dos procedimentos ilegais no dispêndio de dinheiros públicos e, no caso, poderia produzir o efeito desejável de prevenção geral e especial.

Mas tal infracção financeira está abrangida pela amnistia concedida pelo artº 7º da Lei nº 29/99, de 12 de Maio, o que, para todos os efeitos legais, aqui se declara.

Resta, pois, saber se os factos podem integrar qualquer infracção financeira “substantiva”.

Começemos pelo “alcance ou desvio de dinheiros ou fundos públicos”, previsto no n.º 1 do art.º 49.º da lei anterior e, actualmente, no n.º 1 do art.º 59.º da LOPTC.

E, embora as normas citadas não nos forneçam qualquer noção ou significado técnico-jurídico, a expressão é usada tradicionalmente no direito financeiro Português e corresponde à ideia de “*desfalque, desvio ou desaparecimento de dinheiros públicos*” (vd. Por todos, J. Franco do Carmo, em “Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira”, in Revista do Tribunal de Contas, 32, pag. 143 e segs.), incluindo a modalidade de apropriação, a de esbanjamento e até mesmo a de infidelidade por parte de quem tenha a seu cargo a guarda e a gestão de tais fundos públicos, num certo paralelismo com o “*abuso de confiança*” do direito penal.

Ou seja, o que está imanente nesta infracção é o dispêndio em favor do próprio infractor. E, como se evidenciou já, no caso presente, a matéria de facto não considerou provado esse elemento.

E que é assim resulta, cremos, do facto de, na LOPTC, o “alcance ou desvio” ser independente do prejuízo ou dano, pois que, pela natureza desse tipo de infracção, dele nunca poderá advir benefício para o Estado.

É evidente que nos “pagamentos indevidos”, como no “alcance”, há sempre desvio. Mas é um desvio “consumido” por esse tipo de infracção, não podendo, assim, ser tratado autonomamente.

4. Resta-nos, pois, apreciar se os factos, como decidiu a douta sentença recorrida, podem integrar a infracção financeira “*pagamentos indevidos*”.

A Lei 86/89 não fornecia qualquer elemento que permitisse, com alguma segurança, detectar o sentido e alcance de tal expressão. Mas era geralmente aceite e acolhida a noção descritiva e abrangente defendida por José Tavares e Lídio de Magalhães (Em “Tribunal de Contas”, legislação anotada, 1990, pg. 135, em anotação ao art.º 49.º) que considera como tais os pagamentos efectuados “*com violação das regras legais que disciplinam os actos que originaram o dispêndio de dinheiros públicos quer esses actos se reportem directamente à fase do pagamento ou se situem em alguma fase anterior*”.

Tratava-se, pois, de uma noção abrangente que não se confina a uma aceção restritiva e civilista de “cumprimento” de uma obrigação legal ou contratual, correspondendo antes à noção alargada de dispêndio de dinheiros públicos, o que permitia incluir no conceito não apenas os casos manifestos de pagamentos derivados de vínculo contratual, isto é, os casos em que há contraprestação quantificável, mas também a atribuição de subsídios em que só poderá falar-se de contraprestação num sentido não material, como o “reconhecimento”, a “homenagem” a “vantagem político-eleitoral”, etc. e, por isso, a atribuição de um subsídio, embora inclua uma fase de pagamento, representa apenas um dispêndio ou gasto de dinheiros públicos e não um pagamento contratual vinculativo.

Em termos literais, não exigia a Lei 86/89 que a obrigação de repor, conseqüente aos pagamentos indevidos, fosse justificada e “medida” pelos ou nos danos provocados ao Estado ou Entidade Pública. Nem a tal reposição se associava qualquer restrição ligada a eventual enriquecimento sem causa por parte dessas entidades.

E, por isso, a doutrina mais relevante defendia mesmo que a responsabilidade financeira a que tais pagamentos indevidos davam lugar não só tinha natureza objectiva, salvo nos casos de imputação por culpa nela expressamente previstos, como poderia até cumular-se com outro tipo de responsabilidades, como a responsabilidade civil, penal, disciplinar, etc.

É o que se pode concluir dos ensinamentos do Prof. Sousa Franco (em “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, vol. I, Coimbra, 1995. Pg. 483), como se evidencia da seguinte passagem: “*É uma pura responsabilidade objectiva, com excepção dos casos em que há imputação por culpa (...)*”, não dependendo o conteúdo ou âmbito da obrigação de repor de “*qualquer concepção de prejuízo, mas como diz o artº 49º nº 1 da L. 86/89, tão só das importâncias abrangidas pela infracção: é o seu montante que deve ser pago ao Estado ou entidade pública titular dos valores lesados*”.

E, por isso, segundo o mesmo Autor (ob. Cit. Pg. 481), esta responsabilidade de natureza financeira é cumulável com outro tipo de responsabilidades, designadamente a responsabilidade civil, criminal e disciplinar, por serem diferentes os respectivos “*fundamentos e regime jurídico*”.

É também este o ponto de vista de Guilherme de Oliveira Martins (em “Dicionário da Administração Pública”, vol. VII, pg. 275) ao considerar a responsabilidade financeira, “*uma vez que não está relacionada com o prejuízo efectivo da Administração*”, pode ser mesmo “*complementar em relação à indemnização*” que é o objecto da responsabilidade civil.

Assim sendo, o caso presente consubstanciaria, à luz dessa lei, treze infracções financeiras de “pagamentos indevidos”, salvo se, por não haver culpa, pudesse ser reduzida ou relevada a respectiva responsabilidade (art.º 50”), tudo sem prejuízo da efectivação, na jurisdição competente, *da responsabilidade criminal e disciplinar a que eventualmente houver lugar*” (nº 1 do artº 49º);

5. A lei actual (a Lei 98/97), porém alterou significativamente o regime anterior. Com efeito, embora os pagamentos indevidos, como infracção financeira, sejam passíveis das mesmas “sanções”, isto é, de reposição e/ou de multa, separadamente ou em simultâneo (nº 5 do artº 65º”), é inequívoco que merecem um destaque e tratamento especial nesta lei, porquanto são definidos como “pagamentos ilegais” (nº 2 do artº 59º), mas – e esta é a inovação mais significativa - independentemente de dolo ou mera culpa dos responsáveis, só dão lugar a responsabilidade financeira reintegratória, se:

- “causarem dano para o Estado ou entidade pública por não terem contraprestação efectiva” (nº 2); ou
- se o respectivo montante” não for “compensado com o enriquecimento sem causa de que o Estado haja beneficiado pela prática do acto ilegal ou pelos seus efeitos” (nº 4), “sem prejuízo da aplicação de outras sanções legalmente previstas”.

6. Estas alterações legais significam e evidenciam que já é possível aceitar aquela noção abrangente de “pagamentos indevidos” que o disposto no artº 49º da lei anterior consentia.

Uma tal constatação não se baseia na manifesta tautologia da definição legal (indevido ilegal) dos pagamentos indevidos, consignada no nº 2 do artº 59º, mas sim no nº 2 do mesmo artº 59º para que se verifique a infracção financeira “pagamentos indevidos” é indispensável que, cu-

mulativamente, se trate de pagamentos, em sentido técnico-jurídico (artº 397 do C. Civil), feitos ilegalmente e, mesmo assim, que deles resulte, “*por não terem contraprestação efectiva*”, dano para o Estado ou entidade pública.

E mais. De acordo com a previsão do nº 4 do mesmo normativo, se, com a reposição das “importâncias abrangidas”, o Estado ficar beneficiado sem razão justificativa, isto é, enriquecido sem causa, é porque os pagamentos feitos não causaram prejuízo ao Estado, não podendo, pois, ser havidos como indevidos.

Deste modo e face à Lei 98/97, em vigor, só pode haver pagamentos indevidos, como infracção financeira, no âmbito duma relação jurídica de natureza obrigacional (artº 397º do C. Civil), a qual, por natureza, implica a existência de vínculo jurídico, formal ou informal, justificativo de prestações e contraprestações, ainda que o conteúdo destas, desde que corresponda a um interesse do credor “digno de protecção legal” (nº 2 do artº 398º *ib.*), possa não Ter valor pecuniário.

Aqui chegados, a conclusão impõe-se naturalmente: à luz da lei actual, a Lei 98/97, os factos considerados provados na douta sentença recorrida não permitem qualificá-los como “pagamentos indevidos”, para efeitos do disposto no artº 59º

Com efeito, apesar de, na matéria de facto, se ter aceite que o dispêndio desse dinheiro provocou um dano ou prejuízo equivalente ao Estado/Serviço Nacional de Protecção Civil, permite a al. a) do nº 1 do artº 712º do Cód. Proc. Civil (porque a prova se encontra toda documentada nos autos) que o tribunal de recurso reaprecie esse facto e o julgue, como julga, não provado. Com efeito e sempre à luz da lei actualmente em vigor, na referida sentença, nem na matéria de facto, se dá como provado em que é que foram gastas, em concreto, as importâncias correspondentes aos cheques.

E esse elemento é indispensável, pois só através dele se pode aferir se o Estado, sofreu efectivo prejuízo ou dano, pois que só do concreto dispêndio desse dinheiro pode concluir-se ou aferir-se se não houve contraprestação efectiva para o Estado ou se da eventual reposição não redundará para o mesmo Estado/SNPC uma situação de enriquecimento sem causa.

E nem tem interesse para o caso saber a quem cabia o ónus dessa prova, a não ser que, face ao disposto no n.º 3 do art.º 89.º, no n.º 3 e 4 do art.º 92.º e na al. a) do art.º 80.º, todos da lei em vigor, o tribunal não pode deixar de respeitar o princípio dispositivo já que só pode fundar a decisão nos factos alegados pelas partes (n.º 2 do art.º 264.º do Cód. Proc. Penal).

Finalmente, do confronto dos dois regimes legais aplicáveis ao caso resulta suficientemente demonstrado que o regime da Lei 98/97, é o mais favorável ao Demandado, ora Recorrente. E, sendo assim, é esse que, nos termos do n.º 5 do art.º 111.º da mesma lei, este tribunal deve aplicar

Assim, com este fundamento, e porque a manifesta responsabilidade financeira sancionatória está abrangida pela amnistia (art.º 7.º da Lei n.º 29/99, de 12 de Maio), daria provimento ao recurso e, consequentemente, absolveria o Demandado.

O Conselheiro

José Luís da Silva Teixeira.

CRÓNICA DA JURISPRUDÊNCIA

* Esta secção, elaborada no Departamento de Consultadoria e Planeamento (NIJF), inclui a lista seleccionada de sumários de acórdãos do Tribunal de Contas proferidos no período compreendido entre Janeiro a Junho de 2000, 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, sendo acompanhados de um número que identifica o documento na Base de Dados do Tribunal. A referida lista é antecedida de um índice dos temas tratados nos documentos incluídos.

ÍNDICE DE TEMAS

A

ABSOLVIÇÃO DO PEDIDO	
DOC 302523.....	301
ACTO ILÍCITO	
DOC 302524.....	301
ADJUDICAÇÃO	
DOC 302502.....	295
AJUSTE DIRECTO	
DOC 302485.....	291
DOC 302486.....	289
DOC 302491.....	290
DOC 302502.....	295
DOC 302506.....	297
DOC 302509.....	296
DOC 302510.....	296
ALCANCE	
DOC 302524.....	301
ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO	
DOC 302507.....	297
AMNISTIA	
DOC 302523.....	301
AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS	
DOC 302493.....	290
AUTORIZAÇÃO PRÉVIA	
DOC 302493.....	290

C

CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA	
DOC 302482.....	293
DOC 302483.....	293
DOC 302486.....	289
DOC 302506.....	297
CONCORRENTE	
DOC 302507.....	297
CONCURSO INTERNACIONAL	
DOC 302491.....	290
CONCURSO PÚBLICO	
DOC 302482.....	293

DOC 302483	293
DOC 302486	289
DOC 302490	289
DOC 302491	290
DOC 302502	295
CONCURSO PÚBLICO INTERNACIONAL	
DOC 302504	294
CONTRATO DE CONCESSÃO	
DOC 302494	291
CONTRATO DE EMPREITADA	
DOC 302490	289
DOC 302499	292
CONTRATO DE EXECUÇÃO PERIÓDICA	
DOC 302494	291
D	
DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS	
DOC 302493	290
DONO DA OBRA	
DOC 302486	289
DOC 302499	292
DOC 302506	297
E	
EMOLUMENTO	
DOC 302494	291
ENCARGO PLURIANUAL	
DOC 302493	290
ERRO DE PROJECTO	
DOC 302503	296
F	
FORMALIDADE ESSENCIAL	
DOC 302485	291
DOC 302486	289
DOC 302490	289
DOC 302504	294
N	
NULIDADE	
DOC 302485	291

DOC 302486.....	289
DOC 302490.....	289
DOC 302491.....	290
DOC 302504.....	294

O

OBJECTO DO CONTRATO

DOC 302485.....	291
-----------------	-----

P

PREÇO BASE

DOC 302502.....	295
-----------------	-----

PROPOSTA

DOC 302507.....	297
-----------------	-----

PUBLICIDADE DE CONCURSO

DOC 302490.....	289
DOC 302502.....	295

R

RESPONSABILIDADE FINANCEIRA SANCIONATÓRIA

DOC 302524.....	301
-----------------	-----

T

TRABALHOS A MAIS

DOC 302482.....	293
DOC 302483.....	293
DOC 302503.....	296

TUTELA

DOC 302503.....	296
-----------------	-----

V

VALOR DO CONTRATO

DOC 302485.....	291
DOC 302490.....	289
DOC 302491.....	290
DOC 302502.....	295

FISCALIZAÇÃO PRÉVIA

(1ª SECÇÃO)

Acórdão 56/2000, de 19 de Setembro
Processo N.º: 2623/2000

1.O Ajuste Directo só é admissível quando, por motivos de urgência, resultantes de acontecimentos imprevisíveis para o dono da obra os prazos exigidos pelos concursos públicos não possam ser cumpridos;.

2.A realização de concurso público, quando obrigatória tem sido considerada pelo Tribunal como uma formalidade essencial, que a sua preterição acarreta a nulidade do processo de adjudicação.

AJUSTE DIRECTO / CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA / CONCURSO PÚBLICO / DONO DA OBRA / FORMALIDADE ESSENCIAL / NULIDADE

Acórdão 57/2000, de 26 de Setembro
Processo N.º: 2266/2000

1. O concurso, enquanto procedimento, tem início com a respectiva publicitação (art^{os} 80º, nº 1, 123º, nº 1 e 130º, nº 1 do Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março);

2. O procedimento a adoptar será aquele que, em função do valor, for legalmente exigido na data em que é feita a publicitação e não na data em que tiver sido tomada a deliberação de desencadear o procedimento concursal;

3. A celebração de Contratos de Empreitada, sempre que o seu valor estimado seja superior a 25 000 contos, deve ser precedida da realização de concurso público ou de concurso limitado com publicação de anúncio;

4. A falta de concurso público, quando o legalmente exigível, gera nulidade.

CONCURSO PÚBLICO / CONTRATO DE EMPREITADA / FORMALIDADE ESSENCIAL / NULIDADE / PUBLICIDADE DE CONCURSO / VALOR DO CONTRATO

302491

Acórdão 58/2000, de 26 de Setembro

Processo N.º: 2578/2000

1. Num contrato de Prestação de Serviços, para fundamentar o Ajuste Directo exige-se que o serviço apenas possa ser executado por um prestador determinado;
2. Deverá Ter-se em consideração o valor do contrato (546 079 000\$00) que, neste caso, deverá ser precedido de concurso público internacional;
3. Não sendo respeitadas as formalidades essenciais gera-se a nulidade.

AJUSTE DIRECTO / CONCURSO INTERNACIONAL / CONCURSO PÚBLICO / NULIDADE / VALOR DO CONTRATO

302493

Acórdão 60/2000, de 26 de Setembro

Processo N.º: 2782/2000

Num contrato para aquisição de serviços onde se prevejam encargos distribuídos por mais de um ano económico tem de ser observado o estipulado no artigo 22º nº 1, ou seja, "... a abertura de procedimentos relativos a despesas que dêem lugar a encargo orçamental em mais de um ano económico ou em ano que não seja da sua realização, (...) não pode ser efectuada sem prévia autorização conferida em portaria conjunta do Ministro das Finanças e do respectivo ministro ..."; e, ainda, o estipulado no nº 6 do Dec Lei 197/99.

Por se tratar de uma norma de natureza financeira, à sua violação aplica-se a alínea b) do nº 3 do artigo 44º da Lei 98/97.

AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS / AUTORIZAÇÃO PRÉVIA / DESPESAS
COM AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS / ENCARGO PLURIANUAL

302494

Acórdão 27/ 2000, de 24 de Outubro

Processo N.º: 14 088/99

Recurso Ordinário 14/2000

I – Concedido o Visto prévio pelo Tribunal, só o Ministério Público tem legitimidade para interpor recurso da concessão do Visto – art.º 96.º - n.º 1 a) da Lei n.º 98/97.

II – O Governo tinha competência própria para decretar o novo regime emolumentar deste Tribunal, constante do Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de Maio, porquanto, então, ainda não se tinha verificado a 4ª Revisão Constitucional operada pela Lei n.º 1/97 de 20 de Setembro.

III – O contrato de concessão em análise insere-se no conceito de contrato de execução periódica a que alude o n.º 2 do artº 5º do Dec-Lei nº 66/96, pelo que os emolumentos devem ser calculados como aí se estatuí.

CONTRATO DE CONCESSÃO / CONTRATO DE EXECUÇÃO PERIÓDICA / EMOLUMENTO

302485

Acórdão 25/2000, de 17 de Outubro

Processo N.º: 13.596/99

Recurso Ordinário 17/2000

I – O objecto da empreitada inicial foi substancialmente alterado se, como nos autos, se celebrou um adicional em que os trabalhos a efectuar somados aos trabalhos que já não serão efectuados correspondem, percentualmente, a mais de 100% do universo dos trabalhos inicialmente adjudicados.

II – Quer porque o objecto da empreitada foi substancialmente alterado, quer porque não ocorreu qualquer imprevisibilidade na sua execução, os “trabalhos a mais” constantes do adicional deveriam, atento o valor, Ter sido objecto de concurso, formalidade essencial e cuja preterição determina a nulidade do contrato e justifica a recusa do “Visto”: artigos 133º-nº 1 e 2 - f) do Código do Procedimento Administrativo e artº 44º nº 3 - a) da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto.

III – A nulidade do adicional atinge o contrato de empreitada subsequentemente celebrado com o mesmo adjudicatário, por ajuste directo, face à urgência invocada e à apetência técnica que só aquele adjudicatário teria para a obra em causa – artº 136º - nº 1 - b) e c) do Dec-Lei nº 59/99, de 2 de Março.

AJUSTE DIRECTO / FORMALIDADE ESSENCIAL / NULIDADE / OBJECTO DO CONTRATO / VALOR DO CONTRATO

302499

Acórdão 28 /2000, de 24 de Outubro

Processo N.º: 14 407/99

Recurso Ordinário 23/2000

I – A obrigação e o direito de fiscalização da empreitada inserem-se no complexo normativo específico e próprio do dono da obra – artº 160º a 166.º do Dec-Lei nº 405/93 e artº 178º a 185º do Dec-Lei nº 59/99.

II – Assim, a despesa, os encargos, os custos resultantes do dever de fiscalização da empreitada não podem, total ou parcialmente, directa ou indirectamente, ser imputados ao empreiteiro e por este diluídos no custo global da empreitada.

III – Este procedimento desvirtua, agravando, o preço final da empreitada e afronta princípios fundamentais das finanças públicas, com o da publicidade do orçamento e sua execução (art.º 14º do Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho) e o da especificação orçamental (art.º 10º, 13º, 17º e 18º do Dec-Lei citado) justificando a recusa do “Visto”: artº 44.º - nº 3 - b) e c) da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

CONTRATO DE EMPREITADA / DONO DA OBRA

Acórdão 23/2000, de 10 de Outubro
Processo N.º: 1205/2000
Recurso Ordinário 25/2000

I – Nos autos, o dono da obra, que havia diligenciado, aquando do lançamento do concurso, pelo acordo da proprietário na cedência de terrenos indispensáveis à efectivação da obra confrontado, no decurso da execução da obra, por novas e acrescidas exigências daquela que, desde logo, inviabilizavam a prossecução da empreitada; e por força de alteração do pé direito de obra confinante, efectuada por outra entidade, impunha-se a alteração das cotas de nível projectadas.

II – Tais factos integram as circunstâncias novas, imprevistas, a que se refere a estatuição do artigo 26º do Dec-Lei nº 405/93, de 10 de Dezembro, pelo que nada obsta à concessão do “Visto” deste Tribunal.

CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA / CONCURSO PÚBLICO / TRABALHOS A MAIS

Acórdão 24/2000, de 10 de Outubro
Processo N.º: 14.811/99
Recurso Ordinário 26/2000

1 – As omissões dos projectos e as novas opções do dono da obra assumidas durante a execução da mesma não são nem nunca foram consideradas circunstâncias imprevistas nos termos e para os efeitos previstos no art.º 26º - nº 1 do Dec-Lei n.º 405/93.

2 – As opções, fundadas em novos desígnios, não resultam de qualquer circunstância não ponderada aquando da elaboração do projecto, mas, exactamente, da ponderação “ex novo” de outras perspectivas e desígnios quanto à obra a realizar”.

3 – Assim as razões invocadas pelo recorrente para dispensar o concurso público no adicional em causa não procedem, por não se verificarem os

pressupostos de facto que permitam considerar preenchido o condiciona-
lismo previsto no artº 26º - n.º 1 do Dec-Lei nº 405/93.

**CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA / CON-
CURSO PÚBLICO / TRABALHOS A MAIS**

302504

Acórdão 32/2000, de 12 de Dezembro

Processo Nº: 1309/2000

Recurso Ordinário 28/2000

1. A qualificação de um acto ou contrato feita pelo seu autor ou autori-
zador não vincula o interprete e aplicador do direito;
2. Um contrato onde o seu objecto se reparte pela aquisição de equipa-
mento e por trabalhos de construção de infra-estruturas para a insta-
lação daquele é um contrato misto;
3. É esta a qualificação adequada para um contrato que visa o forneci-
mento e montagem de um sistema de comunicações;
4. Num contrato misto o regime a seguir será o previsto para a compo-
nente de maior expressão financeira (artº 6º do Decreto-Lei nº 55/95,
de 29 de Março e, hoje, artºs 5º do Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de
Março e do Decreto-Lei nº 197/99, de 8 de Junho);
5. A não realização de concurso público de âmbito internacional quando
legalmente exigido constitui a preterição de uma formalidade essen-
cial, o que, nos termos conjugados dos artºs 133º e 185º do Código do
procedimento Administrativo acarreta a nulidade do procedimento e
do contrato subsequente;
6. A nulidade é fundamento da recusa do visto e não permite o recurso
ao disposto no nº 4 do artº 44º da Lei nº 98/97, de 28 de Agosto ou
seja, o visto com recomendações.

**FORMALIDADE ESSENCIAL / CONCURSO PÚBLICO INTERNA-
CIONAL / NULIDADE**

Acórdão 29/2000, de 21 de Novembro
Processo N.º: 1707/2000
Recurso Ordinário 29/2000

1. Pela relevância externa que tem, designadamente junto dos potenciais concorrentes, no concurso público é indispensável e obrigatória a fixação de um preço base ou de um valor estimado do contrato;
2. A publicação de tais valores no procedimento concursal é obrigatória, como resultado do ponto 12 do programa de concurso tipo aprovado pela Portaria n.º 428/95, de 10 de Maio, ainda em vigor por força do art.º 277.º do Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março;
3. O preço base ou o valor estimado do contrato integram os elementos essenciais do concurso e, como tal, as “condições substancialmente idênticas” a que se refere a parte final da al. a) do n.º 1 do ano 136.º do Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março;
4. Não é, pois, possível o ajuste directo com fundamento na al. a) citada quando, na sequência de concurso público em que não houve adjudicação por as propostas apresentadas oferecerem preço total consideravelmente superior ao preço base do concurso [art.º 107.º, n.º 1, al. b)], a proposta a adjudicar se afaste consideravelmente, em termos de preço, daquele preço base;
5. Uma interpretação conjugada dos art.ºs 107.º, n.º 1, al. b) e 136.º, n.º 1, al. a) do Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março, que ao abrigo deste último permitisse por ajuste directo a adjudicação da proposta que não fora adjudicada na sequência de concurso público por força da primeira das normas citadas, além de contraditória, seria absurda, inútil e ainda dilatária.

**ADJUDICAÇÃO / AJUSTE DIRECTO / CONCURSO PÚBLICO /
PREÇO BASE / PUBLICIDADE DE CONCURSO / VALOR DO CON-
TRATO**

Acórdão 37/2000, de 19 de Dezembro
Processo N.º 1257/2000
Recurso Ordinário 30/00

Os motivos de urgência imperiosa a que se refere a alínea c) do n.º 1 do art.º 136.º do Dec-Lei n.º 59/99, de 2 de Março, apenas são atendíveis para o efeito de tornar admissível o ajuste directo se o objecto deste se contiver dentro dos limites do estritamente necessário ao fim em vista.

AJUSTE DIRECTO

Acórdão 35/2000, de 12 de Dezembro
Processo N.º 1101/2000
Recurso Ordinário 31/00

Não se verificando urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis não é possível o recurso ao ajuste directo com fundamento na alínea c) do n.º 1 do artigo 86.º do Decreto-Lei n.º 197/99, de 8 de Junho.

AJUSTE DIRECTO

Acórdão 31/2000, de 5 de Dezembro
Processo N.º: 1596/2000
Recurso Ordinário N.º 32/00

Podem ser integráveis no conceito de “trabalhos a mais” aqueles que resultam por um lado de erros e omissões do projecto (justificáveis devido ao longo tempo de execução da obra dada a sua complexidade e ainda à evolução tecnológica entretanto registada) e por outro de posterior alteração política da “tutela”, com consagração legal, alteração essa imprevista para o órgão da Administração que lançou a obra.

TRABALHOS A MAIS / TUTELA / ERRO DE PROJECTO

Acórdão 34/2000, de 12 de Dezembro

Processo N.º 2623/2000

Recurso Ordinário N.º 33/2000

De acordo com o disposto no art.º 136º n.º 1 al. c) do Decreto-Lei n.º 59/99 de 2 de Maio, são pressupostos do ajuste directo a urgência imperiosa resultante de acontecimentos imprevisíveis para o dono da obra e que a este sejam imputáveis.

AJUSTE DIRECTO / DONO DA OBRA / CIRCUNSTÂNCIA IMPREVISTA À EXECUÇÃO DA OBRA

Acórdão 33/2000, de 12 de Dezembro

Processo N.º 2510/2000

Recurso Ordinário N.º 37/2000

1. Num concurso público para a realização de empreitadas, a utilização na análise das propostas de critérios que se destinam a avaliar a capacidade financeira, económica e técnica dos concorrentes, violada as disposições conjugadas dos art.ºs 98.º e 100.º do Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março.

2. O critério “*capacidade técnica e financeira*” destina-se à avaliação dos concorrentes e não das propostas.

3. Há alteração do resultado financeiro dum contrato quando, por utilização ilegal na análise das propostas de um critério que se destina à avaliação dos concorrentes, a proposta que veio a ser adjudicada.

CONCORRENTE / PROPOSTA / ALTERAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO

EFFECTIVAÇÃO DE RESPONSABILIDADES FINANCEIRAS

(3ª SECÇÃO)

Acórdão 1/2000, de 15 de Novembro
Processo N.º 1 – R.O.M./2000

- I. Não decorre da aplicação do artº 93º da Lei nº 98/97, de 26/8, que a amnistia, instituto de cariz sancionatório deva ou possa ser valorada nos termos do artº 493º, nº 3 do Código de Processo Civil. Nunca a amnistia pode ter por efeito a absolvição do pedido face ao que expressamente se consigna no artº 69º, nº 2, alínea c) da Lei nº 98/97, antes os seus efeitos jurídicos são restritos ao domínio punitivo.
- II. O vício da insuficiência da matéria de facto provada, resulta do texto da decisão recorrida e não pode deixar de conduzir à repetição da audiência de julgamento em 1ª instância, “ex-vi” do que dispõe o artº 410º, nº 2, alínea c) do C.P.P., aplicável por força do disposto no artº 80º, alínea c) da Lei nº 98/97 por se tratar de infracção sancionatória.

AMNISTIA / ABSOLVIÇÃO DO PEDIDO

Acórdão 2/2000, de 13 de Dezembro
Processo N.º 5/RO/99

1. Uma decisão da Subsecção da 2ª Secção, proferida, ao abrigo do nº 7 do artº 111º da LOPTC, funcionando ainda segundo o modelo da Lei 86/89, de 8/9, só constitui caso julgado em processo de julgamento de responsabilidades financeiras, pendente na 3ª Secção do Tribunal de Contas se contra o mesmo Demandado e sendo idênticos o pedido e a causa de pedir à dos autos julgados pela 2ª Secção.
2. Na essência, o princípio “in dubio pro reo” restringe-se à questão da prova da matéria de facto (exclui-se do seu âmbito a problemática da lei mais favorável) e apenas intervém nos casos em que, recolhida toda a prova pelo Tribunal, subsista alguma questão factual cuja decisão não possa ser subtraída à “dúvida razoável” do Tribunal.

3. A situação de Alcance existe na medida em que o crédito da conta é inferior ao débito somado com o saldo. Pelo que um responsável é considerado em alcance quando não tenha em cofre ou com saída devidamente documentada, qualquer quantia, documento ou valor que, por exame e balanço de contas, nele devia existir.
4. Extrai-se do que dispõem os art^{os} 59º e 64º da Lei nº 98/97, de 26/8, que a “sanção repositiva” pela prática de infracção financeira reintegratória deve ser adequada à culpa (incluindo a forma dolosa) que em concreto tiver sido imputada ao infractor ainda que, por isso, tenha de ver fixada em quantia inferior ao limite fornecido pela verba em falta.

**ACTO ILÍCITO / ALCANCE / RESPONSABILIDADE FINANCEIRA
SANCIONATÓRIA**

CONCLUSÕES DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA*

* Esta secção integra a lista das conclusões de relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, seleccionados de entre os produzidos no período compreendido entre Julho e Dezembro de 2000.

FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE

(1ª SECÇÃO)

RELATÓRIO DE AUDITORIA 8/2000

AUDITORIA / DIRECÇÃO-GERAL DOS SERVIÇOS PRISIONAIS / SEGURANÇA INTERNA / AJUSTE DIRECTO / CADERNO DE ENCARGOS / ESPECIFICAÇÕES TÉCNICAS / INCUMPRIMENTO DO PRAZO DE EXECUÇÃO / CAUÇÃO / ATRASO EM PROCEDIMENTOS URGENTES / FALTA DE CABIMENTO / FIABILIDADE DO SUPORTE DOCUMENTAL / TRABALHOS A MAIS / PROGRAMAÇÃO DEFICIENTE DE OBRAS

O Conselheiro Relator
Carlos Alberto Lourenço Morais Antunes

11.07.2000

ASSUNTO:

ACÇÃO DE FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE À DIRECÇÃO-GERAL DOS SERVIÇOS PRISIONAIS

APRECIACÃO GLOBAL

A apreciação global foi feita segundo uma matriz constituída por dois elementos-base : segurança interna e urgência, invocados no Decreto-Lei nº 46/96, de 14 de Maio, como suporte para o estabelecimento de medidas excepcionais de contratação para obviar à sobrelotação do sistema prisional português. Para além dos dois elementos referidos, são ainda mencionadas outras questões igualmente relevantes no âmbito dos objectivos estratégicos definidos para a presente acção de fiscalização concomitante, destacando-se os aspectos relacionados com a desformalização procedimental e a falta de fiabilidade dos factos/elementos narrados nos documentos elaborados por vários serviços da DGSP.

7.1 SEGURANÇA

A alegada questão de segurança interna não foi suficientemente evidenciada nos diversos processos de contratação analisados, constatando-se o seguinte:

7.1.1 Ausência de restrições no acesso ao Processo de Contratação e na Fundamentação da escolha dos Co-Contratantes

Nalgumas empreitadas, realizaram-se consultas a mais do que uma empresa para apresentação de propostas, nomeadamente nos EP's do Linhó, Leiria, Paços de Ferreira, Carregueira e Viseu, como se pode verificar nos Anexos a este Relatório, quando, em princípio, a preservação das invocadas razões de “segurança interna” não aconselharia contactos com mais de uma entidade. É, aliás, esta a *ratio* que preside ao estatuído nas várias alíneas do n.º 2 do artigo 52.º do Decreto-Lei n.º 405/93, de 10 de Dezembro, restringindo-se ao máximo a intervenção de terceiros no procedimento contratual.

A realização de tais consultas teve como consequência a divulgação das peças escritas e desenhadas do projecto a, pelo menos, mais de uma empresa do sector de obras públicas, quando a restrição do acesso aos referidos estudos técnicos aconselharia a negociação directa dos termos contratuais com uma só empresa. Por outro lado, desconhecem-se quais as especiais garantias ao nível técnico, financeiro e sobretudo de idoneidade profissional que aquelas ofereciam para que a segurança fosse atingida, bem como a experiência em obras com condicionantes específicas de segurança, sendo, ainda, certo que, os factores do critério de adjudicação a ponderar nalguns casos (preço e prazo, ou ainda a localização geográfica das mesmas, no caso do E.P. de Viseu) se afiguram incongruentes com a especificidade, que parece dever ser exigida para obras de elevada acuidade ao nível da segurança.

Sobre esta matéria a entidade auditada nos pontos n.ºs 3.172 (pág. 91), 3.33 (pág. 33), 3.44 (pág. 35), 3.216 (pág. 112), 3.116 (pág. 70) e 3.271.11 (pág. 151), por remissão para os pontos 2.22, 2.24, 2.24.1 e 2.25 (a págs. 8, 9 e 10), vem alegar que, a fundamentação das razões de segurança é sucinta porque a própria lei define que os trabalhos realizados ao abrigo dos seus normativos devem ser subsumíveis às razões de segurança que lhe são subjacentes pelo que não viram os serviços necessidade de maior fundamentação, além de que as razões

pelas quais pode ser posta em causa a segurança interna do Estado são tão óbvias que não existe necessidade de as clarificar permanentemente, comprometendo-se, porém, de futuro, a fazê-lo. Quanto ao dever de sigilo na divulgação das peças escritas e desenhadas dos projectos, garantem que são transmitidas instruções, ainda que verbalmente (comprometendo-se de futuro a transmitir tais orientações por escrito) no sentido da não divulgação de qualquer documento escrito respeitante a partes do projecto ou à sua totalidade. Por fim, quanto ao necessário conhecimento técnico específico dos empreiteiros, argumentaram não existir razão para justificar nas informações os seus conhecimentos técnicos, dado existirem nos Serviços os seus currícula, bem demonstrativos da experiência em construções prisionais.

Mantêm-se as observações aduzidas, uma vez que este Tribunal não duvida das razões de segurança subjacentes a todo o procedimento, reafirmando, contudo, que todas essas permissas não são evidenciadas no procedimento seguido. Quanto ao compromisso de redução a escrito da exigência de sigilo dos elementos disponibilizados, tal, só por si, não resolve o problema, pois o que é necessário é fiscalizar em concreto que o sigilo é efectivamente observado, mantendo-se pois as observações iniciais já aduzidas. Por último, quanto ao conhecimento técnico específico na escolha do co-contratante ou na pré-selecção das entidades a consultar, reafirma-se que quando estão em causa situações de segurança interna, a escolha dos adjudicatários deve ser particularmente rigorosa e exigente, não se bastando nem se reconduzindo aos critérios tradicionais que se invocavam, como o preço, o prazo de execução e até, a localização geográfica.

Foi também detectada a ausência de estipulação de normas ou procedimentos específicos tendentes a garantir o sigilo dos elementos constantes dos projectos e cadernos de encargos, e a estabelecer condições de controlo de circulação de mão-de-obra e materiais durante a execução da empreitada, bem como de quaisquer recomendações definidoras de critérios de segurança especiais, a impor aos diversos intervenientes, tanto na elaboração dos projectos como na execução das obras.

Reveladores de uma constante desformalização de todos os procedimentos e incongruentes com a alegada segurança são, ainda, os seguintes factos:

- Não conformação do clausulado do caderno de encargos tipo aprovado pela Portaria nº 428/95, de 10 de Maio, às estipulações jurídicas e técnicas que se deveria incluir nas contratações em apreço, existindo, tão somente, uma adopção simplista e inadequada do citado caderno de encargos tipo, sem a preocupação de se proceder a qualquer adaptação/preenchimento para a obra em concreto, à excepção do respeitante ao EP da Carregueira, “*Construção de uma Unidade de Saúde*”, no EP de Leiria, e “*Construção de Portaria/Rouparia e anexo à cozinha, remodelação de instalações para o pessoal de vigilância e execução de iluminação exterior e telefones exteriores*” no EP de Izeda. Mesmo no caso do EP da Carregueira, em que se procedeu à adaptação do caderno de encargos, detectaram-se falhas, uma vez que, não se assegurou o dever de sigilo na fase de execução da obra, mas tão só na fase pré-contratual, pelo que não se impediu que as peças do projecto chegassem ao conhecimento de empresas estranhas ao procedimento pré-contratual.

- Admissão do recurso à subcontratação sem se formular qualquer reserva ao acesso a partes do projecto em cuja execução os eventuais sub-empregados não intervenham, quer quanto à selecção desses mesmos sub-contratantes. Na empreitada do EP da Carregueira o recurso frequente à subcontratação coloca paradigmaticamente em causa a filosofia do Decreto-Lei nº 46/96, de 14 de Maio, no que se refere à vertente de segurança que constitui, como é sabido, uma das suas pedras basilares;

- Ausência de restrições a partes do programa preliminar fornecido pela DGSP e/ou dos projectos a elaborar em cuja realização o(s) eventual(is) subcontratante(s) não intervenha(m). A título de exemplo, o Gabinete CA Arquitectos, Lda., responsável pela elaboração do “*Projecto dos Pavilhões Complementares do EP de Paços de Ferreira*” recorreu aos serviços de outra empresa do sector para a realização do Projecto de Execução de “*Instalações e Equipamento Hidráulico*”; igualmente a “Gefel, S.A.” para a elaboração dos projectos para o EP da Carregueira necessitou de recorrer aos serviços prestados por outros profissionais do sector (a Marobal e a Concepto) para a elaboração de projectos de determina-

das especialidades sem prévio controlo, por parte da DGSP do respectivo “*Know How*” ⁽¹⁾.

A entidade auditada nos nºs 3.193 (pág. 101), 3.65 (pág. 41), 3.164 (pág. 89), 3.171 (pág. 91), 3.10 (pág. 24), 3.24 (pág. 30), 3.207 (pág. 109), 3.213 (pág.111), 3.116 (pág. 70), 3.136 (pág. 82), 3.271.11 (pág. 151), 3.2 (pág. 20), 3.152 (págs. 85 e 86), 3.235 (pág. 117), 3.237 (pág.117), 3.254 (pág. 125), 3.256 (pág. 127), 3.208, 3.208.1 e 3.208.2 (págs. 109 e 110), 3.216 (pág. 112), 3.91 e 3.912 (pág. 52 e 53), por remissão para os números 2.24 e 2.24.1 (a págs. 9 e 10), 2.28 a 2.30 (pág. 11), 2.26 (pág. 10) e 2.36 a 2.36.2 (a págs. 17 e 18) discorda do aduzido quando se refere que não foi assegurado o sigilo dos elementos disponibilizados aos adjudicatários pela DGSP, uma vez que, sempre que a DGSP contrata com um gabinete projectista ou com um empreiteiro para a realização de qualquer trabalho num EP, é-lhes transmitido de imediato que os trabalhos estão sujeitos a várias condicionantes, desde logo no que respeita à entrada no estabelecimento, que tem de ser previamente autorizada, na necessidade de entregar no estabelecimento a identificação completa dos seus colaboradores, sejam seus trabalhadores ou de outras entidades por si contratadas, do estrito cumprimento das ordens emanadas do pessoal de vigilância de cada estabelecimento prisional, do não contacto com reclusos, excepto se forem autorizados, da não divulgação de qualquer documento escrito a que tenham acesso e que respeitem a partes do projecto ou à sua totalidade.

Mais aduzem que se é certo que, regra geral, tais instruções não são transmitidas por escrito, também, é verdade que, até à data não deixaram de ser cumpridas por todos os adjudicatários, comprometendo-se de futuro a transmitir tais orientações por escrito.

No referente à não adaptação dos “Cadernos de Encargos Tipo” alegam que não é totalmente correcta a ilação extraída, uma vez que a não adaptação só se verificou nas cláusulas gerais, por entenderem que as contidas no Caderno de Encargos-Tipo acautelavam suficientemente os interesses do Estado, sendo apenas obrigatório que os servi-

⁽¹⁾ No caso específico da subcontratação de projectistas para a elaboração dos projectos do E.P. da Carregueira, vide argumentação da entidade auditada no nº 3.91, fls. 52 do articulado oferecido em sede de contraditório, mantendo-se aqui igualmente a argumentação expandida, uma vez que, admitindo-se a subcontratação, têm de existir instrumentos de controlo dos subcontratantes, de modo a garantir o sigilo do projecto, questão esta intimamente relacionada com a segurança de todo o procedimento.

ços assegurassem as cláusulas técnicas especiais de cada empreitada e, tal, foi efectuado.

Apesar do alegado, mantêm-se as observações aduzidas pois como já foi referido anteriormente, não basta reduzir a escrito as orientações para garantia do sigilo dos elementos disponibilizados, mas sim fiscalizar na prática, a observância de tais orientações.

Quanto à questão da não adaptação do Caderno de Encargos Tipo, igualmente se mantém a argumentação aduzida, uma vez que a não adaptação do mesmo, além de colidir com preceitos legais, implica a não fixação do método de revisão de preços (mecanismo legal que visa restabelecer o equilíbrio financeiro do contrato e que, por configurar um interesse de ordem pública, não pode ser unilateralmente afastado pela Administração, em violação do disposto no artigo 1º nº 3, 2º, nº 3 do Decreto-lei nº 348-A/86, de 15.10; e, artigo 110º nº 1 alínea j) e nº 3 do Decreto-lei nº 405/93, de 10/12); esta omissão é aliás aceite pela entidade auditada (nº 2.36 a 2.36.2 a fls.17 e 18). Resulta assim, prejudicada a apreciação do mérito e oportunidade das decisões tomadas, bem como dos fins que as nortearam, em violação do disposto nos artigos 61º nº 2 do Decreto-Lei nº 405/93, de 10/12, artigo 1º n.ºs 1 e 2 e 122º nº 1 do CPA.

7.1.2 Ausência de Normas atinentes à especificidade técnica construtiva

O recurso a projectos-tipo, agravado pela circunstância de serem elaborados ou cedidos por entidades exteriores à DGSP, indicia algum descumprimento das preocupações básicas de segurança, além de suscitar sérias dúvidas acerca da razoabilidade da invocação dessas mesmas condições como fundamento para o recuso ao ajuste directo, como aconteceu na empreitada de “*Construção do Pavilhão Gimnodesportivo no EP de Viseu*”, que foi executada tendo como base um projecto “*standard*” (pavilhão-tipo) que não foi objecto de alterações significativas, de forma a prever uma utilização por reclusos e pela comunidade local, ou seja, tendo em consideração especiais medidas de segurança na circulação dos diversos utentes.

A entidade auditada no nº 3.271.11 a fls. 151, remete para vários pontos da parte genérica do articulado, não alegando porém nada

de específico quanto a este aspecto em particular, pelo que se mantém a argumentação aduzida.

Em síntese, dir-se-á que as razões de “*segurança interna*” invocadas no preâmbulo do DL n.º 46/96, de 14 de Maio, não foram devidamente evidenciadas nem acauteladas nos diversos processos de contratação de serviços e empreitadas de obras públicas promovidos pela DGSP, levando a equacionar a efectiva existência ou relevância dos mesmos no âmbito da renovação do parque prisional em curso.

7.2 URGÊNCIA

No que respeita à urgência, constatou-se que os procedimentos nem sempre se realizaram com a celeridade que seria exigível, tendo-se verificado nomeadamente o seguinte:

7.2.1 Incumprimento de Prazos de Execução

Nos dois tipos contratuais nucleares da presente acção de fiscalização concomitante⁽²⁾, constataram-se inúmeros casos de incumprimento dos prazos fixados para a entrega dos diversos estudos técnicos adquiridos ao abrigo de um concreto negócio jurídico (previamente elaborado), bem como dos prazos acordados para a conclusão dos trabalhos objecto de empreitadas contratualmente promovidas pela DGSP e, não obstante a constituição dos adjudicatários em mora (cfr. artigo 805.º, n.º 2, alínea a) do Código Civil), verificou-se que a DGSP não desenvolveu quaisquer diligências para suprir tal incumprimento, como, por exemplo, a interpeleção da contraparte para cumprir as prestações em falta, a aplicação de sanções de natureza pecuniária⁽³⁾, ou ainda o accionamento de garantias prestadas⁽⁴⁾.

⁽²⁾ Prestação de serviços (elaboração de projectos, sendo as suas prestações típicas o resultado ou produto de um trabalho intelectual essencialmente técnico, embora posteriormente concretizados em documento) e empreitada de obras públicas (cujas prestações se encontram descritas no artigo 1.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 405/93, de 10/12).

⁽³⁾ Como a prevista no artigo 181.º do Decreto-Lei n.º 405/93, de 10/12, supletivamente aplicável no âmbito das contratações públicas efectuadas ao abrigo do Decreto-lei n.º 55/95, de 29 de Março, atento o disposto nos artigos 106.º do citado Decreto-Lei n.º 55/95 e 189.º do CPA.

⁽⁴⁾ Como a caução, geralmente exigida nos contratos de empreitada de obras públicas analisados.

Relativamente ao incumprimento do prazo de entrega de alguns dos projectos adquiridos⁽⁵⁾, a entidade auditada teceu algumas explicações para o facto de não ter desencadeado qualquer acção compulsória, das quais se destacam:

1. O facto de não se ter verificado um efectivo incumprimento do prazo de entrega dos diversos estudos técnicos, uma vez que aqueles teriam sido elaborados e entregues no prazo convencional, não obstante da data aposta nos “*Termos de Recebimento e Conformidade*”⁽⁶⁾ lavrados pela DSOI e/ou DSETFP resultar coisa diversa. Em síntese, a data aposta nos citados “*Termos*” nem sempre correspondia à da efectiva entrega dos projectos em causa, embora os citados documentos declarassem o contrário, conforme se infere do afirmado nos n.ºs 3.210 e 3.210.4, fls. 110 e 111 da contestação apresentada pela Directora da DSOI, em sede de contraditório, respeitante ao EP de Paços de Ferreira.

A falta de veracidade dos factos narrados nos mencionados “*Termos*”, bem como noutros documentos emitidos pelos serviços da DGSP, será objecto de análise autónoma e mais detalhada, adiante concretizada. Todavia, a não indicação das datas em que tais projectos teriam sido efectivamente entregues não permite arredar a observação formulada nem isentar a DGSP de responsabilidade pelos incumprimentos descritos ante a passividade da sua conduta;

2. A imputação dos incumprimentos relatados ao deficiente cumprimento, por parte da DGSP, de algumas contraprestações a que se encontrava vinculada no âmbito das contratações realizadas. Constituem exemplo do afirmado a não entrega oportuna de alguns projectos adquiridos no âmbito do EP de Leiria, motivada pela indefinição, por parte da DGSP, dos locais de implantação de edifícios⁽⁷⁾, bem como no âmbito do EP da Carregueira, em consequência de alterações introduzidas naqueles da iniciativa da mesma Direcção-Geral⁽⁸⁾.

⁽⁵⁾ Como se verificou no âmbito de contratações realizadas no âmbito dos EP's de Leiria, Paços de Ferreira, Carregueira e Feminino do Norte, descritas nos anexos ao presente Relatório.

⁽⁶⁾ Designação do documento geralmente elaborado pelos serviços da DGSP para atestar a entrega dos referidos projectos.

⁽⁷⁾ Cfr. afirmado no n.º 3.12, fls. 24 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

⁽⁸⁾ Cfr. se infere do n.º 3.94, fls. 53 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

Os atrasos e indefinições, a terem existido, deveriam, no mínimo, ter sido reflectidos no prazo inicial acordado, para possibilitar o efectivo controlo do cumprimento do mesmo e da urgência invocada.

No que respeita ao incumprimento do prazo de execução fixado para a conclusão dos trabalhos integrados em determinadas empreitadas (9), a entidade auditada esclareceu, em sede de contraditório, que as discrepâncias apontadas pela equipa de auditoria resultavam, nalguns casos, de diferente forma do cômputo do prazo em dias seguidos, alterando tal forma a partir do referido momento para dias úteis, por aplicação do disposto no artigo 238º do Decreto-Lei nº 405/93, de 10.12 (10).

O alegado pela entidade auditada não procede, uma vez que a norma invocada apenas regula o cômputo dos prazos para a prática de actos inseridos em procedimentos administrativos, como reclamações, recursos hierárquicos, etc. - trata-se, portanto, de prazos adjectivos. Diversamente, o prazo fixado para o cumprimento de obrigações ancoradas num vínculo contratual corresponde a um prazo substantivo, cujo cômputo se processa em dias seguidos cfr. expressamente estipulado nos números 5.1.1. e 5.1.2. das cláusulas gerais do “Caderno de Encargos Tipo” para as empreitadas por preço global ou por série de preços e com projecto do dono da obra, aprovado pela Portaria nº 428/95, de 10.12, e com o qual se deverão conformar os concretos regulamentos elaborados pela Administração (cfr. resulta do estatuído no artigo 61º, nº 2 do mesmo Decreto-Lei). Acresce que apesar da dissonância apontada pela entidade auditada, nem sempre o cômputo do prazo em dias úteis afastou o incumprimento apontado pela equipa de auditoria em vários contratos de empreitada analisados.

Do que antecede, conclui-se que a DGSP nem sempre adoptou a conduta mais adequada à prossecução dos fins subjacentes ao Decreto-Lei nº 46/96, de 14.05, designadamente, ao não acautelar e /ou sancionar o não atempado cumprimento das prestações decorrentes dos diversos contratos por si celebrados no âmbito dos vários Programas de Investimentos superiormente aprovados.

⁽⁹⁾ Como constatado em obras realizadas nos EP's de Caxias, Linhó, Leiria, Paços de Ferreira, São José de Viseu e Izeda, cfr. relatado nos respectivos anexos ao presente relatório.

⁽¹⁰⁾ Cfr. mencionado no nº 3.28.1, fls. 31 do articulado oferecido pela Directora da DSOI; ibidem nos n.ºs 3.66, fls. 41, 3.174.1, fls. 92; 3.217, fls. 112; 3.238, fls. 118.

7.2.2 Inexigência de Garantias

Questão conexa com a anterior, foi a constatação de que em todas as contratações respeitantes à aquisição de serviços (11) objecto da acção de fiscalização desenvolvida, a DGSP não exigia dos respectivos co-contratantes particulares a prestação de qualquer garantia adicional, nomeadamente, uma caução. E, no único processo contratual em que o fez, verificou-se que a DGSP não solicitou, posteriormente, a sua apresentação ao adjudicatário por – segundo o alegado em sede de contraditório - mero “lapso” (12), nem desenvolveu diligências suplementares tendentes a corrigi-lo. Confrontada com a referida inexigência, a entidade auditada escudou-se no poder discricionário que o nº 1 dos artigos 75º e 78º do Decreto-lei nº 55/95, de 29.03 confere à Administração nesta matéria, pelo que, na sua perspectiva, nenhuma ilegalidade havia sido cometida (13).

Relativamente ao caso concreto apontado ⁽¹⁴⁾, observa-se que a DGSP simplesmente decidiu, unilateralmente, desvincular-se de uma das condições contratuais por si estabelecidas num dos documentos ⁽¹⁵⁾ definidores do regime do contrato [informal] posteriormente celebrado. A não correcção do “lapso” alegado pela entidade auditada em momento ulterior evidencia a efectiva desvinculação [da DGSP] - meramente indiciada no início da acção de auditoria - que, naturalmente, não encontrou qualquer oposição por parte do co-contratante particular. A conduta adoptada, juridicamente sancionada nos termos do artº 135º do CPA por vício de violação de lei ⁽¹⁶⁾, não se coaduna quer com

⁽¹¹⁾ Exceptuando a aquisição dos serviços concernentes ao “*Apoio Jurídico e Técnico e Assessoria à Fiscalização*”, realizada no âmbito do EP da Carregueira, cfr. mencionado no respectivo anexo do presente relatório.

⁽¹²⁾ Cfr. se infere do teor do nº 3.108, fls. 59 e 60 do articulado apresentado em sede de contraditório pela Directora da DSOI.

⁽¹³⁾ Cfr. nº 3.4, fls. 21 do articulado oferecido em sede de contraditório pela Directora do DSOI.

⁽¹⁴⁾ “*Apoio Jurídico-Técnico e Assessoria à Fiscalização*”, celebrado no âmbito do E.P. da Carregueira, com a Proman, S.A., cfr. mencionado no correspondente Anexo, apenso ao presente Relatório.

⁽¹⁵⁾ No Caderno de Encargos.

⁽¹⁶⁾ Note-se que o Caderno de Encargos, depois de aprovado pela entidade competente, reveste natureza normativa, cfr. parecer nº 80/89 do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, publicado no DR, II Série, de 11.07.1990, no qual se sustenta que o citado documento contém as “*normas caracterizadoras onde se vazam dentro das margens consentidas por normas imperativas de hierarquia superior as finalidades e interesses particulares de cada concurso concreto*”, assumindo a natureza de regulamento.

a invocada “urgência” na execução material das prestações contratadas, quer com a defesa dos interesses patrimoniais do Estado.

Em geral, no caso de o devedor não cumprir voluntariamente as prestações a que se vinculou, permite-se que o credor proceda à satisfação coactiva do seu crédito, mediante a execução do património daquele ⁽¹⁷⁾, em concorrência com os demais credores (caso existam); o património constitui assim a garantia geral das obrigações assumidas. Mas, com o recurso a garantias especiais – como a caução ⁽¹⁸⁾ – o credor passa a gozar de uma posição preferencial em relação aos restantes credores comuns na satisfação do seu crédito. Assim, a DGSP não só prescinde do instrumento jurídico destinado a coagir o adjudicatário ao cumprimento pontual das suas obrigações, como também – em caso de incumprimento definitivo - da posição privilegiada de que gozaria na eventualidade do património daquele ser insuficiente para saldar todas as dívidas contraídas.

Face ao exposto, e não obstante a faculdade estipulada nos supra referidos artigos 75º e 78º do DL nº 55/95, de 29.03, a dispensa sistemática da citada garantia especial não deixa de ser censurável, pelo que se mantêm os reparos inicialmente formulados.

7.2.3 Delonga no lançamento de Empreitadas

Do conjunto das contratações analisadas, verificou-se igualmente a existência de lapsos temporais maiores do que seria razoável em circunstâncias de urgência, entre a entrega dos projectos e o lançamento das respectivas obras, o que contraria igualmente os fins que presidiram à publicação do DL nº 46/96, de 14 de Maio. Foi o que sucedeu, por exemplo, relativamente à “*Construção da Portaria*” no E.P. de Leiria, cujos trabalhos tiveram início 7 (sete) meses após a entrega do correspondente projecto de execução, cfr. referido no respectivo Anexo ao presente Relatório. Em sede de contraditório, a entidade auditada não impugnou o desfasamento assinalado, não obstante a remissão feita no nº 3.33, fls. 33 do articulado subscrito pela Directora da DSOI, para os comentários formulados nos pontos 2.22 a 2.24 da mesma peça processual.

⁽¹⁷⁾Vide artigos 817º e seguintes do Código Civil.

⁽¹⁸⁾Regulada nos artigos 623º e seguintes do Código Civil.

Se à diminuta celeridade procedimental imprimida aos processos de contratação promovidos, se aditar o número de obras que, apesar de já disporem de projecto, ainda não foram concretizadas, ou ainda de projectos pendentes em consequência da ulterior necessidade de proceder à sua reformulação – matéria tratada nos dois números subseqüentes – concluir-se-á, imperativamente, que a actividade desenvolvida pela DGSP à luz dos preceitos consagrados no DL n° 46/96, de 14 de Maio, nem sempre se revela coerente/consentânea com a rápida inversão do estado actual [de degradação] do sistema penitenciário.

7.2.4 Ausência de Lançamento de Obras já Projectadas

O regime excepcional consagrado no DL n° 46/94, de 14 de Maio é igualmente esvaziado de sentido útil quando se constata o não lançamento de obras cujos projectos se encontram concluídos ⁽¹⁹⁾. A situação apontada deve-se, de acordo com os esclarecimentos prestados pela entidade auditada em sede de contraditório, a indisponibilidades financeiras do PIDDAC ou devido a transferência de verbas nele previstas, afectas a determinados projectos, para fazer face a acréscimo de custos de outros ⁽²⁰⁾. Esta justificação permite os seguintes comentários:

1. A estipulação de um regime excepcional de contratação desacompanhada do necessário reforço de meios – designadamente financeiros – acaba por frustrar a prossecução dos objectivos que ditaram a sua consagração – célere resolução da incapacidade de alojamento do sistema penitenciário;
2. A aquisição de projectos cuja materialização em obra não se antevê para breve traduz um deficiente planeamento dos investimentos a realizar no sistema prisional por várias ordens de razões, tais como:
 - a) **A posterior concretização dos referidos projectos poderá obrigar à sua prévia adaptação às condições locais então existentes ou a eventuais redefinições funcionais das áreas ora con-**

⁽¹⁹⁾ Como se verifica no âmbito de projectos elaborados para os E.P.'s de Caxias, Linhó, Leiria e Paços de Ferreira, cfr. relatado nos respectivos Anexos ao presente Relato.

⁽²⁰⁾ Vide, neste sentido, os n.ºs 3.11 fls. 24, 3.68.2 fls. 42 e 3.165 fls. 89 do articulado oferecido pela Directora da DSOI, Dr.ª Deolinda Gomes.

ceptualizadas, o que implicará, naturalmente, um aumento de encargos;

- b) A materialização das obras num prazo superior a dois anos à data de aprovação dos respectivos projectos confere aos seus autores o direito a renegociar as condições contratuais respeitantes à assistência técnica, cfr. resulta do disposto no artº 12º nº 6 das “*Instruções para o cálculo dos honorários referentes aos projectos de empreitadas de obras públicas*” o que determina, igualmente, um aumento da despesa pública inicialmente prevista.

A aplicação de verbas na aquisição de projectos cuja implementação é relegada para um momento posterior poderia ter sido concretizada na realização de outras acções previstas nos vários *Programas de Investimentos* aprovados, nomeadamente, na execução de obras que já disponham de projecto(s) aprovado(s) (por terem sido adquiridos no passado ou elaborados pelos próprios serviços da DGSP).

7.2.5 Ausência de materialização de projectos em consequência da necessidade da sua reformulação

Constatou-se igualmente a existência de um significativo número de projectos⁽²¹⁾ cuja implementação foi adiada em virtude da necessidade de proceder à sua reformulação global. Tal reformulação – conforme mencionado em local próprio – traduz-se na alteração do alojamento previsto em camaratas para celas unipessoais⁽²²⁾, em consequência de “*novas directrizes*” respeitantes à distribuição dos espaços celulares, emanadas pelos serviços da DGSP. Contudo, atendendo ao disposto nos vários números do artº 18º do DL nº 265/79, de 01.08, constata-se que só excepcionalmente se deveria proceder ao alojamento de reclusos em camaratas, preconizando-se, pois, desde há muito, a construção das citadas celas unipessoais. Consequentemente, conclui-se que tais reformulações seriam desnecessárias se a DGSP desse cumprimento ao estabelecido na lei vigente na ordem jurídica portuguesa, obviando-

⁽²¹⁾ Como os adquiridos no âmbito dos E.P.'s Feminino do Norte, Tires, Coimbra e Castelo Branco.

⁽²²⁾ Cfr. afirmado a fls. 1 do “*Relatório Geral*” elaborado em 31.08.1997 pelos serviços de inspecção da DGSP, “*(...) as celas unipessoais serão sempre espaços desenhados e justificados para um indivíduo, a rondar a média dos 7m² ou 20 m³, ponderou-se, para os espaços de internamento em camarata a cubicagem de 12 m³, ou a área de 4m² (...)*”.

se assim às directas consequências que aquelas implicam, nomeadamente:

- O retardamento no lançamento das obras projectadas;
- Maior onerosidade dos projectos adquiridos, em função de honorários adicionais a liquidar aos projectistas responsáveis por proceder às referidas alterações. Todavia, e quanto este último aspecto, se inicialmente a DGSP assumiu o citado aumento de encargos (cfr. se alcança do teor da informação da DSOI, de 02.12.1998), posteriormente negou-o (cfr. mencionado no fax da referida Direcção-Geral com a referência nº 362, de 23.03.2000), o que não deixa de suscitar certa perplexidade, uma vez que a natureza das alterações a introduzir não consubstancia meros acertos ou ajustamentos pontuais, mas antes uma revisão global dos mesmos.

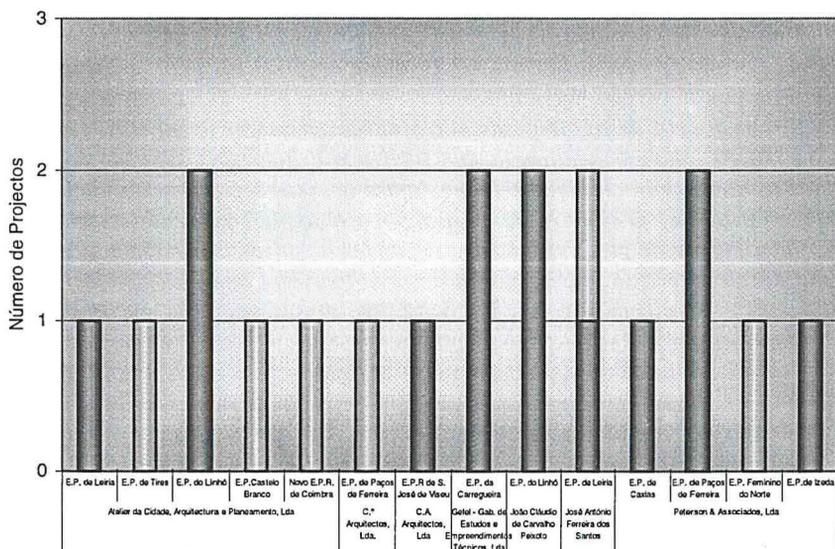
A entidade auditada alegou, em sede de contraditório, que foi a necessidade inicial de ampliar a capacidade do alojamento do sistema prisional que conduziu à opção da reclusão em camaratas, agora abandonada “(...) *quer porque a estabilização do sistema o permitia, quer porque em contactos ao nível de outros responsáveis dos Sistemas Prisionais da Comunidade Europeia foi-nos possível concluir que devíamos caminhar para o internamento celular (...)*”⁽²³⁾. Os factos expostos permitem concluir, uma vez mais, pelo deficiente planeamento das acções a implementar no sistema prisional, com reflexos negativos ao nível da respectiva celeridade de implementação.

Com base na análise da execução material dos contratos de aquisição de projectos objecto da presente acção – descritos nos respectivos Anexos – foi possível apurar o número de projectos já concluídos e entregues, e aqueles cuja elaboração ainda se encontra pendente, ilustrado na seguinte representação gráfica:

⁽²³⁾Cfr. afirmado no nº 2.31, al. d), fls. 12 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório. *Ibidem* nos n.ºs 3.144 fls. 83 e 3.255 a fls. 125.

O gráfico seguinte evidencia as situações referidas nos dois números precedentes.

Projectos Concluídos e Pendentes



Obs: As barras castanhas correspondem aos projectos concluídos e entregues, enquanto que as azuis correspondem aos projectos pendentes.

Nota: Em edição a preto e branco as barras castanhas correspondem a um tom de cinzento mais escuro e as azuis a um tom de cinzento mais claro

7.2.6 Falta de Financiamento

No âmbito de acções (projectos e obras) a implementar ao abrigo do DL nº 46/96, de 14.05, constatou-se que o OE correspondente ao ano da aprovação dos diversos “Programas de Investimentos” – e mesmo de anos subsequentes – não contemplou verba suficiente para satisfazer os encargos decorrentes dos trabalhos de construção necessários à implementação de todas as acções previstas nos citados “Programas”

(24). Tal revela um deficiente planeamento financeiro das acções a promover, dificultando a ulterior gestão dos créditos orçamentais disponibilizados e o controlo da sua eficácia, em violação do estatuído nos artigos 18º n.ºs 3 e 4 da Lei nº 6/91, de 20.02, e 22º n.º 3 do DL nº 155/92, de 28.06.

Em sede de contraditório, a entidade auditada reconheceu a carência de verbas apontada, embora tenha evidenciado o esforço financeiro feito pelo Governo nos últimos anos, acrescentando ainda que «(...) a circunstância de as despesas não estarem previamente previstas no PIDDAC não é impeditivo da sua realização, dado o mecanismo legal das alterações orçamentais que, após a aprovação das Entidades competentes, permite a sua inscrição a qualquer momento naquele instrumento de gestão e, sempre se poderia, por essa via, colmatar a falta de inscrição prévia, caso a despesa houvesse que ter sido efectuada»⁽²⁵⁾. O afirmado é, a todos os títulos, censurável, pois apenas podem ser realizadas despesas previamente inscritas e discriminadas no OE até ao limite da sua dotação, cfr. o estatui, entre outros, o artº 18º n.º 2 da citada Lei nº 6/91, sob pena de ilegalidade. Por outro lado, as alterações orçamentais da competência do Governo apenas podem assumir as formas indicadas no artº 2º n.º 1 do DL nº 71/95, de 15.04, o que significa que se nenhuma daquelas se revelar viável, a alteração terá de ser promovida pela Assembleia da República nos termos regulados no artº 20º da mesma Lei, cujo processo de aprovação é substancialmente moroso. Acresce que as alterações orçamentais reclamadas – sobretudo as que implicam a inscrição ou reforço de dotações de despesa – junto do órgão máximo da Administração Pública nem sempre são susceptíveis de serem satisfeitas⁽²⁶⁾, sendo certo que o sistemático recurso ao mecanismo das alterações constitui outro indicador do deficiente planeamento financeiro supra mencionado.

Conforme referido nos dois números anteriores, constatou-se igualmente a inexistência de créditos orçamentais suficientes para custear

(24) Como sucedeu relativamente aos “Programas de Investimentos” aprovados para os E.P’s de Caxias, Paços de Ferreira, Feminino do Norte, Viseu, Tires, Coimbra, Izeda e Castelo Branco, cfr. apontado nos respectivos Anexos ao Relatório em apreço.

(25) Cfr. consta nos n.ºs 2.18 a 2.21, fls. 7 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório; ibidem nos n.ºs 3.65 a fls. 41; 3.235 a fls. 117; 3.254 a fls. 125 e 3.271.3 a fls. 149.

(26) Como sucedeu relativamente às obras projectadas para o E.P. de Tires, em que o Governo ponderou, inclusivé, o recurso à Banca Nacionalizada, cfr. descrito nos n.ºs 3.1 a 3.1.2, fls. 20 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

as obras conceptualizadas nalguns dos projectos adquiridos. Tal inexistência e/ou insuficiência revestiu duas modalidades diversas:

- a) Inexistência/insuficiência originária, isto é, a estimativa do custo das obras prevista na versão inicial do projecto era, desde logo, superior à dotação orçamental que iria suportar tais custos;
- b) Inexistência/insuficiência superveniente, correspondente aos casos em que a impossibilidade de concretização das obras projectadas por falta de financiamento apenas se verificou após a reformulação/revisão dos estudos técnicos em que se baseavam.

Nalguns casos ⁽²⁷⁾, a 2ª modalidade referida resultou da aquisição de projectos cujas soluções apresentadas para a concepção geral das obras eram manifestamente megalómanas relativamente às delineadas nos *Programas de Investimentos* que, em tese, deveriam desenvolver. A concretização, em obra, de tais soluções – apenas prosseguida, na prática, no E.P. da Carregueira – somente seria possível mediante um substancial reforço das dotações orçamentais inicialmente atribuídas, o que nem sempre se revela viável, como acima dito. A consequência mais visível desta forma de gestão é, como já mencionado ⁽²⁸⁾, o adiamento por prazo indeterminado, das obras projectadas.

A 1ª modalidade referida resulta, geralmente, do diminuto rigor e correcção das estimativas de custos (e outras) das obras planeadas nos *Programas de Investimentos e/ou Programas Preliminares* ⁽²⁹⁾ aprovados para os vários E.P.'s, cfr. adiante mencionado ⁽³⁰⁾, prejudicando, “*ab initio*”, a programação financeira estabelecida.

Em sede de contraditório, a entidade auditada alegou que «(...) então, era impensável que não nos seriam adjudicados os recursos financeiros necessários à sua implementação e que oportunamente solicitámos. Aliás e para que não sejamos mal interpretados ou ape-

⁽²⁷⁾ Como as aquisições de projectos realizadas no âmbito dos E.P.'s Feminino do Norte, Castelo Branco e Serra da Carregueira, cfr. relatado nos respectivos Anexos.

⁽²⁸⁾ Vide item “Ausência de Lançamento de Obras já Projectadas” inserido no Capítulo em apreço.

⁽²⁹⁾ Vide a estimativa de custos das obras a edificar no âmbito do projecto “Remodelação e Ampliação da Messe dos Funcionários” do E.P. de Linhó (209.120.000\$00) e o investimento disponível nos OE's de 1997 e 1998 (150.000.000\$00 e 100.000.000\$00, respectivamente) para a sua concretização.

⁽³⁰⁾ No item “Desvios de Custos”.

lidados de ingratos, esses recursos financeiros foram efectivamente consideravelmente reforçados, têm vindo a permitir a realização de parte muito substancial dos projectos que foram realizados e, dado manter-se a aposta de investimento neste sector, continuarão a permitir o lançamento dos que, até agora, não foram implementados. (...) Finalmente e dado que se mantém incólume a decisão de realização dos projectos, não se compreende qual o prejuízo causado, já que, como atrás referido, sem projecto não é possível realizar a obra e os projectos elaborados em anos anteriores ficam certamente mais baratos do que fossem contratados actualmente.» ⁽³¹⁾ A alegação da economicidade obtida na antecipada aquisição de projectos não colhe pelas razões expendidas nas duas alíneas do nº 2 do item “7.2.4. Ausência de Lançamento de Obras já Projectadas”, para o qual se remete. Acresce que se afigura insusceptível de demonstração o não abandono, no futuro, da execução das obras previstas nos projectos já adquiridos. Para além de factores políticos, outros factores – designadamente, uma substancial alteração da concepção geral dos espaços de reclusão, como sucedeu relativamente à alteração do alojamento em camaratas para celas unipessoais – podem aconselhar, ou mesmo impor, o abandono de tais projectos. Neste contexto, os próprios custos da reformulação do(s) projecto(s) ⁽³²⁾ – ditada pela necessidade de o(s) conformar à realidade existente à data da sua implementação – poderão determinar a elaboração de novos projectos em detrimento da sua reformulação/revisão.

7.3 Desformalização Procedimental

Constatou-se uma acentuada desformalização procedimental, evidenciada pela inexistência de documentos. Assim:

- ◆ Em todas as contratações relativas à adjudicação de projectos, não existe decisão prévia de contratar, à excepção das relativas ao “*Apoio Jurídico-Técnico e Assessoria à Fiscalização*” e elaboração dos projectos da 1ª e 2ª fase do E.P. da Carregueira;

⁽³¹⁾Cfr. consta no nº 2 al. a), fls. 18 e 19 do articulado apresentado pelo Director-Geral da DGSP em sede de contraditório.

⁽³²⁾Vide os custos das revisões dos projectos elaborados para os E.P.'s Feminino do Norte e Serra da Carregueira, cfr. documentado nos Anexos ao presente Relatório.

- ◆ Inexistência de suporte documental (ofícios-convite) dirigido à empresa convidada, a solicitar a apresentação da respectiva proposta, tanto em empreitadas como em prestações de serviços.
- ◆ Inexistência de caderno de encargos, no caso das prestações de serviços, deixando em vazio a regulação da execução dos respectivos contratos, relativamente a sanções aplicáveis em casos de incumprimento, revisões de honorários, causas de rescisão e outras;
- ◆ Inexistência de actas demonstrativas de alterações aos projectos antes da sua versão final;
- ◆ Inexistência de actas documentativas e comprovativas da aprovação dos projectos por parte da DGSP, já que, o designado “*Termo de Recebimento e Conformidade*”, que em teoria deveria constituir um documento oficial de aprovação superior dos projectos e subsequente tramitação, corresponde na prática a um mero recibo de documentos entregues para processamento financeiro, não exprimindo qualquer juízo sobre o mérito técnico e/ou financeiro dos estudos apresentados;
- ◆ Inexistência de actas narrativas de reuniões da obra.

7.4 Falta de Fiabilidade dos Documentos constitutivos dos Processos de Contratação

O controlo, interno e externo, da actividade procedimental da DGSP, que já se mostrava dificultado pela referida exiguidade documental, depara com novo constrangimento: a falta de fiabilidade. É que, nos poucos documentos produzidos no domínio dos processos de contratação analisados, detectaram-se inúmeras situações anómalas relativamente aos factos naqueles narrados, de que são exemplos:

- Desconformidade entre a efectiva data de consignação dos trabalhos e a aposta no respectivo auto, cuja elaboração é obrigatória, cfr. se infere do disposto no artº 137º nº 1 do DL nº 405/93, de 10.12⁽³³⁾;

⁽³³⁾Como constatado nos E.P's de Caxias, Linhó e Leiria, conforme mencionado nos respectivos Anexos ao presente Relatório, situações sistematicamente imputadas a “*lapsos*” dos serviços, cfr. referido nos n.ºs 3.62 a fls. 40, 3.176 a fls. 92 e 3.43 a fls. 35 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório. De referir que na única em-

- Irrealismo dos trabalhos executados no período temporal declarado no(s) respectivo(s) auto(s) de medição⁽³⁴⁾;
- Inexequibilidade de elaboração de diversos projectos nos prazos [extremamente curtos] de entrega (parcelar ou global) declarados em documentos emitidos para o efeito pelos serviços da DGSP (os designados “*Termos de Recebimento e Conformidade*”⁽³⁵⁾); a exiguidade temporal apontada é, aliás, incompatível com a invocada complexidade/especificidade técnica associada a projectos desta natureza. Exemplificativamente, refira-se a entrega antecipada e, num curto lapso de tempo do Estudo Prévio (7 dias após a notificação da adjudicação) e não 45 dias como estava estipulado na Proposta de Honorários no caso do E.P. de Tires, ou respectivamente, de 6 dias e 30 dias como estava igualmente estipulado nos E.P.’s Feminino do Norte e Coimbra.
- Desconformidade detectada entre a efectiva data de entrega dos projectos e a data aposta no documento que atesta essa entrega (os referidos “*Termos de Recebimento e Conformidade*”)⁽³⁶⁾;
- Incorreção das datas apostas em autos de medição, facturas⁽³⁷⁾ e outros documentos produzidos ao longo da execução dos diversos processos de contratação analisados;
- Destruição de todos os exemplares das primitivas versões dos projectos cuja reformulação foi posteriormente determinada⁽³⁸⁾ antes dos contratos ao abrigo dos quais foram adquiridos esgotarem todos os seus efeitos.

preitada promovida no âmbito do E.P.R. de Viseu também se verificou a dissonância apontada, conforme se infere do teor do nº 3.271.34, fls. 156 da mesma peça processual.

⁽³⁴⁾Vide, neste sentido, os comentários formulados a contratações efectuadas no âmbito dos E.P.’s de Caxias e Linhó, constantes nos respectivos Anexos.

⁽³⁵⁾É de realçar, neste particular, o mencionado no nº 2.37 als. a) e b), fls. 18 e 19 do articulado apresentado pela Directora da DSOI, em sede de contraditório, que claramente contraria as especiais condições de segurança – reiteradamente invocadas – que deveriam rodear a elaboração de projectos e execução de empreitadas em empreendimentos desta natureza.

⁽³⁶⁾Vide, neste sentido, as situações detectadas no âmbito dos E.P.’s de Leiria, Linhó, Paços de Ferreira, Carregueira e São José de Viseu, descritas nos respectivos Anexos ao presente Relatório, verificando-se que apesar da inalterabilidade do conteúdo dos múltiplos “*Termos*”, a entidade auditada lhes confere diverso significado, em função das irregularidades indiciadas nos citados Anexos, cfr. se conclui da impugnação vertida nos n.ºs 3.20.1. a fls. 28, 3.31.1 a fls. 33, 3.183 a fls. 96, 3.210 e 3.210.4 a fls. 110 e 111, 3.236, fls. 117 e 3.271.4 a fls. 149 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

⁽³⁷⁾Cfr. Apurado no âmbito de contratações realizadas para os E.P.’s de Caxias e Leiria, respectivamente.

⁽³⁸⁾Cfr. se infere do referido no nº 3.255.3, als. a) e b), fls. 125 e 126 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

O DL n.º 46/96, de 14 de Maio autorizou a DGSP a adoptar o procedimento pré-contratual mais célere consagrado na legislação portuguesa – o ajuste directo – por forma a serem atingidos os fins que presidiram à sua publicação, já referenciados. E tão só. Não lhe conferiu a faculdade de desformalizar os restantes actos administrativos que constituem qualquer processo de contratação pública – designadamente os praticados durante a fase de execução do(s) contrato(s) – já que tal seria até contrário à salvaguarda das condições de segurança que deverão rodear a execução de tais processos e inviabilizaria, em grande parte, o adequado acompanhamento e controlo técnico e financeiro dos mesmos. A excepionalidade do citado **regime determina antes uma fundamentação acrescida dos actos praticados ao seu abrigo - em especial, na fase de execução contratual - por forma a evidenciar a coincidência da motivação do(s) seu(s) autor(es) [dos actos] com a prossecução dos fins subjacentes ao citado DL. Ora, tal não só não se verifica, como ainda se constata que alguns dos poucos actos, formalizados em documentos emitidos pela DGSP, não atestam a veracidade dos factos neles narrados, diminuindo por esta via a fiabilidade dos elementos neles descritos.** Constituem exemplos representativos do afirmado:

- A declaração, no “*Termo de Recebimento e Conformidade*” lavrado pela DSETFP, da entrega (em 27.12.1996) de todos os estudos técnicos constitutivos do projecto adjudicado à C.A. Arquitectos, Ld.ª relativo à “*Adaptação do Instituto São José de Viseu a Estabelecimento Prisional*”, quando a fracção dos estudos respeitantes ao Pavilhão Gimnodesportivo não chegou sequer a ser elaborada;
- Pagamento dos honorários relativos à elaboração da 1ª fase do projecto adquirido no âmbito do E.P. Serra da Carregueira, considerado “*conforme*” ao pretendido ⁽³⁹⁾ por serviços da DGSP, não obstante se constatar a emissão de pareceres ⁽⁴⁰⁾ negativos sobre o mérito técnico daqueles em data posterior à da entrega formal da última peça do citado projecto ⁽⁴¹⁾.

A desconformidade assinalada não resulta de lapso de escrita ou de deficiente representação da realidade fundada em erro por

⁽³⁹⁾ Cfr. “*Termos de Recebimento e Conformidade*” emitidos pela DSETFP e pela DSOI em 20.12.1996, 16.12.1997 e 25.05.1998, como descrito no respectivo Anexo ao presente Relatório.

⁽⁴⁰⁾ Remetidos pela entidade auditada em sede de contraditório (“*Anexo XVI*”).

⁽⁴¹⁾ Entrega ocorrida em 25.05.1998, cfr. documentado no respectivo “*Termo de Recebimento e Conformidade*” lavrado pela DSOI.

parte dos autores das declarações, mas antes numa conduta voluntária dos mesmos, em que o declarado não se harmoniza com a realidade, no intuito de se produzirem certos efeitos práticos ⁽⁴²⁾ e/ou com ânimo de que sejam juridicamente tutelados e vinculantes. A situação relatada é censurável a vários títulos, nomeadamente:

- a) diminui, ou mesmo suprime os elementos probatórios da conformidade (ou não) das prestações realizadas às especiais condições de segurança invocadas;
- b) prejudica a transparência da actividade administrativa desenvolvida;
- c) obsta a um efectivo controlo da execução material e financeira das contratações efectuadas, uma vez que a informação disponível não é minimamente fiável;
- d) dificulta o apuramento de responsabilidades em caso de incumprimento legal ou contratual por uma das partes contratantes;
- e) gera situações de difícil conciliação, como, por exemplo, a afirmação, pela entidade auditada, de que é sempre transmitido – verbalmente – aos seus co-contratantes as condicionantes de segurança a observar na execução das respectivas prestações⁽⁴³⁾ quando, por outro lado, admite que aqueles (projectistas e empreiteiros) iniciam a execução das prestações antes mesmo dos contratos lhes serem adjudicados⁽⁴⁴⁾.

7.5 OUTRAS QUESTÕES RELEVANTES

Neste item, enunciam-se deficiências específicas detectadas, para além do crivo-base dos conceitos de segurança interna e urgência analisados em 7.1. e 7.2.

7.5.1 Acréscimo das áreas a intervir

⁽⁴²⁾Como a liquidação de facturas, cfr. assumido nos n.ºs 3.20.1 a fls. 28, 3.31.1 a fls. 33 e 3.210.4 a fls. 110/111 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório. A situação relatada consubstancia um caso de vício da vontade do declarante, cfr. previsto no art.º 240º do Código Civil, aplicável aos actos jurídicos nos termos do art.º 295º do mesmo Código; vide, ainda, o disposto no art.º 185º n.º 2 do CPA.

⁽⁴³⁾Cfr. mencionado no n.º 2.24, alíneas a) e b) a fls. 9 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

⁽⁴⁴⁾Cfr. mencionado no n.º 3.243 al. c) a fls. 119 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

Em grande parte dos casos ⁽⁴⁵⁾, constatou-se nos projectos um acréscimo da área de construção relativamente à prevista nos programas plurianuais superiormente aprovados, afigurando-se que tal alteração implicaria a aprovação de um novo “*Programa de Investimentos*”, atento o previsto no n.º 6 da RCM n.º 62/96.

Em sede de contraditório, a entidade auditada alegou que constituía seu entendimento que só haveria lugar à aprovação de novos “*Programas de Investimentos*” se houvesse uma modificação dos fins a que aqueles se destinavam ⁽⁴⁶⁾. A argumentação não colhe, pois se os próprios fins se alterassem, caducariam não só os Programas de Investimentos aprovados ao abrigo da citada Resolução, como o estabelecido no seu n.º 6 cairia em desuso. Acresce que, no mínimo, a DGSP deveria obter prévia autorização para proceder à reformulação do(s) programa(s) preliminar(es) ⁽⁴⁷⁾ fornecido(s) ao(s) gabinete(s) projectista(s) face às repercussões financeiras (quer dos honorários, quer do custo estimado das obras) que tais alterações/reformulações normalmente comportavam, cfr. o determina o estatuído no art.º 7.º n.º 1 do DL n.º 55/95, de 29.03.

7.5.2 Propostas – Cálculo de Honorários

À excepção do projecto da 1.ª fase do E.P. da Carregueira e de um projecto de Remodelação nos E.P. de Leiria, todas as propostas dos restantes projectos aplicam a tabela correspondente à categoria III para efeitos de Cálculo de Honorários a todas as especialidades envolvidas, independentemente do respectivo grau de complexidade.

Tendo em atenção o disposto nos vários números do art.º 10.º das Instruções para o cálculo dos honorários referentes aos projectos de obras públicas, constata-se que inexistente qualquer justificação (plausível ou não) que fundamente a aplicação da categoria III às obras em apreço. Considera-se que a este tipo de obras, e, ponderados factores como o grau de complexidade e especificidade dos mesmos, não se deveria

⁽⁴⁵⁾ Conforme sucedeu em projectos adquiridos no âmbito dos E.P.'s de Caxias, Leiria, Linhó, Carregueira, Feminino do Norte, Izeda e Castelo Branco.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. alegado nos n.ºs 2.7 e 2.8, fls. 5 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório. *Ibidem* nos n.ºs 3.16 fls. 25, 3.65 fls. 41, 3.95 fls. 53, 3.141 fls. 83, 3.237 fls. 117, 3.245 fls. 120 e 3.254 fls. 125.

⁽⁴⁷⁾ Vide conceito no art.º 1.º al. l) das “*Instruções referentes ao cálculo dos honorários respeitantes a projectos de obras públicas*”.

aplicar a categoria III, mas sim a II, à exceção, eventualmente, dos equipamentos de segurança activa;

As propostas analisadas aplicam sistematicamente as taxas correspondentes à categoria III, baseando-se nas tabelas e na classificação de obras constantes nas “*Instruções para o cálculo dos honorários de projectos de obras públicas*” aprovadas pela Portaria nº 718/87, de 21 de Agosto, com as alterações posteriormente introduzidas.

Efectivamente, de acordo com o anexo I do citado regulamento, não se justifica a aplicação dos coeficientes da categoria III à generalidade dos projectos das especialidades envolvidas nas obras dos E.P.’s. Esta categoria apenas se deveria aplicar aos projectos de instalações e equipamentos eléctricos, de instalações e equipamentos mecânicos e de segurança. A todas as restantes especialidades, dever-se-á aplicar os coeficientes da categoria II, dado que estas não se revestem de especial complexidade ao nível da sua concepção e construção.

A entidade auditada apresenta a sua discordância acerca destas considerações na sua resposta, vide Introdução – 2.32 e 2.33 (págs.13 a 16), citando em sua defesa o estipulado genericamente nas “*Instruções para o Cálculo de Honorários*” e, na ausência de qualquer referência expressa a Estabelecimentos Prisionais, a exemplos de obras que reputa de semelhantes para este efeito, como por exemplo, hotéis, estabelecimentos de ensino, tribunais, igrejas, restaurantes e outros de idêntico perfil.

Estabelece então a comparação, num quadro, entre as valências de um Hotel e as de um Estabelecimento Prisional.

Relativamente a este assunto, mantém-se o anteriormente afirmado, por considerar que, à exceção dos Equipamentos sofisticados de Segurança, todas as restantes obras têm efectivamente “características correntes, em que a elaboração do projecto pode ser facilitada pela experiência adquirida em casos semelhantes”, conforme o artº10º das citadas “*Instruções*” quando definem as obras da categoria II.

Na realidade, constata-se que:

- Embora os Programas dos E.P. se revistam de especificidades próprias, tais como áreas de celas e de espaços comuns e de algumas condicionantes a nível de localização de infra-estruturas ou de

escolha de alguns materiais, a verdade é que a sua concepção em projecto e execução em obra assumem características pouco complexas e, sobretudo possuem elevado grau de repetição, não só dentro do mesmo projecto como de projecto para projecto;

- as obras **são de complexidade reduzida sob o ponto de vista estrutural e** infraestrutural (redes de águas, esgotos, electricidade, etc.), tendo pois características correntes, o que é aliás, invocado pela DGSP noutros contextos e, na defesa de outros pontos de vista (vide por exemplo o n.º 3.84, alínea a), em que se justificam fundações directas pelo facto de os edifícios serem de “*pequeno porte*”, como são efectivamente os de quase todos os E.P. que quase nunca ultrapassam os 3 pisos);
- nestes projectos é muito importante a experiência adquirida (ou seja, o grau de repetição das soluções), o que é aliás invocado para a escolha dos gabinetes projectistas, referindo os Serviços diversas vezes que os mesmos possuem “*Know-how*” resultante da sua “*experiência em obras semelhantes*”;
- incongruência no enquadramento das obras nas categorias para efeitos de Cálculo de Honorários, uma vez que, na proposta do projecto da 1ª fase do E.P. da Carregueira, uma das suas obras mais recentes e mais “*complexas*”, a obra foi catalogada para efeitos de Cálculo de Honorários, como sendo do tipo II, embora na resposta em sede de contraditório os serviços venham agora afirmar que a atribuição da referida categoria “*não está correctamente enquadrada*” (cfr. al. a) do n.º3.126).

Assim, considera-se que foi atribuída indevidamente a Categoria III, para efeitos de cálculo de honorários, ao projecto geral e a todas as especialidades envolvidas nos projectos analisados, à excepção do relativo ao E.P. da Carregueira (1ª fase) e de um projecto de Remodelação de Leiria.

7.5.3 Desvios de custos

Ausência de contenção dos custos das obras ⁽⁴⁸⁾, aferida pelos elevados desvios verificados ao longo das fases de implementação daquelas: “Programa de Investimentos”, projecto e valor de adjudicação da empreitada. Os acentuados desvios de custos constatados radicam em duas causas principais:

- 1ª: Na ampliação, ainda na fase de projecto, das áreas a construir/remodelar relativamente às estimadas nos “Programas de Investimentos”;
- 2ª: Na realização, já na fase de execução da obra, de “trabalhos a mais” por forma a suprir deficiências técnicas do respectivo projecto ou a satisfazer necessidades funcionais tardiamente manifestadas.

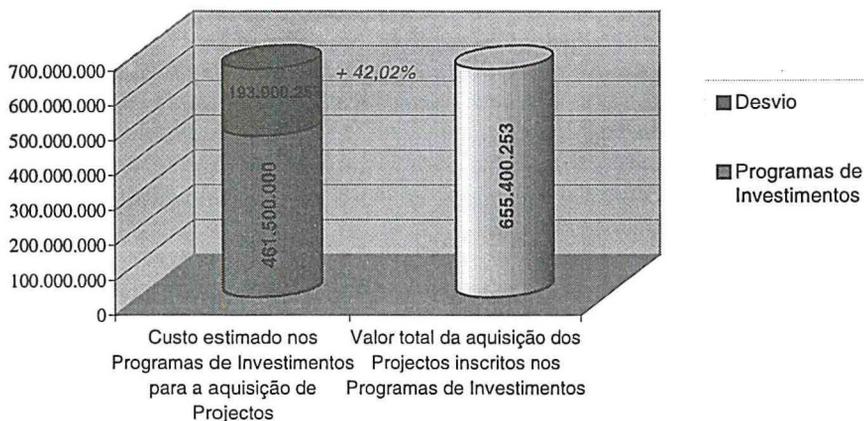
Também em alguns projectos ⁽⁴⁹⁾ se verificaram significativas discrepâncias entre o seu custo inicial e o alcançado após a sua revisão, determinada pela introdução de alterações funcionais e de ampliação de áreas, conforme já referenciado. As causas apontadas encontram a sua origem última em estimativas – orçamentais, de áreas, de conceptualização e utilização dos espaços, etc. – pouco rigorosas, patentes quer nos “Programas de Investimentos” aprovados, quer nas propostas dos projectos. A amplitude dos desvios em causa é bem expressiva, cfr. evidenciado nos gráficos seguintes.

Como se pode constatar no primeiro gráfico, a estimativa orçamental calculada pela DGSP das diversas intervenções relativas a trabalhos de construção civil a realizar nos 12 (doze) E.P.'s foi ultrapassada em + 24,37%, correspondente a um acréscimo da despesa em mais 2.545.010.000\$00 (sem IVA). Todavia, tal valor não traduz toda a realidade, pois nem todas as obras planeadas nos Programas de Investimentos foram objecto de materialização em projecto.

O aumento das estimativas dos custos das obras nos diversos estudos técnicos adjudicados conduz, necessariamente, ao aumento dos honorários calculados para a elaboração dos próprios projectos, conforme evidenciado no gráfico seguinte.

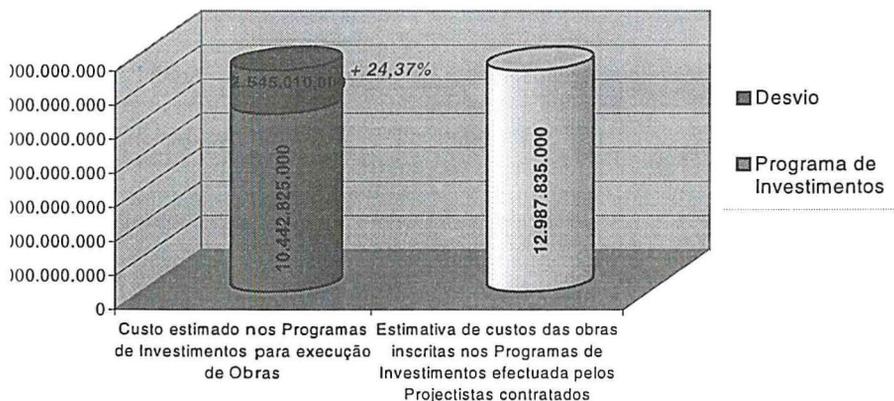
⁽⁴⁸⁾Cfr. se pode constatar relativamente a obras executadas no âmbito dos E.P.'s de Caxias, Carregueira, Tires, Coimbra, Izeda e Castelo Branco, desvios assinalados nos respectivos Anexos ao presente Relatório.

⁽⁴⁹⁾Cfr. sucedeu com projectos elaborados para os E.P.'s da Carregueira e Feminino do Norte.



Acresce que inexistem actas que documentem as alterações introduzidas nos citados estudos técnicos, dificultando, assim, a análise e caracterização física e financeira daquelas, cfr. referenciado no n° 7.3 (“Desformalização Procedimental”) do presente Capítulo.

Tais desvios evidenciam deficiente planeamento das acções a implementar e insuficiente acompanhamento e controlo – a nível técnico e financeiro – da correcção e conformidade das soluções preconizadas nos projectos adquiridos gerando, em obra, revisões e ajustamentos consubstanciados em “trabalhos a mais”. Os acentuados acréscimos



de custos obstam a uma aplicação eficiente e eficaz dos créditos orça-

mentais destinados a financiar as acções planeadas nos “*Programas de Investimentos*”, em violação do estatuído nos artigos 18º n.ºs 3 e 4 da Lei nº 6/91, de 20.02 e 22º nº 3 do DL nº 155/92, de 28.06, determinando frequentes alterações orçamentais destinadas ao reforço de dotações e/ou transferências de verbas entre programas inscritos no PIDDAC, sendo que a última das situações referidas implicou, por vezes, o abandono da implementação de algumas acções/projectos [por carências financeiras].

Em sede de contraditório, a entidade auditada, para além de particularizar alguns dos desvios verificados, atribuiu, na generalidade, tais divergências à urgência na elaboração dos referidos “*Programas de Investimentos*”, o que inviabilizou a prévia realização de um levantamento rigoroso das necessidades do sistema prisional, bem como o ulterior tratamento e quantificação da informação recolhida. A introdução de soluções inovadoras que, entretanto, se vulgarizaram no mercado da construção civil (equipamentos e materiais anti-vândalo, sanitários em inox e sistemas de intercomunicação/sinalização) contribuiu igualmente para o incremento dos desvios assinalados ⁽⁵⁰⁾. O alegado pela entidade auditada não se revela susceptível de afastar o comentário formulado por várias ordens de razões, das quais se destacam:

- a prévia existência de programas preliminares elaborados pela Secretaria-Geral do Ministério da Justiça ⁽⁵¹⁾ para os Estabelecimentos Prisionais objecto de intervenção por parte do referido departamento da Administração Central, pelo que, em relação a alguns dos estabelecimentos, a DGSP já detinha uma caracterização – ainda que sumária – das necessidades mais prementes a satisfazer;
- a existência, desde 31.08.1997, do “*Relatório Geral*” elaborado pelo Serviço de Auditoria e Inspecção da DGSP, no qual se elencam as carências mais graves de cada Estabelecimento Prisional e se fixa a respectiva lotação, sendo que o seu conteúdo poderia ter sido considerado aquando da elaboração dos “*Programas de Investimentos*” relativos aos Estabelecimentos Prisionais de Caxias, São José de Viseu e Paços de Ferreira, aprovados nos anos de 1996/1997, 1997/1998 e 1999, respectivamente.

⁽⁵⁰⁾ Cfr. alegado nos n.ºs 2.2 a 2.6, fls. 4 e 5 do articulado apresentado pela Directora da DSOI; vide ainda n.ºs 3.65 e 3.89, fls. 41 e 52, respectivamente, da mesma peça processual.

⁽⁵¹⁾ Conforme apurado pela equipa de auditoria no âmbito de contratações promovidas para a implementação de acções previstas para o Estabelecimento Prisional de São José de Viseu, cfr. referenciado no respectivo Anexo ao presente Relatório.

Os desvios ao planeado nos mencionados “*Programas*” seriam, em grande parte, desvalorizados se, como referido no presente Relatório, as alterações introduzidas nos citados instrumentos de gestão fossem previamente aprovadas pelos Ministros das Finanças, do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território e da Justiça e Ministro Adjunto, conforme prescrito no n.º 6 da RCM n.º 62/96, de 22.03.1996 ou, no caso de modificações inseridas em fase posterior (de projecto e/ou obra), pela entidade competente para autorizar o acréscimo de encargos normalmente associado às alterações aditadas. A conduta diversa seguida pela DGSP potencia a estagnação de acções (projectos e/ou obras ⁽⁵²⁾) desencadeadas por insuficiência de recursos financeiros, conforme mencionado no item “*Falta de Financiamento*”, inserto no presente Capítulo, problema nem sempre superado pelo recurso ao mecanismo das alterações orçamentais ⁽⁵³⁾ pelas razões também alegadas no citado item.

A grande falta de rigor na definição do Programa ao nível da sistematização e faseamento conduziram a Estimativas de Áreas e de Orçamentos insusceptíveis de se fazerem corresponder aos projectos e obras a que, em princípio deveriam dar origem.

A Previsão de áreas revelou-se incorrecta, pecando por defeito, não existindo qualquer justificação pormenorizada, nomeadamente e, pelo menos, nos E.P. de Tires, Izeda, Caxias, Coimbra, Silves, Castelo Branco e Linhó.

No E.P. de Leiria, no programa de investimento, a previsão de áreas é mesmo inexistente.

A entidade auditada (cfr. n.º 3.9, a pág. 22 da sua resposta, relativa ao E.P. de Tires e n.º 3.158 a pág. 87 do E.P. de Coimbra, mas generalizada a todos os outros E.P.’s) aceitou o reparo à cerca do acréscimo de áreas, mas minimizou os elevados valores em causa, esclarecendo que, afinal a área considerada no Programa era “*área útil*”, enquanto que na propostas e nos projectos se “*considerava sempre a área bruta*”.

⁽⁵²⁾ Como, por exemplo, as obras de remodelação e ampliação da Messe dos Funcionários do E.P. do Linhó, cujo projecto, apesar de concluído, não pode ser materializado por insuficiência de verbas orçamentais para o efeito, cfr. reconhecido pela entidade auditada no n.º 3.169, fls. 90 do articulado apresentado pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

⁽⁵³⁾ Cfr. aduzido nos n.ºs 2.20 e 2.21, fls. 7 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório.

Ora, no entender da D.G.S.P., o valor da área bruta seria sensivelmente superior em “30% a 80% do valor da área útil”.

Relativamente este assunto cumpre referir o seguinte:

- Não foi especificado em nenhum documento da DGSP, qual o tipo de área tipificado tanto no Programa como nas propostas, tendo-se assim entendido como grandezas do mesmo tipo e, portanto, susceptíveis de comparação;
- O intervalo de valores 30%-80% apontado como factor de acréscimo a afectar os valores de área útil para os transformar em área bruta não é correcto. Efectivamente, o índice corrente situa-se entre 15% a 25% pelo que, não é de aceitar a justificação proposta.

7.5.4 Trabalhos a Mais

Um universo substancial dos contratos de empreitadas de obras públicas analisados foi objecto de ulteriores modificações ao seu conteúdo, por forma a comportar mais trabalhos, quantitativa ou qualitativamente omissos nos respectivos “Mapas de Medições” e “Listas de Preços Unitários”. Todavia, estudadas as circunstâncias em que se sustentavam tais acréscimos de trabalhos, concluiu-se que os mesmos não se enquadravam na previsão do nº 1 do artigo 26º do Decreto-Lei nº 405/93, de 10/12, por ausência de preenchimento de alguns dos pressupostos indicados no citado artigo. Na generalidade dos casos, a realização de mais trabalhos deveu-se às incorrecções técnicas e/ou introdução de melhorias do(s) projecto(s) adjudicado(s), e não à verificação, em obra, de factos insusceptíveis de previsão (à data da elaboração do projecto disponibilizado ao empreiteiro), que alteraram, ou, de algum modo, perturbaram o plano de trabalhos aprovado, determinando a execução de trabalhos suplementares aos projectados. Alguns trabalhos aditados excederam mesmo o objecto do primitivo contrato de empreitada adjudicado, em violação do estatuído nos artigos 180º alínea a) do CPA e 26º nº 1 do citado Decreto-Lei nº 405/93, de 10/12, e em manifesta contrariedade com a jurisprudência corrente neste Tribunal, condensada no Acórdão nº 156/98, proferido em sessão de subsecção da 1ª Secção de 7 de Outubro de 1998, publicado no DR, II Série, nº 265, em 16.11.1998, para cujo conteúdo se remete.

Em sede de contraditório, a entidade auditada alega que “(...) verifica-se que há entendimento diverso por parte desse Douto Tribunal do conceito de trabalhos a mais, porquanto, para estes Serviços desde que os trabalhos se destinassem à realização da mesma empreitada, não podendo ser técnica e economicamente separados do contrato inicial, e estritamente necessários à sua boa execução final, (...), cabiam no conceito de trabalhos a mais, definido no artigo 26º do Decreto-Lei nº 405/93, de 10/12”⁽⁵⁴⁾. Porém, o alegado não procede pelas razões anteriormente afluadas: não demonstração da imprevisibilidade dos trabalhos aditados e, em certos casos, inexistência de qualquer conexão entre aqueles e o objecto contratual inicial, balizado no respectivo projecto.

Cumprе, aliás mencionar, que as divergências interpretativas referidas não são novas, pois já em sede de fiscalização sucessiva, a 2ª Secção deste Tribunal havia tecido reparos sobre o inadequado recurso a esta figura por parte dos serviços da DGSP, cfr. teor do Acórdão nº 153/95 proferido em 14.06.1995, em subsecção da 2ª Secção sobre o processo de Auditoria nº 17/94 (auditoria ao “*Programa PIDDAC – Instalação de Estabelecimentos Prisionais do Ministério da Justiça*”), em especial, fls. 20 a 23 e 25 do citado Acórdão.

De sublinhar igualmente que o actual regime – Decreto-Lei nº 59/99, de 02.03 – não só manteve o conceito de “trabalhos a mais” jurisprudencialmente advogado (cfr. se infere da leitura comparativa do artigo 26º nº 1 dos Decretos-Lei citados), como reduziu substancialmente a faculdade da sua aplicação, atenta a instituição, pelo legislador, de um novo mecanismo de controlo dos custos, plasmado no artigo 45º do mencionado no Decreto-Lei nº 59/99.

Anota-se, no entanto, que o recurso indevido ao conceito de “trabalhos a mais” não acarreta qualquer censura ao procedimento uma vez que o ajuste directo é admissível em toda a área de actuação em causa (DL nº 46/96).

⁽⁵⁴⁾ Cfr. consta no nº 3.36, a fls. 34 do articulado oferecido pela Directora da DSOI em sede de contraditório; vide, ainda, n.ºs 3.180 a fls. 94, 3.200 a fls. 106 e 3.271.14 a fls. 152 da mesma peça.

7.5.5 Ausência de prévia caracterização dos terrenos de implantação das obras

Alguns dos “trabalhos a mais” analisados no âmbito da presente acção ⁽⁵⁵⁾ fundaram-se na deficiente/omissa caracterização do terreno de implantação das respectivas obras.

Tal caracterização deverá constar, obrigatoriamente, na “*Memória descritiva e justificativa*” dos projectos de execução adquiridos, cfr. resulta do disposto no artigo 7º, nº 2, alínea a) das “*Instruções para o cálculo dos honorários referentes aos projectos de obras públicas*”, e no artigo 60º, nºs 3 e 4 do Decreto-Lei nº 405/93, de 10/12, e os estudos complementares em que a mencionada caracterização se baseia deverão ser promovidos em fase anterior ou simultânea à aquisição do projecto visado – e não na fase de execução dos trabalhos de construção civil ⁽⁵⁶⁾. A adopção de conduta diversa potencia a ulterior necessidade de ajustar o projecto às condições locais existentes, com os consequentes atrasos na sua implementação e acréscimos de despesa.

7.5.6 Projectos – Análise do Conteúdo e Qualidade

A especialização técnica dos projectistas - que alegadamente justificou a escolha daqueles - responsáveis pela elaboração dos projectos concernentes à “*Remodelação do Edifício da Enfermaria*” e “*Construção de um Edifício para alojar a Central Térmica*” para o E.P. de Leiria veio a revelar-se parcialmente gorada pela ulterior verificação de erros e omissões nos estudos realizado.

Constatou-se a existência de processos de projectos e obras incompletos, sem inclusão de Cadernos de Encargos e sem acompanhamento técnico e controlo rigoroso por parte da D.G.S.P.

7.5.7 Pagamentos

A entrega antecipada e, num curto lapso de tempo dos Estudos ou o pagamento de avultadas verbas de Autos de Medição relativos a prazos de execução curtos ou irrealistas como aconteceu amiudadas vezes

⁽⁵⁵⁾ Como nos casos de empreitadas executadas no âmbito dos EP's da Carregueira, Leiria e São José de Viseu, cfr. relatado nos respectivos Anexos ao presente Relatório.

⁽⁵⁶⁾ Como sucedeu no 1º adicional à empreitada de construção do EP da Serra da Carregueira, cfr. relatado no respectivo Anexo.

no mês de Dezembro, por exemplo em Coimbra, Tires, Feminino do Norte, à semelhança, aliás, de outras situações relativas a outros EP'S, além de indiciar falta de fiabilidade de documentos da entidade auditada, é revelador de um deficiente acompanhamento do processo, nomeadamente, na sua vertente financeira, por concentrar no período final do ano, a liquidação de verbas ainda disponíveis.

7.5.8 Realização de despesas sem prévia anuência do Ministro das Finanças

Na realização de despesas decorrentes de adjudicações de serviços aliçadas no disposto no artigo 36º nº 1 alínea c) do Decreto-lei nº 55/95, de 20.03⁽⁵⁷⁾, a DGSP, em violação do disposto no artigo 8º nº 4 do mesmo Decreto-Lei, não diligenciou a obtenção da prévia anuência do Ministro das Finanças.

Confrontada com a ilegalidade apontada, a entidade auditada alegou que, atendendo ao regime excepcional consagrado no Decreto-Lei nº 46/96, de 14.05, tal formalidade estaria dispensada⁽⁵⁸⁾.

Porém, o alegado pelos Serviços não se coaduna com o quadro legal definido pelo citado Decreto-Lei nº 46/96, uma vez que este apenas dispensou a prática de formalidades atinentes aos processos de contratação pública regulados no Decreto-Lei nº 55/95, de 29.03 e no Decreto-Lei nº 405/93, de 10.12, e não ao processo de realização de despesas públicas, disciplinado nos artigos 7º a 16º do primeiro dos referidos diplomas legais (Decreto-Lei nº 55/95), mantendo-se, consequentemente, a observação formulada.

⁽⁵⁷⁾ Como as mencionadas no âmbito dos Estabelecimentos Prisionais do Linhão, Carregueira, Feminino do Norte, Tires, Coimbra e Castelo Branco, cfr. documento nos respectivos anexos ao presente relatório.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. consta no nº 3.6 a fls. 21 do articulado subscrito pela Directora da DSOI, apresentado em sede de contraditório; ibidem nos números 3.182.5 a fls. 96, 3.113 a fls. 67, 3.156 a fls. 86 e 3.254 a fls. 125.

RELATÓRIO DE AUDITORIA 9/2000

AUDITORIA / CÂMARA MUNICIPAL DE LAGOA / AUDIÊNCIA DE INTERESSADOS / AVALIAÇÃO CURRICULAR / REGULARIZAÇÃO DE SITUAÇÕES / RENOVAÇÃO DO CONTRATO / CONTRATO DE TRABALHO A TERMO CERTO / CABIMENTO DE VERBA IRREGULAR

O Conselheiro Relator
Alfredo Jaime Menéres Barbosa

11.07.2000

ASSUNTO:

ACÇÃO DE FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE À CÂMARA MUNICIPAL DE LAGOA

CONCLUSÕES

Conclui-se que, **de um modo geral**, os procedimentos seguidos pela Autarquia para a realização de despesas com o pessoal observam as normas legais.

Constituem **excepção** a esta ilação as seguintes situações:

1. Na prática, **não foi efectuada a audiência dos interessados**, uma vez que a homologação das actas com as listas classificativas foi efectuada na mesma data da elaboração dos projectos dessas listas, o que viola o disposto no artigo 3º do Decreto Lei nº 215/95, de 22 de Agosto - **ponto 2.1.1. e alíneas c) a d) do ponto 2.1.2.**;
2. Constatou-se também, que apesar de nas ofertas públicas de emprego publicitadas na “Gazeta de Lagoa”, se referir que os métodos de selecção a ter em conta serão a avaliação curricular e a entrevista profissional de selecção, na realidade, **apenas foi feita aos candidatos, a entrevista profissional de selecção, em que se tinha em conta o perfil, o currículo e a experiência profissional dos candidatos**. De salientar também que, ainda que a avaliação curricular seja referida como méto-

- do de selecção, **em nenhuma fase do procedimento é solicitado aos candidatos a apresentação de curriculum vitae - alínea e) do ponto 2.4.2;**
3. **Divergência no prazo para apresentação de candidaturas** fixado no Diário da República e no órgão de comunicação social de expansão nacional - **alínea a) do ponto 2.1.2.;**
 4. **Publicitação no Diário da República, do extracto relativo à nomeação ao invés de se ter publicitado o contrato administrativo de provimento - alíneas b) a d) do ponto 2.1.2.;**
 5. **Inobservância do calendário fixado no artigo 4º do Decreto Lei nº 195/97, de 31 de Julho, com a alteração dada pelo Decreto Lei nº 256/98, de 14 de Agosto, para se proceder à abertura dos concursos para integração dos trabalhadores em situação precária - alíneas a) a d) do ponto 2.2.1. e alíneas a) a e), g) e h) do ponto 2.2.2.;**
 6. **A integração não foi efectuada na categoria correspondente às funções efectivamente exercidas ou de acordo com a categoria mencionada no contrato de trabalho a termo certo, conforme preceitua o artigo 3º do Decreto Lei nº 195/97, de 31 de Julho, com a redacção dada pelo Decreto Lei 256/98 - alíneas c), e), f) e terceiro parágrafo da alínea g) do ponto 2.2.1.;**
 7. Nos maioria dos processos de integração de pessoal em situação precária, **não se indicou correctamente a origem das vagas;**
 8. Nos avisos de concurso para regularização de situações profissionais precárias, **não foram indicados os requisitos especiais de admissão - pontos 2.2.1. e 2.2.2.;**
 9. **Os contratos de trabalho a termo certo encontram-se deficientemente fundamentados de facto,** o que impossibilita a sua integração numa das alíneas do nº 2 do artigo 18º do Decreto Lei nº 427/89, de 7 de Dezembro, com a redacção dada pelo Decreto Lei nº 218/98, de 17 de Julho - **alínea b) do ponto 2.4.2.;**
 10. **A publicitação de algumas contratações, identificadas na alínea e) do ponto 2.4.2. foram efectuadas no último dia para apresentação**

de candidaturas, pelo que não se respeitou o n.º 1 do artigo 19.º do Decreto Lei n.º 427/89, de 7 de Dezembro;

11. **O contratado F1**, apesar de ter celebrado três contratos de trabalho a termo certo com objectos diferentes, **tem vindo a exercer sempre as funções de auxiliar de serviços gerais** o que viola o disposto nos n.ºs 1 e 6 do artigo 20.º do Decreto Lei n.º 427/89, de 7 de Dezembro, com a redacção dada pelo Decreto Lei n.º 218/98, de 17 de Julho - **alínea f) do ponto 2.4.2.**;
12. No que se concerne aos **contratos de trabalho a termo certo que foram objecto de renovação**, não foi efectuada a **comunicação escrita da mesma aos interessados como exige o n.º 4 do artigo 20.º do Decreto Lei n.º 427/89, de 7 de Dezembro - alínea g) do ponto 2.4.2.**;
13. Refira-se ainda que, com excepção dos procedimentos para contratação a termo certo n.ºs 2, 12, 13 e 14, **não foi realizada a audiência prévia dos interessados**, de acordo com o consagrado no artigo 100.º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo - **alínea i) do ponto 2.4.2**
14. **Todos os contratos de prestação de serviços foram formalizados sem precedência de qualquer procedimento prévio**, o que viola o disposto no n.º 7 do artigo 31.º do Decreto Lei n.º 55/95, de 29 de Março com a redacção dada pelo Decreto Lei n.º 80/96, de 21 de Junho - **ponto 2.5.**;
15. **As informações de cabimento de verba foram prestadas em data posterior à autorização da despesa**, sendo certo que em nenhum caso se constatou falta de verba orçamental para se proceder aos pagamentos;
16. Nos processos relativos às situações de acumulação de funções verificou-se a **existência de dois requerimentos incompletos**, uma vez que omitiram o valor da remuneração a auferir, como preceitua a alínea c) do artigo 8.º do Decreto Lei n.º 413/93 - **alínea b) do ponto 2.3.**;

FISCALIZAÇÃO SUCESSIVA

(2ª SECÇÃO)

RELATÓRIO DE AUDITORIA 33/2000

AUDITORIA / AUDITORIA DE GESTÃO / PIDDAC / TRABALHOS A MAIS / ESTABELECIMENTOS DE ENSINO / PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA INCORRECTA / ENCARGOS PLURIANUAIS / DEFICIÊNCIA DE PROJECTO / HIGIENE E SEGURANÇA NO TRABALHO / ATRASOS NA EXECUÇÃO / DESVIO NOS CUSTOS

O Conselheiro Relator
José Alves Cardoso

15.06.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA DE GESTÃO AO PROGRAMA PIDDAC "INSTALAÇÕES PARA OS ENSINOS BÁSICO E SECUNDÁRIO" (ESPECIALMENTE DIRECCIONADA AOS TRABALHOS A MAIS)

1.1 Conclusões

1.1.1 *Planeamento do Programa*

- a) Constitui prática das DRE a inscrição em PIDDAC de um determinado número de projectos, sabendo-se, à partida, que nem todos se concretizarão nesse ano, segundo uma estratégia de “overbooking” que protege as DRE de uma eventual baixa execução. **(5.2.1 al. c)**
- b) Alguns projectos são inscritos com uma pequena verba apenas para “abrir a inscrição em PIDDAC”. Esta situação desvirtua o verdadeiro carácter de uma Programação financeira. **(5.2.1 al. c)**
- c) O Mapa XI do OE não inclui os projectos a lançar em anos seguintes, nem aqueles que foram finalizados em anos anteriores. Assim, os valores plurianuais para o Programa não reflectem a totalidade da despesa efectivamente realizada e/ou a realizar. **(5.2.1 al. c)**

- d) Verificou-se em todas as DRE que parte substancial dos problemas do planeamento de construção de escolas estão relacionados com:
- ◇ Escolha pouco selectiva dos terrenos apresentados pelas Câmaras Municipais;
 - ◇ Falta de levantamentos topográficos atempados dos terrenos;
 - ◇ Reconhecimentos geológicos e geotécnicos dos terrenos existentes;
 - ◇ Projectos de execução pouco rigorosos e deficientemente medidos devido, em grande parte, à pressão política e social exercida sobre as DRE no sentido de, uma vez aprovada a Escola em sede de PIDDAC desse ano, esta fique em condições de entrar em funcionamento no ano escolar seguinte. **(5.2.4)**

1.1.2 Disponibilização de Terrenos

- a) Na aprovação dos terrenos cedidos pelos municípios, verificou-se que as DRE não têm grandes possibilidades de escolha, atendendo a que:
- ◇ A disponibilidade de terrenos é limitada;
 - ◇ Os terrenos com melhores características orográficas e geotécnicas são mais caros, designadamente se implicarem expropriações, e tornam-se apeteceíveis para outros fins;
 - ◇ Os municípios garantem para si os terrenos com maior potencial para habitação a custos controlados e outros fins, com preços de construção acessíveis. **(6.2.1)**
- b) Nos projectos auditados verificaram-se as situações seguintes:
- ◇ Fundações indirectas por estacas, com os correspondentes encargos avultados e agravados por não terem sido previstos no projecto posto a concurso;
 - ◇ Terrenos com declives superiores a 5% e até 10%, exigindo grandes movimentos de terras e a construção de taludes, contenções, muros de suporte, rampas e escadarias que agravaram substancialmente o valor das empreitadas;
 - ◇ Acentuado desnível entre o recinto escolar e as áreas adjacentes, com problemas de segurança e acessibilidade, os quais, contudo, foram bem “resolvidos” pelas DRE;

- ◇ Linhas de água confinantes aos terrenos, que obrigaram a desvios, estabilização de margens e entubamentos, cujos custos foram suportados pelas DRE;
- ◇ Níveis freáticos altos, com os encargos inerentes às redes de drenagem e de impermeabilização de pavimentos em espaços especiais;
- ◇ Necessidade de demolição de construções existentes e principalmente de desvio/desactivação de linhas aéreas de alta tensão, com a agravante de os contactos com a EDP não terem sido, por vezes, céleres e ajustados às necessidades de disponibilização dos terrenos para a construção. **(6.2.1 al. a)**

c) São de salientar os aspectos positivos seguintes:

- ◇ Os terrenos estão, em geral, bem inseridos no tecido urbano;
- ◇ As Escolas estão dotadas no exterior, quer a custas dos municípios quer das DRE, com parques de estacionamento que permitem responder às necessidades diárias de professores e alunos e às actividades extra-escolares, com a abertura do pavilhão gimnodesportivo à comunidade local;
- ◇ A orientação geral das Escolas é geralmente boa, não se tendo observado terrenos com encostas voltadas ao quadrante Norte;
- ◇ A configuração dos terrenos permite, em geral, uma implantação satisfatória dos edifícios e campos de jogos, embora por vezes agravada por escadas, muros e rampas que prejudicam a articulação entre os diversos espaços escolares. **(6.2.1 al. b)**

1.1.3 - Projectos de Execução

Pela observação sumária das peças escritas e desenhadas dos projectos de execução postos a concurso pela da análise dos termos adicionais e erros e omissões do projecto, verificou-se o seguinte:

- a) Os levantamentos topográficos nem sempre existem e por vezes estão desactualizados ou são imprecisos.
- b) Não são efectuadas sondagens geotécnicas do terreno de fundação para ajustar o projecto-tipo ou projectos especiais de fundações às características geológicas e geotécnicas do solo e para se elaborarem projectos de escavação, contenção e drenagem.

- c) Não se registam observações minuciosas do terreno para conhecimento visual de eventuais linhas de drenagem natural, entretanto criadas, e da existência de linhas aéreas de transporte de energia, muros, construções e zonas confinantes com o terreno da Escola, para que sejam tomadas medidas coordenadas e urgentes.
- d) Não são tomadas por escrito as medidas urgentes e coordenadas para a remoção das existências no terreno e de pressão junto dos municípios para a definição das cotas dos terrenos ou infra-estruturas envolventes aos terrenos das Escolas.
- e) Os projectos de execução de arquitectura e estrutura são muitas vezes deficientemente adaptados ao terreno e com indefinições e, na maior parte dos casos, o trabalho do medidor-orçamentista não tem rigor.
- f) Os projectos de execução dos arranjos exteriores não existem: são desenvolvidas plantas de implantação e de pavimentos, mas não há cortes de terreno para estabelecimento de plataformas, taludes, muros de suporte e vedações necessárias.
- g) Os projectos de execução de fundações são baseados numa determinada altura de escavação e profundidade do “fixe”, pelo que grandes alturas de aterros ou de depósitos de detritos ou lixos exigem fundações indirectas com pegões ou estacas, com os encargos inerentes não previstos no projecto.
- h) Os projectos das instalações eléctricas e telefónicas não foram renovados com vista à sua adaptação à existência de salas de informática, INTERNET e centrais telefónicas digitais, ao mesmo tempo que as redes de gás quer interiores quer exteriores tiveram que sofrer, na maior parte dos casos, profundas alterações, passando a fonte do gás de cabines de garrafas para depósitos, com os consequentes aumentos de custos.
- i) Não se verificou que as DRE tenham nomeado coordenadores de segurança do projecto, conforme se exige no DL n° 155/95, de 1 de Julho.
- j) A maior parte das empreitadas não dispõem de Plano de Segurança e de Saúde, o qual é obrigatório, e, por vezes, não se efectuou o envio de avisos prévios de início de trabalhos às Delegações Regionais de Inspeção de Trabalho, previstos no art. 7° (Anexo III) do DL n° 155/95, de 1 Julho. **(6.2.2)**

1.1.4 - Regime Jurídico das Empreitadas

- a) A maior parte dos concursos lançados pela DREL e pela DREC são exclusivamente em regime de série de preços.
- b) Nas outras DRE é utilizado, geralmente, o regime misto: edifícios por preço global e o resto da empreitada por série de preços. Há pequenas variações, como a de se integrarem os balneários, campos de jogos e PT na empreitada por série de preços.
- c) As empreitadas exclusivamente por série de preços reflectem a falta de confiança que as DRE depositam nas medições e nos projectos que põem a concurso, sendo esta a forma como ultrapassam as indefinições dos projectos, desajustamentos na implantação, falta de projectos de arranjos exteriores e medições virtuais.
- d) A fiscalização das empreitadas por série de preços tem maiores exigências técnicas de controlo e medição dos trabalhos, o que não se compadece com fiscais não residentes ou a tempo parcial, como se verificou em grande parte das obras analisadas. **(6.2.3)**

1.1.5 - Erros e Omissões do Projecto

- a) Os erros e omissões do projecto tem prazos próprios de reclamação por parte do empreiteiro e de notificação da decisão do dono da obra, nos termos do art. 13º do DL nº 405/93, de 10 de Dezembro.

Verificou-se, nalgumas situações, a falta de notificação do empreiteiro pela DRE, dentro do prazo legal, sobre a sua decisão relativamente aos erros e omissões, embora os empreiteiros não fizessem valer a estatuição legal de considerar tais reclamações tacitamente aceites (art. 13º, nº 4, do DL nº 405/93). **(6.2.4)**

- b) Na generalidade dos casos dos projectos-tipo, a fiscalização por parte das DRE ou por estas contratada actuou como projectista, porque foi mandatada para efectuar a apreciação dos erros e omissões. **(6.2.4)**

1.1.6 - Trabalhos a Mais

- a) As empreitadas têm em geral trabalhos a mais com preços contratuais e trabalhos a menos e trabalhos a mais com preços acordados, aos quais as DRE chamam de “imprevistos”. **(6.2.5)**
- b) Como regra, as fiscalizações apresentam as medições totais dos vários artigos sem qualquer suporte técnico que permita verificar a validade das quantidades totais, existindo casos, por exemplo, em que se reclama o pagamento adicional de dezenas de milhares de contos de “movimentos de terras” - milhares de m³ de terras escavadas, aterradas e transportadas para vazadouro ou de empréstimo - sem que se justifiquem estas quantidades totais, de acordo com os perfis do terreno e respectivos cálculos de volumes de terras. **(6.2.5)**
- c) Os trabalhos a mais não decorrem de circunstâncias imprevistas à execução da obra, mas de deficiências de previsão de projectos, de falta/deficiência de medições detalhadas e de alterações qualitativas e de funcionalidade ordenadas pelo dono da obra, não cabendo na previsão do art. 26º do DL nº 405/93, de acordo com a jurisprudência mais recente do Tribunal de Contas, e tendo, consequentemente, sido preterido o procedimento adequado à formação dos respectivos contratos. **(6.2.5)**

1.1.7 - Prorrogações de Prazo e Recepção Provisória das Empreitadas

- a) As prorrogações de prazo que foram concedidas basearam-se em geral em trabalhos a mais, da mesma espécie ou de natureza diferente, no mau tempo que dificultou o acesso à obra e o ritmo dos trabalhos e na impossibilidade de se poderem iniciar certos trabalhos por impedimentos no terreno, designadamente a existência de linhas aéreas de alta tensão. **(6.2.6)**
- b) As recepções provisórias dos trabalhos das 1ª e 2ª fases são nalguns casos coincidentes, apesar de terem datas previstas de conclusão distintas. Na generalidade dos casos não há autos de vistoria para recepção provisória e as datas dos autos de recepção são muito posteriores às datas contratuais de conclusão. **(6.2.6)**

1.1.8 - Fiscalização

- a) A fiscalização das empreitadas esteve a cargo das DRE ou foi contratada no exterior, tendo-se verificado que:
- ◊ Conforme resulta dos quadros de pessoal técnico das DRE, há uma situação geral deficitária de engenheiros e fiscais para desempenharem, em regime de tempo inteiro, as funções que competem à fiscalização, nos termos do art. 161º do DL nº 405/93, de 10/12. Por este motivo, os agentes de fiscalização são também envolvidos em actividades de manutenção de Escolas, elaboração de projectos e outras. A fiscalização é geralmente assumida em obra, uma vez por semana, através da visita do engenheiro-fiscal, e ainda, com mais regularidade, pelo fiscal.
- b) As DRE não dispõem de Normas Internas de Procedimentos que, para a Fiscalização, seriam complementadas com as estabelecidas regulamentarmente e constituiriam um auxiliar aos agentes da fiscalização para desempenharem as suas funções com rigor e eficiência. **(6.2.7)**
- c) As exigências especiais de fiscalização das empreitadas de construção das Escolas apresentam as justificações seguintes:
- ◊ As obras desenvolvem-se a um ritmo acelerado de modo a que a conclusão da 1ª fase tenha lugar antes do início do ano escolar;
 - ◊ Os trabalhos por série de preços requerem um acompanhamento diário que permita proceder ao controlo da qualidade e à medição dos trabalhos que, por vezes, ficam encobertos ou inacessíveis;
 - ◊ Há necessidade de tomar decisões urgentes sobre projectos deficientes e desadaptados ao terreno. **(6.2.7)**
- d) O controlo efectuado pela fiscalização mostrou-se insuficiente quer no acompanhamento da execução das obras quer na elaboração de documentos que suportem um sistema de reporte de informações auxiliar da gestão na monitorização e controlo aos diversos níveis, designadamente técnico, financeiro, físico e temporal. **(6.3.2)**
- e) O acompanhamento técnico dos empreendimentos é deficiente, por inexistência de segregação de funções, uma vez que os agentes de fiscalização são também envolvidos em actividades de manutenção de Escolas, elaboração de projectos e outros trabalhos complementares.

(6.3.2)

- f) Não se detectaram sistemas de informação e de comunicação ao nível do Programa que permitam recolher e trocar as informações necessárias à condução, à gestão e ao controlo das operações. Sem estes sistemas, as DRE e a Tutela não conseguem ultrapassar as disfunções detectadas e evidenciadas. **(6.3.2)**

1.1.9 - Prazos de Execução

O prolongamento máximo na duração da construção dos empreendimentos verificou-se na Escola EB 2, 3 do Casal de Cambra (18 meses) da DREL. Outros empreendimentos que tiveram atrasos significativos na sua execução, foram as Escolas EB 2, 3 de Fornos de Algodres e EB 2, 3 de Sever do Vouga, ambas da DREC (16 meses). **(6.1.7)**

1.1.10 - Desvios nos Custos dos Empreendimentos

- a) Em 3 anos, o Programa originou um esforço financeiro suplementar de Esc. 4 422 455 013\$00 relativo a trabalhos a mais. **(6.1.6)**
- b) Foram detectados empreendimentos com agravamento significativo de custos, em consequência de elevados trabalhos a mais, como nos casos das Escolas de EB 2, 3 de Loriga - DREC, ES Alto de Santa Catarina - DREL e EB 2, 3 de Miragaia - DREN. **(6.1.3)**
- c) Os casos das Escolas EB 2, 3 de Vila Boim - DRE Alentejo, EB 2, 3 Vasco da Gama (EXPO/98) - DREL e EB 2, 3 de Miragaia - DREN, foram os empreendimentos onde o custo do m² de construção dos edifícios mais se afastou do custo médio nacional por m². **(6.1.4)**
- d) O custo máximo do m² de construção de arranjos exteriores verificou-se no empreendimento da Escola EB 2, 3 de Miragaia - DREN. Este máximo atingiu 6 vezes o custo médio nacional. **(6.1.5)**

1.1.11 - Pessoal

- a) Há uma situação geral deficitária de engenheiros e fiscais para desempenharem, em regime de tempo inteiro, as funções que competem à fiscalização. (5.2.2.)
- b) As limitações de quadros técnicos ao nível de arquitectos nas DRE Norte, Centro, Alentejo e Algarve e a falta de uma Divisão de Projectos dificultam a elaboração de projectos de qualidade. (5.2.3)

1.1.12 - Caracterização da Rede Escolar

- a) A DREN assegura a nível nacional a orientação, coordenação e apoio ao maior número de alunos do Ensino Básico, de Docentes e de Escolas da Rede Pública. (6.1.9)
- b) A população em idade escolar está a diminuir de acordo com as estatísticas elaboradas e apresentadas pelo INE.
- c) A manterem-se as actuais tendências haverá, a médio prazo, uma redução acentuada de população escolar em todas as regiões do País. (3.3)

1.1.13 - Avaliação

- a) Os Programas do Governo e as GOP explicitam de forma clara e constante os objectivos relativos às infra-estruturas escolares, embora sem quantificar, ou quantificando de modo global, as principais metas a atingir. Estes objectivos e metas não encontraram tradução em instrumentos de planeamento - Planos de Actividade e Planos de Médio e Longo Prazos - que quantificassem de forma precisa, no tempo e no espaço, as acções a desenvolver no sentido da concretização do Programa "Instalações para os Ensinos Básico e Secundário". (3.1.3)
- b) Não existe um sistema de avaliação do processo de construções escolares seja na perspectiva da concepção do Programa seja na concepção técnica dos projectos. (6.3.2)

- c) Não existe informação relativa às utilidades estratégica e substantiva do Programa de forma a saber-se em que medida os seus resultados influenciaram em termos de reconceptualização das orientações. **(6.3.2)**
- d) Verificou-se a ausência de indicadores físicos que se constituíssem como verdadeiras metas a realizar no âmbito do Programa e que contribuísem igualmente para a sua própria credibilidade e visibilidade externa. **(6.3.1)**
- e) O financiamento aprovado e canalizado para o Programa não consegue colmatar as dificuldades de execução de projectos já iniciados ou previstos. **(6.3.1)**
- f) A ausência de objectivos qualificados e de indicadores físicos dificulta a avaliação em termos de eficácia dos Investimentos. **(6.3.1)**
- g) A inexistência de contabilidade analítica, ao nível de cada empreendimento (projecto), impede as DRE de conhecerem os custos reais do investimento. **(6.3.2)**
- h) Não se detectaram sistemas de auto-avaliação do Programa, a nível das DRE, com vista a:
 - ◊ Efectuar uma apreciação da realidade intrínseca do Programa, verificando a validade da programação;
 - ◊ Verificar a forma como o Programa foi concretizado para satisfazer a população escolar;
 - ◊ Determinar se os custos foram desproporcionados relativamente às vantagens (análise de custo - benefício e de custo - eficácia). **(6.3.2)**
- i) As DRE não dispõem de inventário das escolas e de pavilhões desportivos que lhes permitam assegurar uma gestão eficaz. **(5.2.5)**
- j) A distribuição plurianual da despesa do Programa aparece apenas para efeito de inscrição no PIDDAC, mas não depende de uma programação financeira rigorosa, porque as DRE não dispõem de contabilidade ao nível de cada projecto e, conseqüentemente, não efectuem o apuramento dos custos reais já realizados e o registo dos compromissos assumidos. **(5.2.1)**

- k) Verificou-se a inexistência de uma verdadeira gestão económico-financeira, ao nível dos empreendimentos (projectos), nas DRE, face à falta de contabilidade analítica que as impede de conhecer os custos reais. (5.2.1)
- l) Relativamente aos edifícios escolares, a gestão está centralizada na DGP e cinge-se aos limites de mero inventário. (5.2.5)
- m) Os PA apresentados pelas DRE fixam, de uma forma genérica, objectivos de gestão e planeamento ao nível das construções escolares que não são cobertos por acções devidamente quantificadas, nem calendarizadas. Verifica-se, assim, o estabelecimento de intenções reduzidas nas suas ambições. (5.3)
- n) Apenas os RA da DRE Norte, de 1997 (avaliações intercalar), e da DRE Algarve, de 1993 a 1998, cumpriram as funções essenciais de avaliar resultados e apurar e determinar as causas dos desvios. Nenhum dos RA está aprovado pela Tutela. (5.3)

RELATÓRIO DE AUDITORIA 39/2000

AUDITORIA / INSTITUTO PORTUGUÊS DO LIVRO E DAS BIBLIOTECAS / EXECUÇÃO POR PROJECTO / APOIO FINANCEIRO / BOLSEIRO / PAGAMENTOS INDEVIDOS

O Conselheiro Relator
João Pinto Ribeiro

15.06.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA AOS APOIO CONCEDIDOS NO ÂMBITO DO PROGRAMA "IPLB - PROMOÇÃO DO LIVRO".

CONCLUSÕES

Referem-se em seguida as conclusões da análise efectuada, sem incluir as repostas do IPLB, parcialmente transcritas nos respectivos pontos do relatório, sendo de referir que de um modo geral o Instituto acolheu as recomendações do Tribunal.

1 Execução orçamental do Programa "Promoção do Livro"

A CGE regista como "pagamentos efectuados" as verbas requisitadas e transferidas para o IPLB (531.964 contos). Quanto à utilização dessas verbas, verificou-se que este Instituto não as utilizou na totalidade, tendo reposto o saldo não utilizado, no montante de 6.862 contos, representando uma sobreavaliação da despesa orçamental de 1998 e uma sobreavaliação da receita orçamental de 1999, uma vez que foi reposta neste ano. Esse montante não utilizado (reposto) representou 1,3% das verbas requisitadas pelo IPLB para execução do Programa.

(Cfr. ponto 3.2)

2 Execução por Projecto

Relativamente à execução por projecto, embora se saliente o facto de o IPLB ter procurado através da criação de oito projectos distintos, uma melhor especificação das despesas que compõem o Programa, o âmbito de alguns projectos não está bem delimitado, tendo-se verificado que despesas da mesma natureza foram realizadas por conta de dois projectos (por exemplo a comparticipação nas despesas de deslocação de escritores a feiras do livro internacionais ou outros eventos literários no estrangeiro nos projectos "Promoção da Leitura" e "Promoção da Literatura").

Assim, embora tenham sido criados projectos específicos, alguns incluem despesas que não lhe dizem respeito (caso do Projecto "Observatório do Livro", que inclui também despesas relativas a prémios literários e a júris de concursos).

Situação particular verifica-se no Projecto "Apoio à Edição", no qual um terço da sua execução financeira respeita à concessão de um subsídio à Associação Portuguesa de Editores e Livreiros e a apoios atribuídos a diferentes entidades para a concessão de prémios literários e financiamento de outras actividades. Tais despesas, que totalizam 55.547 contos, não deveriam ter sido processadas por conta deste projecto, por desvirtuarem a sua execução financeira quanto aos apoios pagos no âmbito do "Apoio à Edição".

Assim, considera-se necessária uma melhor delimitação das despesas a realizar por conta de cada projecto por forma a tornar mais rigorosa a apresentação da execução financeira por projecto.

(Cfr. pontos 4.1.8, 4.2, 4.4, 4.6 e 4.7.2)

3. Regulamentação da concessão, pagamento e controlo dos apoios

Apenas existe legislação regulamentadora para os apoios concedidos na área das Bolsas de Criação Literária (no âmbito do projecto "Apoio ao Estudo") e legislação que estabelece os objectivos e os eixos de acção no âmbito do projecto "Rede Bibliográfica da Lusofonia".

Relativamente aos restantes projectos, as normas sobre a atribuição dos apoios, o seu pagamento e controlo, bem como as obrigações a cumprir pelos beneficiários, têm sido estabelecidas, em regra para cada período anual, por despacho do Ministro da Cultura, sob proposta do IPLB.

Relativamente à contratualização dos apoios concedidos, em 1998 existia apenas nas Bolsas de Criação Literária, em que é celebrado um “termo de concessão” com o bolseiro, e no âmbito dos projectos “PALESE - Apoio à Leitura em Suportes Especiais” e “Rede Bibliográfica da Lusofonia”, em que são celebrados contratos-programa com as Câmaras Municipais.

Assim, considera-se necessária a definição de um quadro regulamentar e de instrumentos contratuais que estabeleçam para os diferentes tipos de apoios, nomeadamente, os seus objectivos, condições de acesso, critérios de selecção das candidaturas, natureza das despesas apoiáveis e regras de cálculo dos apoios, obrigações dos beneficiários e a metodologia de controlo e acompanhamento.

(Cfr. ponto 2.2)

4. Listagens relativas aos apoios homologados e actas dos júris de selecção

No "Apoio à Edição", após o processo de selecção, o IPLB submete à homologação do Ministro da Cultura as listagens das obras a apoiar onde consta, nomeadamente, o montante e as modalidades de apoio. De notar que as várias folhas que por vezes compõem essas listagens deveriam ser rubricadas, como é norma corrente noutros sistemas de apoio sujeitos a homologação. De modo semelhante, tratando-se de actas de júris de selecção compostas de várias páginas, além de devidamente assinadas na última página por todos os seus membros, como se constatou nos processos analisados, deverão também ser rubricadas nas restantes páginas, dada a importância dos documentos desta natureza, o que não sucedeu relativamente às Bolsas de Criação Literária.

(Cfr. ponto 4.1.2 e 4.7.1)

5. Regulamento sobre a concessão de Bolsas de Criação Literária e controlo dos rendimentos dos bolseiros

Nos termos do artº 6º da Portaria nº 517/96, de 26 de Setembro (Regulamento de atribuição de Bolsas de Criação Literária em vigor em 1998) e do “*Termo de Concessão da Bolsa de Criação Literária*”, durante o período de concessão da bolsa, o bolseiro não pode beneficiar, em regime de contrato de trabalho subordinado, de qualquer vencimento concedido por entidade pública ou privada. Pela Portaria nº 933/98, de 28 de Outubro, o artº 6º do Regulamento foi alterado, passando a abranger também a situação dos trabalhadores por conta própria, para os quais a concessão da bolsa implica a suspensão da sua actividade durante o período daquele apoio.

O IPLB não efectua actualmente o controlo *a posteriori* dos rendimentos do trabalho durante o período em que são auferidas as bolsas, pelo que deverá estabelecer procedimentos no sentido desse controlo, verificando o cumprimento pelo bolseiro do disposto no artº 6º do Regulamento. Relativamente à verificação através das declarações e notas de liquidação do imposto sobre o rendimento, o Tribunal recomenda que seja efectuada uma análise comparativa dos regulamentos de atribuição de apoios de natureza semelhante, em especial de outras bolsas, e dos casos em que sejam exigidos esses documentos comprovativos dos rendimentos, sendo, em consequência, alterado o Regulamento de atribuição das Bolsas de Criação Literária, por forma a permitir um controlo adequado do cumprimento da referida obrigação.

(Cfr. ponto 4.7.1)

6. Controlo das tiragens no apoio à edição

Tal como se havia verificado na auditoria anterior (relativa aos apoios à edição em 1990, ano em que o regulamento em vigor do "apoio à edição" previa a realização pelo ex-IPLL do controlo de tiragens, o que não era efectuado), continua a não existir um controlo de tiragens das obras cuja edição é apoiada, não estando actualmente prevista a realização desse controlo pelo IPLB. De notar, contudo, que na concessão dos apoios em 1998 foi utilizada como modalidade principal de apoio a aquisição de exemplares, ao contrário daquele ano em que os apoios eram concedidos exclusivamente através de subsídios a fundo perdido.

Assim, e dado o peso reduzido dos subsídios a fundo perdido no total dos apoios, actualmente é menor o risco do pagamento de subsídios indevidos à edição, resultante de uma tiragem inferior à prevista na candidatura, isto é, com custo de edição inferior ao orçamento com base no qual foi calculado o montante do subsídio concedido e pago. O número de exemplares editados está também relacionado com a maior ou menor rapidez com que a edição venha a esgotar, pelo que um número inferior de exemplares editados em relação ao previsto na candidatura poderá não satisfazer a procura, durante vários anos, do público a que se destina a obra, aspecto que é mais relevante na edição de "obras clássicas", visto que em regra o IPLB não apoia reedições.

Assim, tal como em 1990, embora se reconheça que actualmente é menor o risco do pagamento de subsídios indevidos, considera-se necessário que o IPLB crie os meios necessários para esse controlo das tiragens das edições apoiadas.

(Cfr. ponto 4.1.2)

7. Documentos em falta nos processos de candidatura no "apoio à tradução" (Projecto "Promoção da Literatura")

De acordo com o ofício-circular enviado aos editores estrangeiros, estes deveriam anexar ao formulário de candidatura: cópia do contrato de cessão de direitos de autor relativo à(s) obra(s) para que solicitam à tradução; cópia do contrato entre editor e tradutor, datado e assinado; declaração de compromisso do editor de informar o tradutor da recepção do subsídio para a tradução.

Relativamente aos processos analisados (52), constatou-se que em 28,8% dos casos não constava cópia do contrato de cessão de direitos de autor, ou qualquer outro documento indicativo dessa cessão. Segundo os responsáveis do IPLB, o Instituto estabelece contactos, por telefone, com o editor português ou o agente literário do autor, no sentido de se assegurar que a tradução e a futura edição da obra têm a anuência do autor. Considera-se necessário, contudo, que esse acordo seja documentado, evitando eventuais apoios à tradução de obras que não venham a ser editadas por falta de cedência desses direitos.

Em 30,7% dos processos não constava a cópia do contrato entre a editora e o tradutor que se afigura como um elemento fundamental para confirmar os custos apresentados pela editora e permitir, ao mesmo tempo, verificar se a tradução será efectuada pelo tradutor indicado (cujas qualificações são pedidas no formulário de candidatura). Relativamente à declaração de compromisso do editor informar o tradutor do recebimento do subsídio de tradução, não constava em 46,2% dos processos.

Relativamente ao cumprimento dos prazos para a tradução e edição das obras, atendendo a que os subsídios foram atribuídos para a edição das obras em 1998/99 (pelo que segundo a calendarização prevista na candidatura já deveriam estar editadas à data da auditoria), apenas foi possível constatar que em 11 processos (21,2%) constava a comunicação da editora a remeter a obra editada.

Atendendo a que estes subsídios são pagos como adiantamentos, em relação à tradução e edição da obra, envolvendo o risco de os prazos previstos para a tradução e edição não serem cumpridos, como se verificou, considera-se necessária a celebração de um contrato com o IPLB que obrigue o editor ao cumprimento dos prazos e demais condições previstas na candidatura. Refira-se que o cumprimento dos prazos pode ser particularmente importante relativamente a países nos quais, no ano previsto para a edição, se realizem eventos relevantes que promovam os autores portugueses.

(Cfr. ponto 4.8.2)

8. Pagamento a mais do apoio à Associação Portuguesa de Tradutores

Por erro de cálculo foi concedido e pago à Associação Portuguesa de Tradutores mais 100.000\$00 do que a importância que seria devida de acordo com o orçamento apresentado para a concessão do apoio. Assim, deverá o IPLB providenciar no sentido da sua recuperação como receita do Estado⁵⁹

(Cfr. ponto 4.1.8 c)

⁵⁹ Procedimento que já estará em curso, de acordo com a resposta recebida do Instituto.

9. Publicitação dos apoios pagos

Analizadas as listagens, dos dois semestres de 1998 relativas aos apoios pagos pelo IPLB, constatou-se que tinham sido publicados todos os apoios pagos em cada semestre que ultrapassavam o valor previsto no nº 1 do artº 2º da Lei nº 26/94, de 19 de Agosto (que, em 1998, correspondia a 2.120 contos). Contudo, verificou-se que os subsídios pagos aos bolseiros não foram publicados. Tais bolsas, com o montante mensal de 250 contos, totalizam os montantes semestrais e anuais de, respectivamente, 1.500 contos e 3.000 contos. Assim, dado que o montante anual do subsídio de cada bolsa ultrapassa o limite a que se refere o nº 1 do artº 2º da Lei nº 26/94, em cada semestre deveria ter sido também publicada a lista dos pagamentos dos subsídios aos bolseiros, independentemente do facto desse pagamento ser fraccionado.

(Cfr. ponto 6)

RELATÓRIO DE AUDITORIA 40/2000

BENEFÍCIOS FISCAIS / CONTA POUPANÇA-HABITAÇÃO / DESPESA FISCAL / SIGILO BANCÁRIO

O Conselheiro Relator
Manuel Raminhos Alves de Melo

15.06.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA À DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS NO ÂMBITO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS DAS CONTAS POUPANÇA-HABITAÇÃO.

1.1 Observações

1.1.1 Justificação da acção

A auditoria de que se dá conta no presente relatório foi prevista no Plano de Acção para o corrente ano, tendo o respectivo programa sido aprovado pelo Exmo Conselheiro Relator em 9 de Março de 2000.

Para além da importância da despesa fiscal com as contas poupança-habitação, a que adiante se faz referência no item 3.6, a presente auditoria justificou-se ainda face à circunstância de a intensa competição no sector financeiro, a natureza das relações banco/cliente e o sigilo bancário, poderem contribuir, não obstante a idoneidade das instituições, para interpretações legislativas pouco uniformes e tendentes à ocorrência de evasão e fraude fiscal. Por outro lado, tendo os Serviços do Tribunal solicitado previamente alguns elementos para uma primeira avaliação do sistema de controlo instituído, a DGCI não deu satisfação a todas as questões colocadas, facto que também pesou na decisão de realização da referida acção.

1.1.2 Enquadramento normativo

O quadro legal que regula os benefícios fiscais em análise é constituído, basicamente, pelo Decreto-Lei n.º 382/89, de 6 de Novembro, pelo artigo 38.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, com as diversas alterações legislativas introduzidas a ambos, e pela Portaria n.º 214/94, de 12 de Abril, que é um diploma que regulamenta o Decreto-Lei n.º 382/89.

Saliente-se que esta Portaria visou reforçar os mecanismos de controlo da Administração Fiscal, mediante aprovação de um modelo - n.º 15 - destinado à prestação de informações à DGCI por parte das instituições depositárias de contas poupança-habitação em determinadas situações, ou seja, quando os saldos das contas forem mobilizados para fins diferentes dos legalmente previstos no n.º 1 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 382/89 (na redacção dada pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) ou utilizados na recuperação, beneficiação ou ampliação de prédio ou fracções de prédio para habitação própria permanente.

A referida legislação, especialmente o Decreto-Lei n.º 382/89, comporta aspectos susceptíveis de interpretações díspares, tudo levando a crer que os procedimentos e práticas adoptados pelas instituições depositárias de contas poupança-habitação não sejam homogéneos. Com efeito, não obstante múltiplos despachos interpretativos, expressos ou não em circulares da DGCI, que vinculam apenas a Administração Fiscal, continuam por clarificar alguns aspectos importantes.

Os mecanismos de controlo previstos nos citados diplomas são também claramente insuficientes, situação que se agrava face ao dever de segredo bancário legalmente protegido.

1.1.3 Insuficiências legislativas e doutrinárias

No que respeita às movimentações dos saldos para os fins legalmente previstos, é de salientar que as instituições depositárias apenas têm que informar a Administração Fiscal relativamente a algumas das situações tipificadas no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 382/89, de 6 de Novembro, não tendo de cumprir tal obrigação quando se trata de aquisição ou construção de prédios ou fracções de prédios, realização de entregas a cooperativas de habitação e construção, obras em pré-

dios ou fracções de prédios destinados a arrendamento ou amortização de empréstimos. Consequentemente, a movimentação das contas nestas situações, sem comunicação das instituições depositárias, traduz-se num acréscimo de dificuldades ao controlo da afectação dos saldos aos fins previstos na lei.

Por outro lado, tratando-se de mobilização de saldos para os fins legalmente previstos ou para fins diferentes, a informação que é prestada à Administração Fiscal pelas instituições depositárias respeita apenas aos montantes mobilizados, não se encontrando previsto no modelo 15 que sejam facultados elementos sobre as datas e os montantes dos depósitos efectuados. Deste modo, não é possível cruzar a informação prestada pelas instituições depositárias com os elementos declarados pelos sujeitos passivos nas declarações modelo 3 de IRS, de frontando-se também a Administração Fiscal com dificuldades assinaláveis para determinar juros compensatórios devidos por retardamento da liquidação e aplicar penalizações quando tal deva suceder.

Exemplo ainda da precariedade do controlo através dos modelos 15 é o facto de as instituições depositárias não estarem obrigadas a remeter os mesmos quando se verifica movimento nulo (“mapa negativo”); assim, não é possível saber-se se os não remetem por lapso, se ocorre extravio ou, simplesmente, se não se registou movimento. Por outro lado, se os documentos estiverem preenchidos de forma incompleta, não são, em regra, devolvidos às instituições depositárias para correcção.

Nos termos do Decreto-Lei nº 382/89, 6 de Novembro, se o titular da conta poupança-habitação pretender alterar os objectivos a que se propôs aquando da abertura da mesma terá de comunicar a sua intenção à instituição depositária e repor os benefícios fiscais usufruídos, o mesmo devendo suceder se forem levantados fundos antes de decorrido o primeiro prazo contratual ou se houver mobilização para fins diferentes dos legalmente previstos. Porém, face ao sigilo bancário, a Administração Fiscal não tem possibilidade de efectuar qualquer controlo sobre tais situações, apenas podendo fazer fé em que tais factos lhe sejam comunicados pelas instituições depositárias.

O aditamento efectuado pela Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, permite a um contribuinte, ao longo de todo o tempo em que durar a amortização do seu empréstimo, de forma recorrente, realizar entregas para

uma conta poupança-habitação e mobilizar o saldo instantes depois para a amortização de empréstimos contraídos, usufruindo do benefício fiscal sem que possa descortinar-se qualquer favorecimento da poupança prévia para aquisição de habitação própria, o que, segundo o preâmbulo do Decreto-Lei nº 382/89, constitui objectivo primordial a atingir.

Por outro lado, não se encontrando uniformizadas as regras a observar, poderão verificar-se práticas diferentes de instituição depositária para instituição depositária quanto ao que consideram como fins legais para efeitos da mobilização dos saldos das contas, concretamente, quanto a saber-se se tais mobilizações devem compreender tão-somente as amortizações extraordinárias, ou seja, as efectuadas para além dos planos de pagamento previamente acordados pelas partes (sujeito passivo e instituição depositária), ou também as amortizações mensais vencidas (ordinárias).

O entendimento perfilhado pela DGCI de que qualquer importância mobilizada deveria ter um período mínimo de imobilização de um ano, não relevando para o efeito o facto da conta ter sido aberta há mais tempo, carece de suporte legislativo, além de que, a criar-se tal suporte, será indispensável, simultaneamente, preverem-se adequados mecanismos de controlo.

Refira-se que, tendo-se solicitado por escrito ao Senhor Director-Geral dos Impostos e oralmente à DSBF que fosse facultada cópia de despachos e circulares da DGCI sobre os benefícios fiscais em apreço, tais elementos não foram remetidos (tendo porém a DSIRS fornecido alguma documentação).

1.1.4 Insuficiências estatísticas

Tal como não constam dos Planos Nacionais de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT) elementos sobre acções de fiscalização especialmente direccionadas aos benefícios fiscais em questão, não são também conhecidas relativamente a outras acções (incluídas ou não nos PNAIT) as implicações que tiveram nesta área, em particular, quanto aos valores corrigidos a estes benefícios fiscais e ao imposto em falta.

Embora tenham sido fornecidos ao Tribunal de Contas, pela DSEP-CPIT, mapas referentes aos anos fiscais de 1997, 1998 e 1999, para um conjunto de acções de fiscalização com indicação dos valores das correcções aos benefícios fiscais em sede dos diferentes impostos e dos correspondentes montantes de imposto em falta, discriminados por unidades orgânicas, tais mapas, produzidos a partir do Sistema de Indicadores de Gestão da DGCI, não facultam informação individualizada para as diferentes modalidades de benefícios fiscais.

Também relativamente aos elementos recolhidos através dos modelos 15, como não existem a nível central aplicações de recolha destes modelos não é possível obter estatísticas.

1.1.5 Controlo através das instituições depositárias

Segundo se constatou, não foi até ao momento efectuada qualquer acção de fiscalização junto das instituições depositárias de contas poupança-habitação com vista a apurar do cumprimento das suas obrigações de comunicação atempada dos elementos referidos quer no n.º 2 quer no n.º 3 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 382/89, de 6 de Novembro, e da comprovação da veracidade dos que são fornecidos.

Por outro lado, nos termos do n.º 2 do art.º 5.º do citado diploma, devendo a mobilização dos saldos das contas ser efectuada *“por meio de cheque ou ordem de pagamento, emitidos a favor do vendedor, do construtor, da cooperativa de que o titular seja sócio, ou do credor do preço de venda dos materiais ou serviços no caso de construção de habitação própria por administração directa do titular da conta”*, e não sendo indicados, preventivamente, os documentos que as instituições devem exigir que lhes sejam apresentados para se certificarem que os fundos são mobilizados para os fins legais previstos, é de admitir que se observe grande diversidade de procedimentos e de níveis de exigência de instituição para instituição.

Confrontados os serviços da DGCI com a referência feita no relatório do OE/2000 de que, *“no âmbito das medidas de moralização fiscal (...)”* o Governo pretende efectuar a *“revisão das regras de controle das contas poupança-habitação (...)”*, constatou-se não haver conhecimento concreto do que se perspectiva.

Embora tenha sido referido que irá ser desencadeada uma acção através da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (DSPIT), para que esta, junto das instituições bancárias, possa confirmar a correcta mobilização dos saldos das contas poupança-habitação, constatou-se não terem os técnicos desta Direcção de Serviços que foram contactados pela equipa de auditoria conhecimento do seu projectado envolvimento na acção.

1.1.6 Controlo através dos modelos nº 15

Concluiu-se que a DGCI não dispõe de uma base de dados e de um controlo centralizados dos modelos 15. Para além dos referidos modelos serem remetidos pelas instituições depositárias e ou suas variadas agências para os mais diversos serviços da DGCI a que por vezes não respeitam, sucede também que, quando correctamente enviados para uma dada Direcção de Finanças, pelo facto de conterem informações de sujeitos passivos com domicílios fiscais noutras Direcções de Finanças carecem de ser reproduzidos e enviados a todas elas para os elementos serem introduzidos nas respectivas bases de dados locais. Esta multiplicidade de procedimentos implica para a Administração Fiscal duplicações consideráveis de trabalho sem que possa alcançar resultados satisfatórios em termos de controlo, quer das instituições depositárias quer dos sujeitos passivos.

Embora em Informação da DGCI, elaborada em Outubro de 1999, remetida aos Serviços do Tribunal, tenha sido referido que *“está em fase de implementação a recolha informática das declarações modelo 15 em suporte magnético, prevendo-se que brevemente toda a informação se encontre disponível”*, constatou-se não ter havido qualquer evolução relativamente à matéria - tornando-se necessário que a DGI-TA elabore um programa informático, o que até ao momento não sucedeu.

Podendo os modelos 15 ser fornecidos quer em suporte papel quer em suporte magnético, concluiu-se pelas informações recolhidas junto da 2ª Direcção de Finanças de Lisboa que até ao momento tem sido incipiente o tratamento dado aos fornecidos em suporte magnético, sendo um procedimento recente a impressão do conteúdo das disquetes remetidas pelas instituições depositárias, conteúdo esse que, à data de

conclusão do trabalho de campo da auditoria ainda não tinha sido integrado na base de dados da Direcção de Finanças.

Por outro lado, ainda não tinham sido devolvidos às instituições depositárias os referidos suportes magnéticos acompanhados de listagens do seu conteúdo em suporte de papel, conforme prescreve o n.º 3.º da Portaria n.º 214/94, de 12 de Abril: *“Nos casos em que a aludida comunicação for apresentada em suporte magnético, será o mesmo recolhido e depois devolvido às entidades apresentantes, acompanhado de uma listagem do seu conteúdo em suporte de papel, que fica a constituir, para todos os efeitos, prova do cumprimento da respectiva obrigação declarativa”*.

Em relação aos elementos fornecidos em suporte papel, concluiu-se que a 2.ª Direcção de Finanças de Lisboa apenas tem tido possibilidade de introduzir na base de dados uma parte dos referentes às declarações das instituições depositárias quando se trata de mobilização dos saldos das contas poupança-habitação *“para fins diferentes dos legalmente previstos”* ou quando as instituições depositárias não indicam se os fins para que foram mobilizados tais saldos são, ou não, os legalmente previstos.

Nos restantes casos em que existe obrigatoriedade de comunicação, ou seja, nos termos do n.º 3 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 382/89, de 6 de Novembro, quando se trata de obras de recuperação, beneficiação ou ampliação de prédios, já os respectivos elementos não estão a ser introduzidos na base de dados informatizada. Segundo foi referido, tais elementos são arquivados provisoriamente, ficando a aguardar que sejam solicitados para eventuais acções inspectivas - todavia, dada a dificuldade de identificação dos elementos dos sujeitos passivos por processos não automáticos, tal não é exequível em escala apreciável.

De assinalar, por outro lado, que só a partir de Junho de 1999 começaram a ser introduzidos na base de dados daquela Direcção de Finanças os elementos remetidos pelas instituições depositárias e, ainda assim, como atrás se referiu, apenas uma parte. Só numa segunda fase, quando forem recolhidas as declarações de rendimentos referentes a 1999, se prevê que possam vir a ser confrontados os elementos dos sujeitos passivos enumerados nos modelos 15 com as suas declarações modelo 3 de IRS para se apurar se aqueles procederam a dedução indevida de benefícios fiscais ou se, tendo feito tais deduções, procederam poste-

riormente a correcção dos valores mediante entrega de declaração de substituição do modelo 3 com a penalização de 10% prevista no nº 2 do artº 11º do diploma legal atrás citado.

1.1.7 Controlo junto dos sujeitos passivos

A nível nacional não foram definidos nos últimos anos critérios para selecção dos sujeitos passivos a fiscalizar baseados nos benefícios fiscais em apreço, o mesmo é dizer, nos Planos Nacionais de Actividades da Inspeccção Tributária (PNAIT) não foram previstas, como já foi referido, acções de controlo especialmente direccionadas às contas poupança-habitacção.

A nível regional e local, ou seja, das Direcções e Repartições de Finanças, não há elementos que permitam apurar se foi desenvolvida alguma acção especialmente dirigida aos sujeitos passivos que usufruem destes benefícios fiscais, sendo de admitir que as mesmas não tenham também sido efectuadas tendo em conta a reduzida margem para acções a empreender além das definidas a nível central, o elevado número de sujeitos passivos beneficiários de contas poupança-habitacção e a alegada baixa eficiência de tais acções face a objectivos de sustentacção das receitas públicas.

Assim, a fiscalizacção de sujeitos passivos titulares de contas poupança-habitacção foi apenas a que resultou de outros critérios definidos, não havendo elementos estatísticos que permitam isolar os resultados de tais acções relativamente aos benefícios fiscais das referidas contas.

Salienta-se que em 1999, foi lançada a nível nacional uma acção especial de controlo, não integrada no PNAIT, envolvendo 93.781 declarações de IRS, cujo critério base de selecção foi o facto de os sujeitos passivos apresentarem pelo menos uma deducção no quadro 07 do Anexo H às declarações fiscais modelos 1 e 2, do exercicio de 1997. Esta acção, desenvolvida no terreno pelas Repartições de Finanças incluiu o preenchimento de uma ficha para recolha de elementos sobre as contas poupança-habitacção. Porém, o tratamento informático dessas fichas não se encontra ainda concluído e, em consequência, está por fazer a análise dos resultados da acção.

Importa ainda realçar que, na falta de colaboração dos sujeitos passivos, ou seja, caso os mesmos não tenham comparecido nas repartições de finanças, conforme notificações recebidas, os seus processos deveriam ser enviados para os serviços de inspeção tributária, para serem adoptados os procedimentos administrativos adequados para dar início a uma acção inspectiva - todavia, também ainda não existem elementos sobre esta segunda vertente da acção.

Por outro lado, não tendo na referida acção especial sido adoptado como critério para selecção da amostra a inclusão dos sujeitos passivos titulares de contas poupança-habituação indicados nos modelos 15 como tendo mobilizado os saldos das contas para fins diferentes dos legalmente previstos, importará saber em que medida irá ser feita tal confrontação para aferir da veracidade das informações prestadas pelas instituições depositárias.

Uma vez que o sigilo bancário, na opinião da Administração Fiscal, impede o acesso junto das instituições de crédito aos movimentos das contas poupança-habituação, sem autorização dos titulares ou decisão judicial, as fiscalizações a empreender só poderão ser feitas pelo lado dos sujeitos passivos, colocando-se, ainda assim, dificuldades de controlo. Com efeito, nada obriga a que estes tenham de exhibir os movimentos efectuados nas suas contas poupança-habituação, não podendo também os inspectores tributários exigir a verificação física das obras no domicílio dos mesmos (de resto, além de lhes estar vedado, tal não resolveria o problema prático de distinguir e avaliar a execução no tempo das obras realizadas).

Face a tudo o referido, conclui-se que não está implementado um sistema de controlo aos benefícios fiscais das contas poupança-habituação, pelo que, o sigilo bancário, a ser um obstáculo a esse controlo, deveria ser revisto em termos legislativos.

1.1.8 Despesa fiscal

A despesa fiscal referente às contas poupança-habituação ocorre em IRS e em imposto sobre as sucessões e doações, sendo de registar que para este último imposto não há estimativas do respectivo montante.

Quanto ao IRS, a despesa fiscal das contas poupança-habitação assume o valor mais elevado de todas as modalidades de benefícios fiscais neste imposto desde que são conhecidas estimativas, qualquer que seja o ano que se analise.

Na média do período de 1992 a 2000 (considerando a previsão para este último ano e a estimativa para 1999) a despesa fiscal das contas poupança-habitação representa cerca de 29,1% do total em IRS e 5,0% do total geral da despesa fiscal no cômputo dos cinco impostos para que são conhecidos valores (IRS, IRC, IA, ISP e IVA). É ainda de realçar que, no mesmo período, a taxa média anual de crescimento da despesa fiscal das contas poupança-habitação foi de 27,6%, tendo atingido em 1998, último ano para que há valores definitivos, o montante de 18,86 milhões de contos, o que traduz um crescimento de 29,5% relativamente a 1997.

Assinale-se que um controlo precário sobre as referidas contas, o alargamento das possibilidades legais de mobilização dos saldos e o não estabelecimento de regras claras, poderão fazer aumentar ainda mais a despesa fiscal em apreço, uma parte, inclusivamente, por via de evasão e fraude.

Refira-se que, apesar de bastante elevada em termos globais, a despesa fiscal das contas poupança-habitação por sujeito passivo titular é apenas de cerca de 66,2 contos, facto que torna determinados tipos de acções de fiscalização menos atractivas face a objectivos de sustentação das receitas públicas.

1.1.9 Exercício do contraditório

Instada a pronunciar-se sobre a matéria do presente relatório, no âmbito do exercício do contraditório, a DGCI respondeu fora do prazo que lhe foi fixado e, até ao momento, apenas através da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais (DSBF) e da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS).

A DSIRS manifestou concordância com as questões colocadas pelo Tribunal, designadamente, quanto:

- À necessidade de intervenção legislativa sobre a configuração dos pressupostos do direito ao benefício fiscal e dos mecanismos legais do seu controlo, salientando que *“as observações e recomendações efectuadas na auditoria estão em sintonia com as observações e propostas que este serviço vem fazendo sobre o assunto”*;
- À validade das conclusões sobre a importância e evolução da despesa fiscal;
- Ao recorte pouco rigoroso dos pressupostos legais deste benefício fiscal, que *“favoreceu práticas pouco condizentes com a finalidade de poupança para que foi criado, conforme bem se ilustra no relatório.”*

Referiu ainda a autorização legislativa concedida no n.º 2 do art.º 56.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (Lei do OE para o ano de 2000), nos termos do qual o Governo fica habilitado a rever o regime jurídico e fiscal das contas poupança-habitação. Considera a DSIRS que as medidas legislativas propostas e para as quais já existe autorização legislativa, poderão contribuir para atenuar, ou mesmo inverter a tendência de crescimento da despesa fiscal relativa às CPH que se tem vindo a verificar, para o que, no entender daquele serviço, contribuirão também outros factores, como por exemplo a subida das taxas de juro.

Quanto ao quadro constante da página 35 do presente relatório, evidenciando a despesa fiscal em análise e o seu crescimento entre 1992 e 2000, ainda que construído de forma a evidenciar outras variáveis, a DSIRS apresenta, na parte que se considera relevante, valores iguais aos do Tribunal, concordando que se mantêm válidas as principais conclusões.

Por sua vez, a DSBF salientou que *“em geral, o relatório de auditoria do TC reflecte a realidade actual das CPH, pelo que só podemos concordar com as suas conclusões e recomendações”*.

No que concerne especificamente ao envio tardio ao Tribunal de Contas da doutrina administrativa solicitada, foi assinalado pela DSBF que *“importa frisar que na realidade a DSBF enviou essas informações - neste mesmo processo, em quadros de EXCEL - só que eventualmente, essa informação terá chegado ao TC após a elaboração*

deste relatório preliminar”, confirmando o despacho do Subdirector-Geral dos Impostos para esta área, que “*De facto, por lapso de entendimento entre a DSIRS e DSBF não foi enviada a informação ao TC, o que só agora se cumpre*”.

É de realçar que, analisado o conteúdo dos elementos remetidos pela DSBF em suporte magnético, os mesmos se revelam de grande utilidade para os Serviços do Tribunal (os elementos recebidos em disquete foram transpostos para suporte papel e apresentam-se em anexo).

RELATÓRIO DE AUDITORIA 41/2000

AUDITORIA / INSTITUTO DA CONSERVAÇÃO DA NATUREZA
SISTEMA DE CONTROLO INTERNO / SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES
/ COBRANÇA DE RECEITAS / INVENTÁRIO / FUNDO DE MANEIO /
HORAS EXTRAORDINÁRIAS / AJUDAS DE CUSTO / AQUISIÇÃO
DE BENS E SERVIÇOS

O Conselheiro Relator
José de Oliveira Moita

27.06.2000

ASSUNTO:

**AUDITORIA AO INSTITUTO DA CONSERVAÇÃO DA
NATUREZA**

OBSERVAÇÕES

Em resultado da auditoria realizada, formulam-se as seguintes observações:

1 *No âmbito do controlo interno*

Na análise ao sistema de controlo interno, o mesmo foi classificado como deficiente, em virtude de se ter constatado, através dos testes efectuados, não existirem procedimentos instituídos tendentes a assegurar a salvaguarda dos bens, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade da informação financeira produzida. Apresentam-se seguidamente as deficiências detectadas neste âmbito:

- 1.1** O balanço social foi apresentado à tutela após 31/3/99, prazo legalmente estabelecido no nº 3 do artº 1º do DL nº 190/96, de 9/10 e o relatório de actividades à data da auditoria ainda não tinha sido elaborado quando, nos termos do nº 4 do artº 1º do DL nº 183/96, de 27/9, o mesmo deveria ter sido submetido à aprovação do Ministro competente até 31/3/99;

- 1.2 Apesar de existir um “Manual de trabalho” que define as normas e os procedimentos sobre a cobrança das receitas e a realização das despesas constatou-se que alguns desses procedimentos não foram implementados;
- 1.3 Deficiente sistema de controlo da assiduidade e pontualidade;
- 1.4 Inexistência de uma adequada segregação de funções;
- 1.5 Deficiente sistema de informação contabilística, por não garantir a exactidão, a totalidade e adequada periodicidade do registo das receitas;
- 1.6 O arquivo dos processos administrativos de despesa encontrava-se deficientemente organizado e os respectivos processos deficientemente instruídos;
- 1.7 Não é efectuado um adequado controlo quer dos livros de cobrança de receita, distribuídos aos diversos serviços locais pela Sede, quer das anulações de Vendas/Prestação de Serviços, nem existe evidência de que seja feito o controlo da sequência numérica dos “talões de cobrança” emitidos;
- 1.8 Inexistência de livros de registo das receitas, em alguns serviços locais;
- 1.9 Não existe uniformidade na documentação de receita utilizada, não se encontrando a mesma devidamente organizada e arquivada, nem preenchido o campo relativo à rubrica de classificação económica;
- 1.10 Deficiente articulação entre a sede e os serviços locais, traduzida no facto da prestação de contas por parte daqueles serviços não ser feita com regularidade, e ainda pelo facto da sede não dispor de informação sobre a totalidade das contas bancárias movimentadas por parte daqueles serviços;
- 1.11 As receitas nem sempre foram prontamente depositadas, tendo existido um intervalo de vários meses entre a cobrança e o respectivo depósito;
- 1.12 Em alguns serviços locais visitados não existe Fundo de Maneio;

- 1.13 Não é efectuada uma adequada salvaguarda dos bens, na medida em que não estão na sua totalidade inventariados nem identificados, nem existe um controlo adequado dos “stocks” das publicações e restante material promocional.

2 - No âmbito da execução orçamental

- 2.1 Foram cobradas receitas e realizadas despesas sem terem sido previamente orçamentadas, violando o disposto nos artº 17º e 18º da Lei nº 6/91, de 20/2;
- 2.2 Foram utilizadas verbas do PIDDAC para efeitos diferentes dos estabelecidos nos correspondentes programas e projectos, contrariando o disposto no artº 18º da Lei nº 6/91, de 20/2.

As situações referidas são passíveis de indiciar infracção financeira de natureza sancionatória tipificada na alínea b) do nº1 do artº 65º da Lei nº 98/97, de 26/8. Todavia, as mesmas poderão, eventualmente, encontrar-se amnistiadas por força da alínea a) do artº 7º da Lei nº 29/99, de 12/5.

3 - No âmbito dos recebimentos

Detectaram-se diversas deficiências ao nível da cobrança e contabilização das receitas assim como no que se refere à sua entrega nos Cofres do Estado e ao cumprimento do regime de contas de ordem:

- 3.1 Algumas receitas cobradas na gerência de 1997 foram indevidamente imputadas à gerência de 1998, contrariando o princípio da anualidade previsto no artº 2º da Lei nº 6/91, de 20/2;
- 3.2 Algumas receitas foram entregues nos Cofres do Estado fora do prazo legalmente estabelecido violando o disposto no artº 5º do decreto com força de Lei nº 18 526, de 28/6/1930, enquanto outras não foram sujeitas ao regime de contas de ordem estabelecido no DL nº 459/82, de 26/11;

- 3.3** As receitas provenientes da venda de publicações foram contabilizadas pelo valor líquido, contrariando o disposto no princípio do orçamento bruto estabelecido no artº 5º da Lei nº 6/91, de 20/2;
- 3.4** O ICN obteve duplo financiamento, no valor de 1 680 240\$00, do PIDDAC e da Comissão Nacional Especializada de Fogos Florestais, para acções no domínio da detecção e vigilância de fogos florestais e da limpeza de matos. Esta conduta é susceptível de violar o artº 18º da Lei nº 6/91, de 20/2.

As situações referidas são passíveis de indiciar infracção financeira de natureza sancionatória nos termos das alíneas a), b) e d) do nº1 do artº 65 da Lei nº 98/97, de 26/8. Porém, por força da aplicação da alínea a) do artº 7º da Lei nº 29/99, de 12/5, as mesmas poderão, eventualmente, encontrar-se amnistiadas.

4 - No âmbito dos pagamentos

- 4.1** Verificaram-se várias deficiências ao nível do controlo da assiduidade, cálculo e processamento de ajudas de custo e horas extraordinárias:
- 4.1.1** Em algumas situações não foi descontado no abono relativo a horas extraordinárias qualquer período para almoço ou jantar, contrariando o disposto no artº 8º do DL nº 187/88, de 27/5 e no artº 13º do DL nº 259/98, de 18/8;
- 4.1.2** O trabalho extraordinário foi realizado em alguns casos sem que tenha sido previamente autorizado pelo respectivo dirigente do organismo violando o disposto no nº 1 do artº 29º do DL nº 187/88, de 27/5 e nº 1 do artº 34º do DL nº 259/98, de 18/8;
- 4.1.3** Um grande número de funcionários excedeu o limite de 2 horas diárias de trabalho extraordinário, sem que tivesse sido obtida autorização do membro do governo competente, contrariando, assim, o disposto nos nº(s) 1 e 3 alínea d) do artº 22º do DL nº 187/88, de 27/5 e nº(s) 1 e 3 alínea d) do artº 27º do DL nº 259/98, de 18/8;
- 4.1.4** No ano de 1998, foi efectuado um número significativo de horas extraordinárias e de trabalho em dias de descanso semanal, complemen-

tar e feriados que apenas foram pagas em 1999, contrariando o artº 3º e o nº 4 do artº 18º da Lei nº 6/91, de 20/2;

4.1.5 Em alguns casos foram processadas ajudas de custo por montante inferior àquele a que o funcionário tinha direito, noutros casos foram processadas por montante superior ao legalmente devido, contrariando, assim, o disposto no artº 19º do DL nº 519-M/79 e no artº 38º do DL nº 106/98, de 24/4 conjugado com a Portaria nº 29-A/98, de 16/1;

4.1.6 Ainda relativamente às ajudas de custo, detectaram-se deficiências no preenchimento dos respectivos boletins, no cálculo dos arredondamentos e na dedução de subsídios de refeição, violando, deste modo, o disposto no artº 37º do DL nº 106/98, de 24/4, conjugados com a Portaria nº 29-A/98, de 16/1;

As situações referidas são passíveis de indiciar infracção financeira de natureza sancionatória nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 65º da Lei nº 98/97, de 26/8. Contudo, as mesmas poderão, eventualmente, encontrar-se amnistiadas pela aplicação da alínea a) do artº 7º da Lei nº 29/99, de 12/5.

4.2 No que respeita à aquisição de bens e serviços constatou-se a existência das seguintes deficiências:

4.2.1 Insuficiente fundamentação para a realização de algumas despesas;

4.2.2 Em algumas situações não foi obtida autorização para a abertura do procedimento contrariando o disposto no artº 7º do DL nº 55/95, de 29/3, e não foram celebrados contratos escritos quando, atendendo aos montantes envolvidos, seriam obrigatórios, nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 12º do mesmo diploma;

4.2.3 Foram efectuadas algumas aquisições individualmente quando, tendo em conta a natureza das mesmas, o fornecedor e a proximidade temporal com que foram realizadas, deveriam ter sido consideradas em conjunto, obrigando a outro tipo de procedimento concursal, configurando esta prática fraccionamento de despesas nos termos do nº 1 do artº 10º do DL nº 55/95;

4.2.4 Algumas despesas foram realizadas por ajuste directo sem consulta quando, tendo em conta os montantes envolvidos, deveriam ter sido precedidas de consulta a pelo menos duas entidades, violando o disposto no n.º 7 do art.º 31 do DL n.º 55/95, com a redacção dada pelo DL n.º 80/96, de 21/6;

As situações referidas nos pontos 4.2.2. a 4.2.4. são ainda passíveis de indiciar infracção financeira de natureza sancionatória nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 65.º da Lei n.º 98/97, de 26/8. Todavia, por força da alínea a) do art.º 7.º da Lei n.º 29/99, de 12/5, as mesmas, poderão, eventualmente, encontrar-se amnistiadas.

5. No âmbito do cumprimento das recomendações formuladas no relatório de auditoria n.º 8/DSGOA/97 da Direcção-Geral do Orçamento:

Relativamente às recomendações propostas no relatório da Direcção-Geral do Orçamento verificou-se, no decorrer desta acção, que não foram implementadas medidas suficientes tendentes a corrigir as deficiências referidas, assim como ainda não tinham sido integralmente regularizados os abonos indevidamente pagos apurados naquele relatório;

6. No âmbito da conta de gerência

Para além de deficiências de instrução da conta, verificou-se que o mapa da conta de gerência não reflecte de forma verdadeira e apropriada a totalidade dos movimentos ocorridos na gerência:

6.1 O mapa da conta de gerência apresenta deficiências diversas na sua elaboração, a saber:

6.1.1 Foram considerados como movimentos da gerência de 1998 alguns recebimentos, ocorridos em 1997 e 1999, contrariando esta prática o princípio da anualidade previsto no art.º 2.º da Lei n.º 6/91, de 20/2;

6.1.2 Parte do saldo de dotações orçamentais de 1997 foi entregue após 14/2/98, contrariando o disposto no n.º 9 do art.º 4.º do DL n.º 459/82, de 26/11, conjugado com o art.º 13.º do DL n.º 107/98, de 24/4;

- 6.1.3** No saldo para a gerência seguinte relativo a receitas próprias na posse do serviço foi escriturado o montante de 90 979 508\$00, desconhecendo o organismo a sua proveniência;
- 6.1.4** No saldo em depósito não foram incluídos os saldos das contas bancárias dos serviços locais.

As situações referidas nos pontos 6.1.1. e 6.1.2. são ainda passíveis de indiciar infracção financeira de natureza sancionatória nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 65º da Lei nº 98/97, de 26/8. Porém, as mesmas poderão, eventualmente, encontrar-se amnistiadas por força da alínea a) do artº 7º da Lei nº 29/99, de 12/5.

- 6.2** O presente relatório não certifica, de forma expressa ou implícita, os valores que constituem a demonstração numérica a que se refere o nº 2 do artº 53º da LOPTC, da gerência em apreço, que não tenham sido objecto de apreciação no âmbito desta auditoria.

RELATÓRIO DE AUDITORIA 43/2000

EXPO 98 / AUDITORIA / FINANCIAMENTO CREDITÍCIO / AVAL DO ESTADO / SERVIÇO DA DÍVIDA / SISTEMA DE CONTROLO INTERNO / ASSUNÇÃO DE PASSIVOS / SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES / PROJECT MANAGEMENT

O Conselheiro Relator
Carlos Moreno

27.06.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA AO PROJECTO EXPO 98.

CONCLUSÕES GERAIS

Com base nos resultados da auditoria desenvolvida pelo Tribunal e cujos resultados pormenorizados constam dos cinco volumes deste Relatório, e tendo também em conta os resultados do exercício do contraditório integralmente inseridos no Volume VI, apresentam-se as seguintes conclusões gerais:

- 6.1 A realização da Exposição Mundial de Lisboa de 1998 representou um **assinalável êxito nacional**, pese embora as condicionantes e limitações que derivavam da escassa experiência na execução de um evento com esta dimensão e complexidade.
- 6.2 **Os objectivos que presidiram à criação da PARQUE EXPO'98 foram atingidos, dado que, com a execução do Projecto, não só se realizou a Exposição Mundial de Lisboa, com abertura na data prevista, bem como foi possível proceder à requalificação urbana de uma parte da cidade que se encontrava extremamente degradada e à melhoria e/ou construção das respectivas acessibilidades.**
- 6.3. Tratou-se de um empreendimento com múltiplas valências, ao nível de projecto, construção, acessibilidades, espectáculos, animação, alojamentos, promoção e realização de eventos desportivos e culturais, es-

paços verdes, marketing e publicidade, entre outros, cujo custo global, até ao final de 1998, e segundo os registos da PARQUE EXPO'98 e das empresas por si maioritariamente participadas, atingiu cerca de 421 milhões de contos.

- 6.4 **O financiamento** do projecto foi assegurado, na sua maior parte, através de **empréstimos bancários avalizados pelo Estado. No final de 1998, a PARQUE EXPO'98 encontrava-se tecnicamente falida**, em consequência do investimento realizado e dos custos suportados, do modelo de financiamento adoptado, da insuficiência das receitas geradas pela Exposição e, ainda, devido ao facto de a realização da maior parte das receitas, com a componente imobiliária do projecto, só estar prevista ocorrer entre 1999 e 2010.
- 6.5 **No final de 1998, de acordo com os registos da PARQUE EXPO'98 e das empresas maioritariamente por si participadas, o diferencial apurado entre as receitas obtidas e as despesas totais do projecto atingia o valor negativo de cerca de 238,2 milhões de contos.**
- 6.6 Com base no referido valor de 238,2 milhões de contos, e considerando a recuperação de um investimento de cerca de 19,2 milhões de contos, correspondendo, na sua maior parte, a despesas suportadas pela PARQUE EXPO'98 com a construção do Centro de Exposições de Lisboa da AIP e, ainda, a realização pela PARQUE EXPO'98 das receitas contidas no seu Plano Plurianual de Vendas Imobiliárias para o período de 1999/2010, de cerca de 122,4 milhões de contos, **continuará ainda assim, a apurar-se um valor negativo de cerca de 96,6 milhões de contos, que corresponderá a uma diferença entre receitas e despesas globais para o período total do Projecto EXPO'98.**

Por considerar ficam, no entanto, ainda as despesas de investimento realizadas pela PARQUE EXPO'98 e empresas participadas no ano de 1999 e seguintes, as despesas de funcionamento da PARQUE EXPO'98 no período de 1999 a 2010 e os custos financeiros para aquele mesmo período com o serviço da dívida associada aos diversos financiamentos contraídos.

- 6.7 **A intervenção financeira do accionista Estado, para além dos avales que, desde o início, concedeu aos empréstimos contraídos pela PARQUE EXPO'98, consubstanciou-se, essencialmente, no reforço**

do capital social da empresa, no final de 1998, em 17 milhões de contos e, em 1999, com o início do seu saneamento económico-financeiro, o que já se verificou neste último ano com:

- a celebração dum **Contrato Programa**, mediante o qual a empresa procedeu à sua reestruturação e redução de efectivos e o **Estado se comprometeu, nomeadamente, a proceder ao aumento faseado do capital social até ao montante de 55 milhões de contos e a assumir passivos da PE, relativos a empréstimos avalizados pelo Estado, no valor de 40 milhões de contos;**
- a alienação à Locacest - Soc. de Gestão e Investimento Imobiliário, S.A., participada a 100% pela PARTEST, dos Pavilhões de Portugal e do Conhecimento dos Mares e do Teatro Luís de Camões, no valor global de cerca de 13,5 milhões de contos.

6.8 Para a consecução do Projecto foram criadas diversas empresas (tendo por finalidade a construção e exploração de algumas das infraestruturas que perdurarão para além da Exposição), com algumas áreas de actividade sobrepostas, que originaram **um empolamento na estrutura do grupo, sem que daí se conheçam as vantagens da sua existência** (PARQUE EXPO, S.A. e PARQUE EXPO, S.G.P.S., S.A., JARDINS EXPO, S.A. e EXPO DOMUS, S.A., EXPO URBE, S.A. e recentemente a PARQUE EXPO SERVIÇOS, S.A.).

6.9 **O sistema de organização** da PARQUE EXPO'98 caracterizou-se pela existência de uma **estrutura excessivamente centralizada na decisão do CA**, com uma restrita delegação de competências, com reflexos na morosidade e/ou conveniente e atempada ponderação nas decisões a tomar, limitando-se estas, por vezes, a simples ratificação de actos já praticados.

6.10 **Os arquivos** da PARQUE EXPO'98 apresentavam várias insuficiências devido à sua dispersão, dificuldade de acesso e localização de documentos, assim como à deficiente organização cronológica e/ou temática dos documentos, e até a falta, em determinados processos, de documentos essenciais.

6.11 **O modelo de controlo interno** instituído na PARQUE EXPO'98 direccionou-se, essencialmente, para a autorização das despesas, não incorporando uma vertente que assentasse na análise dos des-

vios de execução física e financeira e na responsabilização da estrutura organizacional pelos actos praticados.

- 6.12 Não existiu uma adequada segregação de funções entre os serviços de contabilidade e de tesouraria da PARQUE EXPO'98, facto que, conjugado com a ausência de um código de conduta que estabelecesse as incompatibilidades geradas de potenciais conflitos objectivos de interesses, se reflectiu negativamente para a empresa nomeadamente com o caso verificado com a “Cooperativa Mar da Palha”.
- 6.13 Não existiu um Departamento de Controlo Interno que desenvolvesse um controlo sistemático no âmbito contabilístico e financeiro.
- 6.14 A utilização do sistema de informação global da PARQUE EXPO'98 não foi a mais adequada, pela existência de uma classificação não consistente e pouco cuidada ao nível das rubricas orçamentais e dos contratos relativos à despesa e receita, assim como pela proliferação de registos e de sistemas de informação paralelos e pela ausência de conciliações periódicas entre os registos das áreas operacionais e a contabilidade.

Verificou-se igualmente que a informação contida no sistema se apresentava temporalmente desfasada da realidade, existindo valores significativos de despesas que se encontravam por validar pelas diversas áreas operacionais.

- 6.15 Não existiu efectiva disciplina orçamental na execução das despesas realizadas pelas diversas áreas da empresa, situação que se agravou com o aproximar da data de abertura da Exposição.
- 6.16 Verificou-se falta de rigor no planeamento e programação física e financeira das diversas áreas operacionais, com a existência de revisões sucessivas dos prazos de execução e das estimativas de custos globais dos empreendimentos e com significativos desvios entre os valores planeados e os realizados, como por exemplo se apurou na área de construção.
- 6.17 O inadequado planeamento e programação dos projectos, conjugado com a existência de um prazo fixo para a abertura da Exposição, con-

dicionou frequentemente a capacidade negocial da PARQUE EXPO'98 perante terceiros, reflectindo-se esta numa menor economicidade na utilização dos recursos financeiros da empresa.

- 6.18 A execução da globalidade das despesas de investimento promovidas pela PARQUE EXPO'98 até ao final de 1998 representou um acréscimo face ao inicialmente previsto, no final de 1996, de cerca de 60 milhões de contos.
- 6.19 As entradas registadas de 22MAI98 a 30SET98 no Recinto da Exposição, de cerca de 9,7 milhões de visitas, corresponderam a 62% da estimativa mais pessimista apontada nos diversos estudos de afluência contratados pela PARQUE EXPO'98, ficando aquém das previsões em cerca de 4,5 milhões de visitas.

Para além da receita de bilheteira, que acabou por não se concretizar ao nível previsto, os estudos de afluência elaborados estiveram na base de um conjunto de despesas, efectuadas pela PARQUE EXPO'98 em função daquelas estimativas, que acabaram por se revelar como desnecessárias ou excessivas, das quais foram expoente máximo o sobredimensionamento dos parques de estacionamento construídos e a escassa ocupação registada nos navios-hotel afretados pela empresa.

A contraposição das previsões efectuadas com o número de visitantes da Exposição permite questionar a eficácia quer dos próprios estudos de afluência realizados, quer das despesas suportadas pela PARQUE EXPO'98, de cerca de 4,4 milhões de contos, relativas à facturação da sua agência de publicidade, em particular, na parcela daquelas que respeitou à promoção da Exposição fora do país.

- 6.20 Ao nível das receitas da Exposição, não foi implementado para a globalidade da empresa um sistema de acompanhamento e de controlo, que estabelecesse, nomeadamente, a verificação dos objectivos alcançados nas diversas componentes de receita.

Em relação aos contratos de patrocínio, pela anuência da PARQUE EXPO'98 às manifestações de vontade dos seus interlocutores e pelas insuficiências do seu planeamento, não se procedeu ao aproveitamento da totalidade das receitas que dos mesmos poderiam resultar.

No que respeita às **receitas provenientes das concessões**, ficaram por implementar as acções correctivas que permitiriam fazer corresponder ou aproximar à realidade as declarações de venda apresentadas pelos concessionários. Na situação específica das LOJAS EXPO ficaram patentes a **ausência de transparência no modo como o concessionário foi seleccionado e a inexistência de controlo sobre a actividade desenvolvida pelo mesmo.**

- 6.21 **A actividade de alojamentos registou um prejuízo de cerca de 5,67 milhões de contos, que se deveu a decisões de gestão questionáveis, relacionadas com a ausência de controlo, deficiente base para fundamentação da decisão e pela inexistência de transparência nas contratações.**
- 6.22 **O custo das empreitadas analisadas, cujo valor dos respectivos contratos iniciais ascendeu a 34,3 milhões de contos, apresentou um desvio global de 85,7%, relativamente ao custo total dos empreendimentos, motivado por trabalhos a mais no valor de 26,7 milhões de contos e por prémios e sobrecustos, no valor de 2,6 milhões de contos, pagos a empresas de construção civil para cumprimento dos prazos fixados para a conclusão das obras.**
- 6.23 **A aprovação tardia dos Planos de Urbanização e de Pormenor da ZI teve repercussões significativas quanto ao prazo disponível para a concretização do evento e do custo do mesmo.**
- 6.24 **A ausência de uma estrutura global de coordenação e de supervisão dos empreendimentos executados na ZI, da responsabilidade das diversas áreas da PARQUE EXPO'98, nomeadamente da área de Construção e Parque/Acessibilidades e das empresas do grupo, designadamente da GIL, ATLÂNTICO e OCEANÁRIO foi, de certo modo, consequência da rescisão, promovida pela PARQUE EXPO'98 do contrato de "Project Management", operada no início do projecto.**
- 6.25 **Na generalidade dos procedimentos de adjudicação adoptados pela PARQUE EXPO'98, não foi observado o Regime de Empreitadas de Obras Públicas, previsto no Dec-Lei nº 405/93, de 10 de Dezembro, aplicável à PARQUE EXPO'98 após a publicação da Lei nº 94/97, de 23 de Agosto.**

- 6.26 Nos concursos lançados pelas diversas áreas operacionais, nem sempre foram observadas as orientações emanadas pelo CA da PARQUE EXPO'98, no tocante aos princípios da contratação, ao cumprimento das **Directivas Comunitárias** e ao preceituado nos contratos celebrados com o **BEI**.
- 6.27 Os procedimentos de adjudicação adoptados pela generalidade das áreas nem sempre conferiram **transparência às escolhas efectuadas**, nem permitiram o adequado **funcionamento das regras de mercado** de modo a possibilitar a obtenção de propostas economicamente mais vantajosas.
- 6.28 Os atrasos na apresentação dos projectos, motivados pela indefinição dos objectivos pretendidos pela PARQUE EXPO'98, e/ou pela demora na sua concepção e elaboração por parte dos projectistas, **levou a que grande parte das empreitadas fossem executadas com base em anteprojectos ou em estudos preliminares e em regime de série de preços, o que não permitiu perspectivar uma adequada estimativa global dos custos inerentes.**
- 6.29 As alterações e revisões sistemáticas dos projectos por parte da PARQUE EXPO'98 e dos projectistas na fase de execução das obras, deram origem a atrasos e ao agravamento de custos.
- 6.30 O processo adoptado pela PARQUE EXPO'98 para **recrutamento de pessoal** nem sempre se baseou em procedimentos de selecção e de avaliação das aptidões técnicas e profissionais dos candidatos, mas, em alguns casos, em contratações directas, derivadas do conhecimento pessoal.
- 6.31 A PE atribuiu **prémios e regalias diversas** com o intuito de motivar e empenhar trabalhadores e administração para a consecução do Projecto EXPO'98, entre os quais se destacou a **retribuição especial de fim de contrato que, em termos globais, se elevou a cerca de 2,7 milhões de contos.**
- 6.32 Em suma pode considerar-se que se a **gestão desenvolvida para execução do Projecto global EXPO'98 se pautou, em geral, por critérios de eficácia, já os critérios da eficiência, da economia e da transparência não foram devidamente acautelados, tendo sido abandonados ou postergados em múltiplas situações.**

Quer isto dizer que, se há que reconhecer que o projecto EXPO conseguiu alcançar tempestivamente os objectivos fixados, já não se pode concluir que o sucesso na realização dos objectivos tenha sido obtido escolhendo sempre os melhores meios e ao melhor custo e/ou obtendo dos meios escolhidos o máximo rendimento.

Igualmente, não foi sistematicamente acautelada a transparência e a eliminação dos riscos objectivos de conflitos de interesses na gestão dos dinheiros públicos confiados ao projecto EXPO.

RELATÓRIO DE AUDITORIA 44/2000

AUDITORIA / AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS / AQUISIÇÃO DE BENS / HOSPITAL D.ESTEFÂNIA / CONTROLO INTERNO / PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES / PAGAMENTOS INDEVIDOS / RECUSA DE VISTO /QUADRO DE PESSOAL DESFALCADO

O Conselheiro Relator
Manuel Marques Ferreira

12.07.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA HORIZONTAL E TEMÁTICA, NO ÂMBITO DAS DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS E PESSOAL AO HOSPITAL DONA ESTEFÂNIA.

CONCLUSÕES GERAIS

Com fundamento na matéria exposta ao longo do presente relatório, apresentam-se as principais conclusões, nas quais se considerou, também, as alegações apresentadas pelos responsáveis do Hospital.

- Inexistência de regulamento interno próprio, e de manuais relativos a normas e procedimentos nas áreas de Aprovisionamento, Pessoal e Financeira;
- Nos anos de 1998 e 1999 foram elaborados Planos de Actividades. Todavia para 1998 somente foi elaborado, um Relatório Preliminar de Actividades;
- Inexistência de auditor interno;
- Sendo a periodicidade da Contabilidade Analítica anual, à data da auditoria estavam a ser apurados os dados de 1998;

- Relativamente à aquisição de material de consumo clínico, produtos farmacêuticos e prestação de serviços os processos seleccionados estavam devidamente organizados quanto à documentação constante dos mesmos;
- Foram, no entanto, detectadas algumas insuficiências no cumprimento da legalidade, resultantes da incorrecta aplicação das normas consignadas no Decreto-Lei nº 55/95, de 29 de Março, articulado com o CPA, designadamente:
 - Insuficiência de fundamentação nos relatórios da Comissão de Análise, não estando devidamente demonstrada a análise comparativa das propostas dos concorrentes, em função dos factores de ponderação previamente definidos nas peças do concurso, contrariando o previsto no nº 3 dos art^{os} 66º e 68º do Decreto-Lei nº 55/95, de 29 de Março;
 - Elaboração de actas de abertura das consultas, em alguns ajustes directos e concurso limitado, no último dia de entrega das propostas, contrariando o referido no nº 1 do artº 57º do citado Decreto-Lei;
 - Inexistência de contrato escrito, com fundamento de entrega imediata, verificando-se que não estão reunidos os pressupostos para enquadramento na norma aplicável (artº 12º do Decreto-Lei nº 55/95);
 - Não exigência aos concorrentes, nos ajustes directos, da comprovação negativa das situações previstas no artº 17º do Decreto-Lei nº 55/95.
- Inexistência de documentos de prova de regularização de dívidas por impostos ao Estado Português e por contribuições à Segurança Social, à data da outorga dos contratos, violando o disposto nos art^{os} 1º e 15º dos Decretos-Lei nºs 236/95 e 411/91, de 13 de Setembro e 17 de Outubro, respectivamente;
- Quanto ao fornecimento de alimentação conclui-se por uma dilação de tempo entre o início dos procedimentos e os despachos de adjudicação que levaram a que o Hospital procedesse à aquisição de serviços

de alimentação através da realização de ajustes directos ao longo dos anos, não cumprindo todos os formalismos legais.

Relativamente à Área de Pessoal as principais conclusões são:

- No quadro de pessoal do Hospital existem 1 883 lugares distribuídos pelas diversas carreiras e categorias, encontrando-se preenchidos apenas 1 143. A maior percentagem de lugares vagos verifica-se na carreira de enfermagem com 294 e no pessoal auxiliar com 202;
- Quanto aos processos individuais de pessoal, objecto de análise, não estavam devidamente organizados, nem instruídos com toda a documentação;
- O Hospital não deu integral cumprimento ao estipulado no Regulamento aprovado pela Portaria n° 177/97, de 11 de Março (ponto 42 da Secção II) quanto à constituição do júri nos concursos para Chefe de Serviço da Carreira Médica Hospitalar;
- Em dois dos concursos de acesso a lista de classificação final foi homologada por apenas um elemento do Conselho de Administração, contrariamente ao disposto no n° 2 do art° 22° do CPA;
- Do estudo dos contratos de tarefa/avença, em execução no Hospital, verifica-se que os mesmos apresentam índices de subordinação, o que contraria o objecto do contrato de prestação de serviços, de acordo com o estabelecido no disposto do art° 17° do Decreto-Lei n° 41/84, de 3 de Fevereiro, com a nova redacção dada pelo Decreto-Lei n° 299/85, de 25 de Julho;
- Não consta arquivada em nenhum dos processos de avença analisados, documentação comprovativa do início de actividade, para efeitos de IRS e do IVA, bem como declaração sob compromisso de honra de que não são funcionários ou agentes da administração central, regional ou local, e sendo-o deveria ser junto documentação comprovativa da autorização da acumulação;
- Foram efectuados alguns pagamentos sem que existissem contratos escritos, e outros pagamentos subsistiram, apesar de aos contratos celebrados ter sido recusado o visto;

- Nas comissões gratuitas de serviço, autorizadas pelo Conselho de Administração, não está a ser dado cumprimento integral à Circular nº 18/97, de 6 de Outubro do DRHS, e Despacho nº 23/87, de 25 de Novembro quanto ao integral preenchimento dos modelos de pedido, bem como quanto à apresentação dos relatórios;

Da análise à conta de gerência de 1998, as conclusões são:

- Quando da elaboração do Mapa de Fluxos Financeiros o Organismo não procedeu ao arredondamento previsto no artº 3º do Decreto-Lei nº 138/98, de 16 de Maio;
- O Hospital não está a movimentar a conta 27 - Acréscimos e Diferimentos, com incumprimento do artº 12º do Decreto-Lei nº 19/88, de 21 de Janeiro;
- Também não é utilizada a conta 228 - Fornecedores - Facturas em Recepção e Conferência;
- Não são criadas provisões para cobrança duvidosa, não reflectindo, adequadamente, a conta de clientes, o valor dos créditos a receber, com inobservância do princípio da prudência.

RELATÓRIO DE AUDITORIA 46/2000

SEGURANÇA SOCIAL / CONTROLO INTERNO / AUDITORIA / FOLLOW-UP / COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES / PRESCRIÇÃO DE DÍVIDAS / CENTROS REGIONAIS DE SEGURANÇA SOCIAL / INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL

O Conselheiro Relator
Manuel Henrique Freitas Pereira

12.07.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA AOS SISTEMAS DE COBRANÇA E CONTROLO DAS CONTRIBUIÇÕES DA SEGURANÇA SOCIAL (FOLLOW-UP)

Nº	Observação/Conclusão	Ponto do relatório
1	Encontra-se em curso, desde 1998, uma ampla reforma do sistema de segurança social, ainda numa fase inicial de concretização, que se traduz, relativamente ao tema em análise em: concentrar, no IGFSS, todo o sistema de cobrança e controlo de contribuições, nomeadamente a cobrança coerciva; atribuir, ao IIES, a responsabilidade de assegurar a adequação do sistema de informação às necessidades de gestão e operação do sistema de solidariedade e segurança social e, ainda, criar e estruturar as bases de dados de âmbito nacional.	III.1

Nº	Observação/Conclusão	Ponto do relatório
2	<p>No que respeita aos crimes contra a segurança social, apesar de a sua tipificação remontar a 1980, com alterações introduzidas pelo Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras, na maioria dos CRSS só a partir da criação dos NAIC esta matéria foi objecto de tratamento. Da informação recolhida não é possível retirar conclusão com carácter de generalidade, uma vez que, não obstante ter sido solicitada informação reportada a 31/12/98 e 30/06/99, as respostas obtidas não respeitaram as citadas datas nem contemplaram a totalidade do pedido, com excepção do CRSS de Lisboa e Vale do Tejo. No total de processos instaurados, o crime de “<i>abuso de confiança</i>” é o mais frequentemente invocado (224 em 242 processos) e o CRSS do Norte é o que apresenta maior número (171 no total de 242 processos). Cabe, ainda, referir que a entrada em funcionamento dos NAIC, nalguns CRSS, designadamente nos do Centro e do Algarve, se verificou tardiamente face à data de criação (Fevereiro de 1998).</p>	III.2
3	<p>Os sistemas de recolha e tratamento de informação revelam alguma ineficácia quanto à fiabilidade dos dados produzidos, traduzida na diversidade desses elementos em função da respectiva fonte. Disso é exemplo o total da dívida, representado por quatro montantes diferentes, donde se destaca o valor contabilístico de 425,667 milhões de contos (CSS/98), por contraponto ao montante apurado através do sistema de informação estatística (449,382 milhões de contos). Esta constatação impede, em alguns aspectos, a formulação de quaisquer comentários ou observações, o que o Tribunal considera muito preocupante e a necessitar de urgente acção correctiva.</p>	IV.1

Nº	Observação/Conclusão	Ponto do relatório
4	No que concerne à evolução do valor da dívida à segurança social e do número de contribuintes devedores, não obstante a fragilidade na consistência dos dados fornecidos, consubstanciada na diferenciação das datas de referência e na falta de elementos relativos a alguns SSR, conclui-se que a tendência é de crescimento.	IV.1.2 e IV.1.3
5	Quanto à regularização de dívidas: os dados respeitantes a contribuintes com acordos celebrados ao abrigo do D.L. nº 124/96, disponíveis a 30/06/99, permitem concluir que 15% dos contribuintes devedores celebraram acordos de regularização e, ainda, que 19% destes se encontravam rescindidos por incumprimento; a retenção de 25% sobre pagamentos, seja a título de subsídios, seja pela aquisição de bens e serviços, efectuada aos contribuintes que não façam prova da situação contributiva regularizada com a segurança social, nos termos do artº 17º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, vem registando significativa diminuição dos valores cobrados; o montante de dívida recuperado, através dos serviços de administração fiscal, é pouco significativo face ao participado, rondando os 23%, em 31/12/98 e 30/06/99; por outro lado, os valores de dívida participada, com referência aos mesmos períodos, mostram um acréscimo significativo, em contraponto com o recuperado, a assumir valores modestos.	IV.1.4

Nº	Observação/Conclusão	Ponto do relatório
6	<p>As recomendações do Tribunal de Contas veiculadas pelo Relatório nº 28/98-2ªS, na sua maioria destinadas a superar falhas detectadas no sistema de controlo interno na área de contribuintes e contribuições, encontram, algumas delas, acolhimento na letra dos vários diplomas legais, já publicados, no âmbito do processo de reestruturação dos diversos organismos integrantes do sistema de segurança social.</p>	IV.3
7	<p>A análise a processos em fase de execução fiscal, efectuada a título meramente exemplificativo, permitiu concluir que: no CRSS de LVT (único CR em que a equipa de auditoria procedeu a esta verificação) o sistema de organização processual não permitia uma análise completa e integrada, relativamente a cada contribuinte devedor, uma vez que não dispunha, concentrada num <i>dossier</i> único, de toda a situação devedora; no que respeita às certidões de dívida, constatou-se que, em relação ao mesmo contribuinte, são emitidas diversas certidões, com datas próximas e de valores baixos, situação que conduz à multiplicação de rotinas e de documentação e à consequente morosidade no processo; dos dados recolhidos nos processos analisados, constatou-se que o sistema é indutor de comportamentos faltosos por parte dos contribuintes, nomeadamente no que respeita à indicação da morada da respectiva sede, pois, na sua maioria, não foi possível a citação.</p>	V.3.3

Nº	Observação/Conclusão	Ponto do relatório
8	<p>Não existe uma actuação integrada das Repartições de Finanças, a nível nacional, por forma a viabilizar a execução; por outro lado, a política adoptada, designadamente na RF do 10º BF, de dar prioridade à execução de dívidas superiores a 50 000 contos e de não apensar os processos respeitantes ao mesmo contribuinte, compromete, igualmente, o êxito da respectiva execução fiscal.</p>	V.3.3.3
9	<p>O montante das dívidas prescritas assume valores significativos, registando um aumento superior ao dobro de Dezembro de 1998 para 30 de Junho de 1999.</p>	V.4

RELATÓRIO DE AUDITORIA 48/2000

ASSOCIAÇÃO DE MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL / AUDITORIA / SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES / CONTROLO INTERNO / PRETERIÇÃO DE FORMALIDADES / CONTROLO ORÇAMENTAL CABIMENTO DE VERBA

O Conselheiro Relator
António José Averous Mira Crespo

28.09.2000

ASSUNTO:

AUDITORIA À ASSOCIAÇÃO DE MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL

CONCLUSÕES

1. QUADRO I - EVENTUAIS INFRAÇÕES FINANCEIRAS ⁶⁰

Item do Relatório	Descrição da situação, Montante e responsáveis	Normas Violadas
II - 2.4.	1. Não existência de segregação de funções, de efectivação de balanços à tesouraria e de regulamento atinente às áreas contabilísticas. 2. Para as despesas de consumo corrente, não existe requisição ou documento equivalente. 3. Cabimentação e liquidação de despesas em simultâneo e “à posteriori”. Competia ao Conselho de Administração diligenciar pela implementação dos procedimentos adequados.	Al ^{as} b) c) e d) do artº 12º e nº 2 do artº 15º do Dec-Reg. nº 92-C/84, de 28/12

Item do Relatório	Descrição da situação, Montante e responsáveis	Normas Violadas
II - 3.1.	Não cumprimento do princípio de equilíbrio orçamental corrente. Competia aos membros do Conselho de Administração zelarem pelo cumprimento deste princípio.	Artº 9º, nº 2, DL. nº 341/83, de 21/7
II - 4.1.	Diversos contratos celebrados pela AMDS, como contratos de avença, não se enquadram no conceito legalmente previsto. Autorizaram os pagamentos os Presidentes do Conselho de Administração.	Nº 3 do artº 7º do DL nº 409/91, de 17 de Outubro e artº 26º do DL nº 341/83, de 21/7.

2. QUADRO II - PRINCIPAIS OBSERVAÇÕES DA AUDITORIA

Área ou domínio de Actividade	Observações
Sistema de Controlo Interno	Ausência de regulamento interno Inexistência de segregação de funções entre Tesouraria e Contabilidade Não realização de balanços ao cofre Cabimentação “à posteriori”
Pessoal	São insuficientes os recursos humanos de que a AMDS dispõe para fazer face ao vasto quadro de atribuições e competências que lhe está cometido.
Execução orçamental	Na receita, o grau de concretização do orçamento atingiu apenas 41% do valor previsto. Na despesa, quedou-se por 36%.

⁶¹⁾ As situações de facto e de direito integradas de eventuais infracções financeiras poderão, no domínio sancionatório, vir a ser consideradas amnistiadas face ao disposto no artº 7º da Lei nº 29/99, de 12/5.

CRÓNICA DE LEGISLAÇÃO^(*)

^(*)A *Crónica de Legislação*, elaborada no *Departamento de Consultadoria e Planeamento*, inclui a lista seleccionada de actos normativos de maior incidência na actividade do Tribunal de Contas, designadamente nas áreas do Direito Financeiro e do Direito Administrativo, publicados no período compreendido entre Julho a Dezembro de 2000, os quais são agrupados em função da sua forma e classificados e ordenados cronologicamente dentro de cada grupo, sendo acompanhados de um número que identifica o documento na Base de Dados do Tribunal. A referida lista é antecedida de um índice dos temas tratados nos documentos incluídos.

ÍNDICE DE TEMAS

A

ACESSO NA CARREIRA	
DOC 45810.....	426
AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA	
DOC 45204.....	437
DOC 45369.....	431
DOC 45774.....	425
DOC 45940.....	436
DOC 46352.....	447
DOC 53753.....	436
AGÊNCIA NACIONAL PARA O PROGRAMA JUVENTUDE	
DOC 46504.....	439
AGÊNCIA NACIONAL PARA OS PROGRAMAS COMUNITÁRIOS SÓCRATES E LEONARDO DA VINCI	
DOC 44610.....	437
AGRICULTURA	
DOC 45569.....	441
ALIENAÇÃO DE ACÇÕES	
DOC 45703.....	438
ALIENAÇÃO DE BENS	
DOC 44612.....	443
DOC 44659.....	421
APROVISIONAMENTO	
DOC 54696.....	442
AQUISIÇÃO DE BENS	
DOC 45518.....	425
DOC 54696.....	442

B

BANCO COMERCIAL DOS AÇORES (BCA)	
DOC 45204.....	437
BENEFÍCIOS FISCAIS	
DOC 54551.....	420

C

CAMPEONATO EUROPEU DE FUTEBOL DE 2004	
DOC 45707.....	438
CLASSIFICAÇÃO DE DESPESAS	

DOC 54358	430
CLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS	
DOC 54358	430
COMISSÃO DE INDICES E FÓRMULAS DE EMPREITADAS	
DOC 54327	448
COMISSÃO NACIONAL DO EURO	
DOC 54158	439
COMPANHIA DE SEGUROS AÇOREANA	
DOC 45204	437
CONTA DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA REGIONAL	
DOC 46352	447
CONTRATO DE CONCESSÃO	
DOC 54690	439
CONTRATO INDIVIDUAL A TERMO CERTO	
DOC 303302	453
CONTRATO PROGRAMA	
DOC 54691	443
D	
DIRECÇÃO-GERAL ALFÂNDEGAS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O CONSUMO (DGAIEC)	
DOC 45982	441
DIRECÇÃO-GERAL DO ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E DESENVOLVIMENTO URBANO	
DOC 54691	443
E	
EFEITO SUSPENSIVO	
DOC 303304	454
EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS	
DOC 45009	423
DOC 45774	425
DOC 54327	448
EMPRESA DE ELECTRICIDADE DE PORTUGAL (EDP)	
DOC 44777	422
DOC 45703	438
ESTRUTURA ORGÂNICA	
DOC 53753	436
ESTUDOS E PROJECTOS	
DOC 53786	442

EVASÃO FISCAL	
DOC 54552.....	420
EXECUÇÃO DA OBRA	
DOC 53786.....	442
EXECUÇÃO ORÇAMENTAL	
DOC 44759.....	422

F

FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE DO TRIBUNAL DE CONTAS	
DOC 54423.....	450
FORMAÇÃO PROFISSIONAL	
DOC 46068.....	435
FUNDO DE COESÃO	
DOC 45519.....	425
FUNDO SOCIAL EUROPEU (FSE)	
DOC 46068.....	435
DOC 46337.....	427
FUSÃO DE EMPRESAS	
DOC 45219.....	424

G

GOVERNO	
DOC 46509.....	428
GOVERNO REGIONAL	
DOC 54141.....	436
GRANDES OPÇÕES DO PLANO (GOP)	
DOC 54517.....	420

H

HASTA PÚBLICA	
DOC 44612.....	443
DOC 44659.....	421

I

INFRA ESTRUTURAS DESPORTIVAS	
DOC 45707.....	438
INGRESSO NA CARREIRA	
DOC 45810.....	426
INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO	
DOC 46392.....	428

INSTITUTO DE GESTÃO DO FUNDO SOCIAL EUROPEU (IGFSE)	
DOC 46337	427
INSTITUTO DE GESTÃO INFORMÁTICA E FINANCEIRA DA SAÚDE (IGIFS)	
DOC 54696	442
INSTITUTO DE REINserÇÃO SOCIAL	
DOC 45518	425
INSTITUTO FINANCIAMENTO E APOIO DESENV AGRICULTURA E PESCAS (IFADAP)	
DOC 45209	423
INSTITUTO PARA A INOVAÇÃO NA FORMAÇÃO (INOFOR)	
DOC 53630	429
INSTITUTO PORTUGUÊS DA JUVENTUDE (IPJ)	
DOC 46504	439
INSTRUÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS	
DOC 54343	449
L	
LEI GERAL TRIBUTÁRIA	
DOC 54552	420
LEI ORGÂNICA	
DOC 44893	423
DOC 46707	428
LIMITE DE ENDIVIDAMENTO	
DOC 303305	453
LINHA DE CRÉDITO	
DOC 45569	441
M	
MADEIRA REGIÃO AUTÓNOMA	
DOC 54141	436
MEDIDAS PREVENTIVAS	
DOC 44663	421
MINISTÉRIO DA REFORMA DO ESTADO E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (MREAP)	
DOC 46707	428
MINISTÉRIO DO EQUIPAMENTO SOCIAL (MES)	
DOC 45189	437
MINISTÉRIO DO PLANEAMENTO (MPLA)	
DOC 44893	423

MOEDA ÚNICA	
DOC 54158.....	439
<i>N</i>	
NOTIFICAÇÃO	
DOC 303304.....	454
<i>O</i>	
OBRAS PÚBLICAS	
DOC 54441.....	430
OBRIGAÇÕES DE CAIXA	
DOC 45363.....	424
ORÇAMENTO DO ESTADO	
DOC 54518.....	419
ORÇAMENTO REGIONAL	
DOC 303305.....	453
DOC 45369.....	431
<i>P</i>	
PARECER SOBRE A CONTA DA REGIÃO AUTÓNOMA.	
DOC 46520.....	451
PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO	
DOC 54834.....	451
PARTICIPAÇÕES DO ESTADO SGPS (PARTEST)	
DOC 45703.....	438
DOC 45817.....	426
PARTICIPAÇÕES PÚBLICAS SGPS (PARPÚBLICA)	
DOC 45817.....	426
DOC 54019.....	429
PATRIMÓNIO FINANCEIRO	
DOC 54343.....	449
PLANO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL INTEGRADO DE TRÁS-OS-MONTES (PDRITM)	
DOC 44658.....	421
PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DO MINISTÉRIO DA SAÚDE (POCMS)	
DOC 46153.....	442
PLASTIFICANTES DE PORTUGAL (DRIFTAL)	
DOC 45702.....	438
PORTUGAL TELECOM	

DOC 45916	426
DOC 45926	427
PRESCRIÇÃO	
DOC 303304	454
PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS (PCM)	
DOC 46509	428
PRESIDÊNCIA DO GOVERNO REGIONAL	
DOC 45940	436
PRIVATIZAÇÃO	
DOC 45926	427
PROGRAMA INTEGRADO DE COOPERAÇÃO PORTUGUESA	
DOC 54533	440
PROGRAMA OPERACIONAL AGRICULTURA E DESENVOLVIMENTO RURAL (AGRO)	
DOC 45209	423
PROGRAMA OPERACIONAL DA ECONOMIA (POE)	
DOC 45966	441
PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES (POLIS)	
DOC 44663	421
DOC 45357	419
DOC 45501	424
DOC 45924	427
DOC 53938	429
DOC 54441	430

Q

QUADRO COMUNITÁRIO DE APOIO III (QCA III)	
DOC 44780	422
DOC 45209	423
DOC 45359	419
DOC 45519	425

R

RECRUTAMENTO DE PESSOAL	
DOC 53630	429
REESTRUTURAÇÃO DE EMPRESAS	
DOC 45916	426
REGIME EXCEPCIONAL	
DOC 45357	419

DOC 45518	425
DOC 45774	425
REGIME GERAL INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO E SOCIEDADES FINANCEIRAS (RRGIC)	
DOC 46392	428
REGULAMENTO GERAL DAS EDIFICAÇÕES URBANAS	
DOC 53786	442
REGULAMENTO GERAL PARA AS PARCERIAS E INICIATIVAS PÚBLICAS	
DOC 45966	441
RELATÓRIO DE ACTIVIDADES DO TRIBUNAL DE CONTAS	
DOC 44844	452
REPRIVATIZAÇÃO	
DOC 44777	422
DOC 45702	438
REVISÃO DE PREÇOS	
DOC 54327	448

S

SCUT INTERIOR NORTE	
DOC 54690	439
SISTEMA DE INCENTIVOS PARA DESENVOLVIMENTO REGIONAL DOS AÇORES (SIDER)	
DOC 45368	431
SISTEMA INTEGRADO PROTECÇÃO CONTRA ALEATORIEDADES CLIMÁTICAS (SIPAC)	
DOC 45569	441
SOCIEDADE ÁGUAS DO ALGARVE	
DOC 45219	424
SOCIEDADE DE REQUALIFICAÇÃO AMBIENTAL E URBANA DE VISEU (VISEUPOLIS)	
DOC 45924	427
SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS)	
DOC 54019	429
SOCIEDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROGRAMA POLIS VIANA DO CASTELO (VIANAPOLIS)	
DOC 45501	424
SOCIEDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROGRAMA POLIS EM MATOSINHOS	
DOC 53938	429

T

TEMPO DE SERVIÇO

DOC 303302 453

TRANSIÇÃO DE PESSOAL

DOC 45810 426

TRAVESSIA DO RIO TEJO

DOC 45189 437

Z

ZONA FRANCA

DOC 54551 420

ACTOS LEGISLATIVOS

Leis

45357

Lei nº 18/2000, de 10 de Agosto

Publicado no DR IS-A, nº 184/2000,, de 10/08/2000

Autoriza o Governo a criar o regime excepcional aplicável às sociedades gestoras das intervenções previstas no Programa Polis.

(POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES / REGIME EXCEPCIONAL

45359

Lei nº 20/2000, de 10 de Agosto

Publicado no DR IS-A, nº 184/2000, de 10/08/2000

Primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei nº 54-A/2000, DE 7 DE Abril, que define a estrutura orgânica relativa à gestão, acompanhamento, avaliação e controlo da execução do QCA III e das intervenções estruturais comunitárias relativas a Portugal, nos termos do Regulamento (CE nº 1260/99, do Conselho, de 21 de Junho.

QUADRO COMUNITÁRIO DE APOIO III (QCA III)

54518

Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro

Publicado no DR IS-A, nº 299/2000 (2º Suplemento) de 29/12/2000

Orçamento do Estado para 2001.

ORÇAMENTO DO ESTADO

Lei nº 30-B/2000, de 29 de Dezembro*Publicado no DR IS-A, nº 299/2000 (Suplemento) de 29/12/2000*

Grandes opções do Plano para 2001.

GRANDES OPÇÕES DO PLANO (GOP)**Lei nº 30-F/2000, de 29 de Dezembro***Publicado no DR IS-A, nº 299/2000 (3º Suplemento) de 29/12/2000*

Altera o estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei nº 215/89, de 1 de Junho, no tocante ao regime aplicável à Zona Franca da Madeira e à Zona Franca da Ilha de Santa Maria.

BENEFÍCIOS FISCAIS / ZONA FRANCA**Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro***Publicado no DR IS-A, nº 299/2000 (3º Suplemento) de 29/12/2000*

Reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, alterando o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a Lei Geral Tributária, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento e de Processo Tributário e legislação avulsa.

LEI GERAL TRIBUTÁRIA / EVASÃO FISCAL

Decretos-Leis

44658

Decreto-Lei nº 112/2000, de 4 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 152/2000, de 04/07/2000

Estabelece a base legal para a realização das despesas emergentes da celebração dos contratos de mandato entre o Estado, através da Direcção-Geral do Tesouro, e o IFADAP no âmbito do financiamento do PDRITM – I e II.

PLANO DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL INTEGRADO DE TRÁS-OS-MONTES (PDRITM)

44659

Decreto-Lei nº 115/2000, de 4 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 152/2000, de 04/07/2000

Disciplina o modo de titular a alienação de imóveis do Estado e dos organismos públicos dotados de personalidade jurídica, com ou sem autonomia financeira, que não revistam a natureza, forma ou designação de empresa pública, efectuada através de hasta pública ou de ajuste directo. Revoga o Decreto-Lei nº 394/84, de 26 de Dezembro.

ALIENAÇÃO DE BENS / HASTA PÚBLICA

44663

Decreto-Lei nº 119/2000, de 4 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 152/2000, de 04/07/2000

Aprova as medidas preventivas com vista a salvaguardar as execuções das intervenções previstas no âmbito do Programa Polis – Programa de Requalificação Urbana e Valorização Ambiental das Cidades.

MEDIDAS PREVENTIVAS / (POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES

44759

Decreto-Lei nº 140/2000, de 4 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 161/2000, de 14/07/2000

Estabelece as normas de execução do orçamento da segurança social para 2000.

EXECUÇÃO ORÇAMENTAL

44777

Decreto-Lei nº 141/2000, de 15 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 162/2000, de 15/07/2000

Aprova a 4ª fase do processo de reprivatização do capital social da EDP – Electricidade de Portugal, S.A.

EMPRESA DE ELECTRICIDADE DE PORTUGAL (EDP) / REPRIVATIZAÇÃO

44780

Decreto-Lei nº 144/2000, de 15 de Julho

Publicado no DR IS-A, nº 162/2000, de 15/07/2000

Cria bonificação de juros para as linhas de crédito destinadas ao financiamento complementar dos projectos de investimento de natureza municipal e intermunicipal aprovados no QCA 2000-2006.

QUADRO COMUNITÁRIO DE APOIO III (QCA III)

Decreto-Lei nº 151/2000, de 20 de Julho
Publicado no DR IS-A, nº 166/2000, de 20/07/2000

Aprova a Lei Orgânica do Ministério do Planeamento.

LEI ORGÂNICA / MINISTÉRIO DO PLANEAMENTO (MPLA)

Decreto-Lei nº 159/2000, de 27 de Julho
Publicado no DR IS-A, nº 172/2000, de 27/07/2000

Altera o Decreto-Lei nº 59/99, de 2 de Março, que aprova o novo regime jurídico das empreitadas de obras públicas.

EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS

Decreto-Lei nº 163-A/2000, de 27 de Julho
Publicado no DR IS-A, nº 172/2000, de 27/07/2000

Estabelece as regras gerais de aplicação do Programa Operacional de Agricultura e Desenvolvimento Rural (POADR/PROGRAMA), bem como da componente agrícola dos programas operacionais de âmbito regional do III Quadro Comunitário de Apoio (QCA III).

(AGRO) PROGRAMA OPERACIONAL AGRICULTURA E DESENVOLVIMENTO RURAL / INSTITUTO FINANCIAMENTO E APOIO DESENV AGRICULTURA E PESCAS (IFADAP) / QUADRO COMUNITÁRIO DE APOIO III (QCA III)

Decreto-Lei nº 168/2000, de 5 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 180/99, de 5/08/2000

Constitui a sociedade Águas do Algarve, S.A., por fusão das sociedades Águas do Sotavento Algarvio, S.A., e Águas de Barlavento Algarvio, S.A., constituídas, respectivamente, pelos Decreto-Leis nºs 130/95, de 5 de Junho, e 136/95, de 12 de Junho, e aprova os respectivos estatutos.

FUSÃO DE EMPRESAS / SOCIEDADE ÁGUAS DO ALGARVE

Decreto-Lei nº 181/2000, de 10 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 284/2000, de 10/08/2000

Altera o Decreto-Lei nº 408/91, de 17 de Outubro, que estabelece o novo regime jurídico das obrigações de caixa.

OBRIGAÇÕES DE CAIXA

Decreto-Lei nº 186/2000, de 11 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 185/2000, de 11/08/2000

Constitui a sociedade VianaPolis, Sociedade para o Desenvolvimento do Programa Polis em Viana do Castelo, S. A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

(POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES / SOCIEDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROGRAMA POLIS VIANA DO CASTELO (VIANAPOLIS)

Decreto-Lei nº 190/2000, de 16 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 188/2000, de 11/08/2000

Estabelece um regime excepcional para a realização de obras em prédios destinados a centros educativos, aquisição de bens e serviços e recrutamento de pessoal para o Instituto de Reinserção Social.

**AQUISIÇÃO DE BENS / INSTITUTO DE REINSERÇÃO SOCIAL /
REGIME EXCEPCIONAL**

Decreto-Lei nº 191/2000, de 16 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 188/200, de 16/08/2000

Aprova o regulamento que define a estrutura orgânica relativa à gestão, acompanhamento, avaliação e controlo da execução das intervenções apoiadas pelo Fundo de Coesão em Portugal.

**FUNDO DE COESÃO / QUADRO COMUNITÁRIO DE APOIO III
(QCA III)**

Decreto-Lei nº 200/2000, de 1 de Setembro
Publicado no DR IS-A, nº 202/2000, de 01/09/2000

Prorroga por um ano o regime especial estabelecido pelo Decreto-Lei nº 300/98, de 7 de Outubro, que cria um regime excepcional para a execução de empreitadas de obras nas ilhas da Região Autónoma dos Açores afectadas pelo sismo de 9 de Julho de 1998.

**AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS /
REGIME EXCEPCIONAL**

Decreto-Lei n.º 207/2000, de 2 de Setembro***Publicado no DR IS-A, n.º 203/2000, de 02/09/2000***

Altera o Decreto-Lei n.º 412-A/98, de 30 de Dezembro (procede à adaptação à administração local do decreto-lei que estabelece as regras sobre o ingresso, acesso e progressão nas carreiras e categorias do regime geral, bem como as respectivas escalas salariais).

ACESSO NA CARREIRA / INGRESSO NA CARREIRA / TRANSIÇÃO DE PESSOAL

Decreto-Lei n.º 209/2000, de 2 de Setembro***Publicado no DR IS-A, n.º 203/2000, de 02/09/2000***

Reorganiza sob a forma empresarial a gestão da carteira de títulos do Estado e do património imobiliário público através da criação da PARPÚBLICA – Participações Públicas (SGPS), S.A.

PARTICIPAÇÕES DO ESTADO SGPS (PARTEST) / PARTICIPAÇÕES PÚBLICAS SGPS (PARPÚBLICA)

Decreto-Lei n.º 219/2000, de 09 de Setembro***Publicado no DR IS-A, n.º 209/2000, de 09/09/2000***

Aprova a reestruturação da Portugal Telecom. S.A.

PORTUGAL TELECOM / REESTRUTURAÇÃO DE EMPRESAS

Decreto-Lei nº 227/2000, de 09 de Setembro
Publicado no DR IS-A, nº 209/2000, de 09/09/2000

Constitui a sociedade VISEUPOLIS, S.A., sociedade de requalificação ambiental e urbana de Viseu, sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

(POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES / SOCIEDADE DE REQUALIFICAÇÃO AMBIENTAL E URBANA DE VISEU (VISEUPOLIS)

Decreto-Lei nº 227-A/2000, de 09 de Setembro
Publicado no DR IS-A, nº 209/2000 (Suplemento), de 09/09/2000

Aprova a 5ª fase do processo de privatização do capital social da Portugal Telecom, S.A..

PORTUGAL TELECOM / PRIVATIZAÇÃO

Decreto-Lei nº 248-A/2000, de 3 de Outubro
Publicado no DR IS-A, nº 229/2000 (suplemento), de 03/10/2000

Aprova os Estatutos do Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu (IGFSE)).

FUNDO SOCIAL EUROPEU (FSE) / INSTITUTO DE GESTÃO DO FUNDO SOCIAL EUROPEU (IGFSE)

Decreto-Lei nº 250/2000, de 13 de Outubro
Publicado no DR IS-A, nº 237/2000, de 13/10/2000

Transpõe para o ordenamento jurídico interno a Directiva nº 98/33/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Junho, que alterou o artigo 12º da Directiva nº 77/780/CEE, relativa ao acesso à actividade das instituições de crédito e ao seu exercício, bem como diversos artigos da Directiva nº 89/647/CEE, do Conselho, relativa ao rácio de solvabilidade das instituições de crédito e ainda o artigo 2º e o anexo II da Directiva nº 93/6/CEE, relativa à adequação dos fundos próprios das empresas de investimento e das instituições de crédito, e altera os artigos 81º e 82º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei nº 298/92, de 31 de Dezembro.

INSTITUIÇÕES DE CRÉDITO / REGIME GERAL INSTITUIÇÕES DE
CRÉDITO E SOCIEDADES FINANCEIRAS (RRGIC)

Decreto-Lei nº 267-A/2000, de 20 de Outubro
Publicado no DR IS-A, nº 243/2000 (suplemento), de 20/10/2000

Altera o Decreto-Lei nº 474-A/99, de 8 de Novembro, que aprova a Lei Orgânica do XIV Governo

GOVERNO / PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS (PCM)

Decreto-Lei nº 269/2000, de 04 de Novembro
Publicado no DR IS-A, nº 260/2000, de 04/11/2000

Aprova a Lei Orgânica do Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública.

LEI ORGÂNICA / MINISTÉRIO DA REFORMA DO ESTADO E DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA (MREAP)

Decreto-Lei nº 280/2000, de 10 de Novembro
Publicado no DR IS-A, nº 260/2000, de 10/11/2000

Permite ao Instituto para a Inovação na Formação (INOFOR) celebrar contratos administrativos de provimento a fim de se dotar com os meios humanos quantitativa e qualitativamente necessários à prossecução das suas atribuições de suporte ao sistema nacional de formação.

INSTITUTO PARA A INOVAÇÃO NA FORMAÇÃO (INOFOR) / RECRUTAMENTO DE PESSOAL

Decreto-Lei nº 303/2000, de 21 de Novembro
Publicado no DR IS-A, nº 269/2000, de 21/11/2000

Constitui a sociedade polis Matosinhos, Sociedade para o Desenvolvimento do Programa Polis em Matosinhos, S.A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos.

(POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES / SOCIEDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO PROGRAMA POLIS EM MATOSINHOS

Decreto-Lei nº 312/2000, de 2 de Dezembro
Publicado no DR IS-A, nº 278/2000, de 02/10/2000

Altera o Decreto-Lei nº 209/2000, de 2 de Setembro, que reorganiza sob a forma empresarial a gestão da carteira de títulos do Estado e do património imobiliário público através da criação da PARPÚBLICA — Participações Públicas (SGPS), S.A..

PARTICIPAÇÕES PÚBLICAS SGPS (PARPÚBLICA) / SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS (SGPS)

Decreto-Lei nº 321/2000, de 16 de Dezembro
Publicado no DR IS-A, nº 289/2000, de 16/1/2000

Altera o Decreto-Lei nº 562/99, de 21 de Dezembro, que aprova o classificador económico das receitas e despesas públicas.

CLASSIFICAÇÃO DE DESPESAS / CLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS

Decreto-Lei nº 330/2000, de 27 de Dezembro
Publicado no DR IS-A, nº 297/2000, de 27/12/2000

Extingue as concessões e os direitos de uso privativo de bens dominiais nas zonas de intervenção do Programa Polis e desafecta do domínio público esses mesmos bens.

OBRAS PÚBLICAS / (POLIS) PROGRAMA REQUALIFICAÇÃO URBANA VALORIZ AMBIENTAL DAS CIDADES

Decretos Legislativos Regionais

45368

Decreto Legislativo Regional nº 26/2000/A, de 10 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 184/2000, de 10/08/2000

Cria o sistema de Incentivos para o Desenvolvimento Regional dos Açores (SIDER).

SISTEMA DE INCENTIVOS PARA DESENVOLVIMENTO REGIONAL DOS AÇORES (SIDER)

45369

Decreto Legislativo Regional nº 27/2000/A, de 10 de Agosto
Publicado no DR IS-A, nº 184/2000, de 10/08/2000

Altera o Orçamento da Região Autónoma dos Açores.

AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / ORÇAMENTO REGIONAL

OUTROS ACTOS NORMATIVOS

Decretos Regulamentares

46068

Decreto Regulamentar nº 12-A/2000, de 15 de Setembro

Publicado no DR IS-B, nº 214/2000,2 Suplemento, de 15/09/2000

Regula os apoios a conceder às acções a financiar pelo Fundo Social Europeu (FSE), designadamente no âmbito da formação profissional, da inserção no mercado de trabalho e dos apoios ao emprego, bem como dos processos, tais como a promoção do acesso à qualificação, o acompanhamento pós-formação e pós-colocação, o desenvolvimento e os recursos didácticos que, a montante e a jusante, possam contribuir para a consecução dos respectivos objectivos.

FORMAÇÃO PROFISSIONAL / FUNDO SOCIAL EUROPEU (FSE)

Decretos Regulamentares Regionais

45940

Decreto Regulamentar Regional nº 25/2000/A, de 12 de Setembro
Publicado no DR IS-B, nº 211/2000, de 12/09/2000

Aprova a orgânica da Presidência do Governo Regional dos Açores.

AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / PRESIDÊNCIA DO GOVERNO REGIONAL

53753

Decreto Regulamentar Regional nº 33/2000/A, de 11 de Novembro
Publicado no DR IS-B, nº 261/2000, de 11/11/2000

Aprova a estrutura orgânica do VIII Governo Regional dos Açores.

AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / ESTRUTURA ORGÂNICA

54141

Decreto Regulamentar Regional nº 43/2000/M, de 12 de Dezembro
Publicado no DR IS-B, nº 285/2000, de 12/12/2000

Aprova a organização e o funcionamento do Governo Regional da Madeira.

GOVERNO REGIONAL / MADEIRA REGIÃO AUTÓNOMA

Resoluções do Conselho de Ministros

44610

Resolução do Conselho de Ministros nº 77/2000, de 6 de Julho
Publicado no DR IS-B, nº 154, de 06/07/2000

Cria a Agência Nacional para a gestão das segundas fases dos programas de acção comunitários “Leonardo da Vinci” e “Sócrates”, bem como a respectiva Comissão Nacional .

AGÊNCIA NACIONAL PARA OS PROGRAMAS COMUNITÁRIOS
SÓCRATES E LEONARDO DA VINCI

45189

Resolução do Conselho de Ministros nº 97/2000, de 2 de Agosto
Publicado no DR IS-B, nº 177, de 02/08/2000

Constitui, na dependência do Ministro do Equipamento Social, uma equipa de missão que procederá à realização dos estudos necessários ao lançamento do concurso público tendo em vista a concepção, construção e exploração da terceira travessia sobre o Tejo na região de Lisboa.

MINISTÉRIO DO EQUIPAMENTO SOCIAL (MES) / TRAVESSIA DO
RIO TEJO

45204

Resolução do Conselho de Ministros nº 100/2000, de 4 de Agosto
Publicado no DR IS-B, nº 179, de 04/08/2000

Altera a resolução do Conselho de Ministros nº 59/2000 (2ª série), de 2 de Março, que estabelece as condições de alienação dos direitos de subscrição da Região Autónoma dos Açores no aumento de capital social do Banco Comercial dos Açores, S.A., de 9 000 000 000\$00 para 11 000 000 000\$00.

AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / BANCO COMERCIAL DOS AÇORES (BCA) / COMPANHIA DE SEGUROS AÇOREANA

45702

Resolução do Conselho de Ministros nº 112/2000, de 24 de Agosto
Publicado no DR IS-B, nº 195, de 24/08/2000

Determina o concorrente vencedor do concurso público no processo de reprivatização da DRIFTAL, S.A..

PLASTIFICANTES DE PORTUGAL (DRIFTAL) / REPRIVATIZAÇÃO

45703

Resolução do Conselho de Ministros nº 113/2000, de 24 de Agosto
Publicado no DR IS-B, nº 195, de 24/08/2000

Autoriza a PARTEST - Participações do Estado, SGPS, S.A., a alienar uma quantidade de acções da EDP – Electricidade de Portugal, S.A..

ALIENAÇÃO DE ACÇÕES / EMPRESA DE ELECTRICIDADE DE PORTUGAL (EDP) / PARTICIPAÇÕES DO ESTADO SGPS (PARTEST)

45707

Resolução do Conselho de Ministros nº 115/2000, de 28 de Agosto
Publicado no DR IS-B, nº 198, de 28/08/2000

Cria uma comissão interministerial com o objectivo de assegurar a coordenação, acompanhamento e avaliação a nível global dos investimentos públicos a efectuar com infra-estruturas e equipamentos complementares e de apoio, no âmbito da realização da fase final do Campeonato da Europa de 2004.

46504

Resolução do Conselho de Ministros nº 141/2000, de 20 de Outubro
Publicado no DR IS-B, nº 243, de 20/10/2000

Cria a Agência Nacional para a gestão do programa comunitário de acção “Juventude”.

AGÊNCIA NACIONAL PARA O PROGRAMA JUVENTUDE / INSTITUTO PORTUGUÊS DA JUVENTUDE (IPJ)

54158

Resolução do Conselho de Ministros nº 170/2000, de 07 de Dezembro
Publicado no DR IS-B, nº 282, de 07/12/2000

Aprova as orientações nacionais para a introdução física do euro.

COMISSÃO NACIONAL DO EURO / MOEDA ÚNICA

54690

Resolução do Conselho de Ministros nº 173-A/2000, de 28 de Dezembro
Publicado no DR IS-B, nº 298(Suplemento), de 28/12/2000

Declara existir grave urgência para o interesse público na imediata execução do despacho conjunto dos Ministros do Equipamento Social e das Finanças de 4 de Dezembro de 2000, que adjudica a SCUT do Interior Norte ao concorrente Via Transporte e determina aos competentes órgãos da Administração que prossigam com a sua execução, nomeadamente através da assinatura, com o concorrente adjudicatário, do respectivo contrato de concessão, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros de 6 de Dezembro de 2000.

CONTRATO DE CONCESSÃO / SCUT INTERIOR NORTE

Resolução do Conselho de Ministros nº 174/2000, de 30 de Dezembro
Publicado no DR IS-B, nº 300, de 30/12/2000

Aprova o Programa Integrado da Cooperação Portuguesa 2001.

PROGRAMA INTEGRADO DE COOPERAÇÃO PORTUGUESA

Portarias

45569

Portaria nº 576-A/2000, de 8 de Agosto

Publicado no DR IS-B, nº 182/2000 (Suplemento), de 29/08/2000

Cria linhas de crédito de apoio à agricultura.

AGRICULTURA / LINHA DE CRÉDITO / SISTEMA INTEGRADO
PROTECÇÃO CONTRA ALEATORIEDADES CLIMÁTICAS (SIPAC)

45966

Portaria nº 680-A/2000, de 29 de Agosto

Publicado no DR IS-B, nº 199/2000, de 29/08/2000

Regulamenta a implementação das parcerias e iniciativas públicas.

(POE) PROGRAMA OPERACIONAL DA ECONOMIA / REGULA-
MENTO GERAL PARA AS PARCERIAS E INICIATIVAS PÚBLICAS

45982

Portaria nº 705-A/2000, de 31 de Agosto

Publicado no DR IS-B, nº 201/2000, de 31/08/2000

Aprova o regulamento orgânico e de funcionamento da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo.

DIRECÇÃO GERAL ALFÂNDEGAS IMPOSTOS ESPECIAIS SOBRE O
CONSUMO (DGAIEC)

Portaria n° 898/2000, de 28 de Setembro*Publicado no DR IS-B, n° 225/2000, de 28/09/2000*

Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)

PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DO MINISTÉRIO DA SAÚDE (POCMS)

Portaria n° 1101/2000, de 20 de Novembro*Publicado no DR IS-B, n° 268/2000, de 20/11/2000*

Aprova a relação das disposições legais a observar pelos técnicos responsáveis dos projectos de obras e sua execução.

EXECUÇÃO DA OBRA / REGULAMENTO GERAL DAS EDIFICAÇÕES URBANAS / ESTUDOS E PROJECTOS

Portaria n° 1176-A/2000, de 14 de Dezembro*Publicado no DR IS-B, n° 287/2000(Suplemento), de 20/11/2000*

Alarga a competência do Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde na celebração de contratos públicos de aprovisionamento para o fornecimento de bens e serviços no sector da saúde e revoga a Portaria n° 415/98, de 20 de Julho.

APROVISIONAMENTO / AQUISIÇÃO DE BENS / INSTITUTO DE GESTÃO INFORMÁTICA E FINANCEIRA DA SAÚDE (IGIFS)

Despachos Normativos

44612

Despacho Normativo nº 29/2000, de 6 de Julho

Publicado no DR IS-B, nº 154/2000, de 06/07/2000

Altera o Despacho Normativo nº 23-A/2000, de 10 de Maio (define as normas, termos e condições a que deve obedecer a alienação de imóveis, a realizar através de hasta pública ou por ajuste directo).

ALIENAÇÃO DE BENS / HASTA PÚBLICA

54691

Despacho Normativo nº 45-A/2000, de 21 de Dezembro

Publicado no DR IS-B, nº 293/2000, Suplemento, de 21/12/2000

Autoriza a Direcção-Geral do Ordenamento do Território e Desenvolvimento Urbano (DGOTDU) a realizar contratos-programa com os municípios para a promoção do desenvolvimento económico dos núcleos urbanos, tendo como base a sua requalificação urbanística e ambiental.

CONTRATO PROGRAMA / DIRECÇÃO-GERAL DO ORDENAMENTO DO TERRITÓRIO E DESENVOLVIMENTO URBANO

ACTOS RELATIVOS A ACTOS NORMATIVOS

Resoluções da Assembleia Legislativa Regional

46352

Resolução da Assembleia Legislativa Regional nº 18/2000/A, de 12 de Outubro de 2000

Publicada no DR IS-B, nº 236/2000, de 12/10/2000

Aprova a conta de gerência da Assembleia Legislativa Regional dos Açores, referente ao ano de 1999.

AÇORES REGIÃO AUTÓNOMA / CONTA DA ASSEMBLEIA LEGISLATIVA REGIONAL

Avisos

54327

Aviso 17786/2000, de 23 de Novembro

Publicado no DR IIS, n.º 292, de 20 de Dezembro

Publicação dos valores dos índices de materiais com base 100 em Março de 1968 e de materiais com base 100 em Dezembro de 1991, relativos aos meses de Abril, Maio, Junho, Julho e Agosto de 2000, para efeito de aplicação das fórmulas de revisão de preços.

**EMPREITADA DE OBRAS PÚBLICAS / COMISSÃO DE INDICES E
FÓRMULAS DE EMPREITADAS / REVISÃO DE PREÇOS**

Instruções do Tribunal de Contas

54343

Instruções n.º 2/2000, de 29 de Novembro

Publicado no DR IIS, n.º 292/2000, de 29/11/2000

Instruções destinadas a definir o conteúdo da informação a remeter ao Tribunal de Contas, anualmente, pelos serviços gestores de activos financeiros públicos.

INSTRUÇÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS / PATRIMÓNIO FINANCEIRO

Resoluções do Tribunal de Contas

54423

Resolução TC 3/2000, de 7 de Dezembro

Publicado no DR IIS, n. 295/2000, de 07/12/2000

Fiscalização concomitante da 1ª secção do Tribunal de Contas - ano 2001, e selecção para ser objecto de acções de fiscalização concomitante de diversas entidades.

FISCALIZAÇÃO CONCOMITANTE DO TRIBUNAL DE CONTAS

Pareceres do Tribunal de Contas

46520

Parecer n.º 4-A/2000, de 26 de Setembro

Publicado no DR IIS, n.º 223/2000, Suplemento, de 26/09/2000

Parecer e relatório sobre a Conta da Região Autónoma da Madeira relativa ao ano económico de 1998.

PARECER SOBRE CONTA DA REGIÃO AUTÓNOMA.

54834

Parecer 6-A/2000, de 27 de Dezembro

Publicado no DR IIS, n.º 297/2000, 2.º Suplemento

Parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado para o ano económico de 1998.

PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO

Relatório de Actividades do Tribunal de Contas

44844

Relatório 43-A/2000, de 28 Abril

Publicado no DR IIS, n.º 159, Suplemento

Relatório de actividades de 1999.

RELATÓRIO DE ACTIVIDADES DO TRIBUNAL DE CONTAS

Acórdãos do Tribunal Constitucional

303302

Acórdão 368/2000, de 11 de Julho

Publicado no DR IS-A, n.º 277, de 30 de Novembro de 2000

Declara inconstitucional, com força obrigatória geral, o artigo 14.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 427/89, de 7 de Dezembro, na interpretação segundo a qual os contratos de trabalho a termo celebrados pelo Estado se convertem em contratos de trabalho sem termo, uma vez ultrapassado o limite máximo de duração total fixado na lei geral sobre contratos de trabalho a termo

CONTRATO INDIVIDUAL A TERMO CERTO / TEMPO DE SERVIÇO

303305

Acórdão 532/2000, de 6 de Dezembro

Publicado no DR IS-A, n.º 297, de 27 de Dezembro de 2000

Declara a ilegalidade da norma do artigo 6.º do Decreto Legislativo Regional n.º 4-A/2000/M, de 9 de Fevereiro, que aprova o Orçamento da Região Autónoma da Madeira para 2000.

ORÇAMENTO REGIONAL / LIMITE DE ENDIVIDAMENTO

Assentos do Supremo Tribunal de Justiça

303304

Assento 12/2000, de 16 de Novembro

Publicado no DR IS-A, n.º 281, de 6 de Dezembro de 2000

No domínio da vigência do Código Penal de 1982, versão original, a partir da entrada em vigor do Código de Processo Penal de 1987, a prescrição do procedimento criminal não se interrompe com a notificação para as primeiras declarações para comparência ou interrogatório do agente, como arguido, na instrução

EFEITO SUSPENSIVO / NOTIFICAÇÃO / PRESCRIÇÃO

ARQUIVO HISTÓRICO

ALGUNS ASPECTOS DA
CONTABILIDADE DE MANUFACTURAS PORTUGUESAS
DO SÉCULO XVIII:
O CASO DA COMPANHIA DA FÁBRICA DAS SEDAS -
2ª ADMINISTRAÇÃO (1745 - 1747)¹

Por: José Manuel de Matos Carvalho²

Por: Joaquim António Calado Cochicho³

Por: Judite Cavaleiro Paixão⁴

Por: Manuel José Benavente Rodrigues⁵

¹ Comunicação apresentada no 8º Congresso Mundial de Historiadores de Contabilidade (Madrid, 2000)

² Professor no ISCA de Coimbra

³ Técnico superior nos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo

⁴ Directora de serviços da Direcção Geral do Tribunal de Contas

⁵ Membro do APOTEC

Resumo

Este trabalho aborda alguns aspectos de contabilidade de custos e de gestão através do estudo do sistema contabilístico de partida dobrada da companhia de acções *Companhia da Fábrica das Sedas*, no período da sua 2ª administração (1745-1747), enquadrado no contexto político, económico e social de Portugal na primeira metade do século XVIII.

É também analisado o sistema contabilístico integrado, com custeio por ordem de produção calculado a custo completo. Alguns aspectos, tais como custos de produtos, imputação de custos comuns, fixação de preços, controlo de existências, controlo de custos e controlo da produção, são apresentados de forma sucinta.

Finalmente são testadas duas hipóteses :

Hipótese 1 - O sistema de fábrica do período pré-industrial causou alterações sócio-económicas que conduziram a inovações contabilísticas nas manufacturas que, ao contrário do saber convencional, não foram a resposta a inovações tecnológicas da Revolução Industrial *de per si*.

Hipótese 2 - O controlo da relação de agência (sistema de carga e descarga) era uma preocupação contabilística importante das grandes companhias portuguesas daquela época, ao contrário da medida da riqueza daquelas companhias.

Ambas as hipóteses foram confirmadas neste caso.

Introdução⁶

O interesse pela história da contabilidade é crescente. Contudo, algumas áreas contabilísticas, alguns períodos da história e alguns países são menos estudados.

Em Portugal os estudos da prática contabilística são quase inexistentes e não há estudos sobre a contabilidade das manufacturas portuguesas no século XVIII.

A contabilidade industrial e as actividades manufactureiras têm sido profundamente estudadas no período pós-revolução industrial. No entanto, há muito poucos artigos estudando casos anteriores à segunda metade do século XIX (Basil Yamey, AECA, 1996:28 e Edwards e Newell *in* Parker e Yamey, 1994: 407- 433). São conhecidos poucos trabalhos de literatura de contabilidade industrial até 1750 (e. g. Moschetti, 1610⁷, Monteage, 1683, Collins, 1697, North, 1714, e Dodson, 1750)⁸ e artigos analisando casos de contabilidade de manufacturas no mesmo período são também muito raros (v. g. Boyns *et al.*, 1997 e Nikitin, 1994 ou ver Fleischman, 1996).

Mas para uma melhor compreensão das mudanças ocorridas no período da revolução industrial, é necessário estudar a prática contabilística no período pré-industrial. Admite-se que a revolução industrial, como um período de mudanças tecnológicas, económicas e sociais, ocorreu por volta de 1760-1830 (Edwards, 1989:57 ou Ashton, 1971).

Assim, pensámos que seria interessante o estudo de livros de contabilidade da empresa privada *Companhia da Fábrica das Sedas*. Esta é uma Companhia manufactureira portuguesa com um sistema de contabilidade de custos de partida dobrada, que operou na primeira metade do século XVIII, mais precisamente entre 1734 to 1750,⁹ ano da sua falência quando

⁶ Os autores desejam agradecer à Profª Doutora Susana Gago Rodríguez, da Universidade de Santiago de Compostela, os comentários e sugestões que fez a este trabalho.

⁷ De acordo com Lopes de Sá (1998:59 e 60) é o primeiro livro dedicado à Contabilidade Industrial.

⁸ De acordo com Gago (1995:122 e 123) e Monteage (Boyns *et al.*, 1997:398).

⁹ Não temos provas que o sistema contabilístico da 1ª e 3ª administrações fosse também em partida dobrada.

passou para a posse do Estado e tomou o nome de *Real Fábrica das Sedas*, tendo funcionado até 1834.

O estudo da Companhia da Fábrica das Sedas permite-nos conhecer o sector manufactureiro da primeira metade do século XVIII e o sistema contabilístico usado então.

É importante lembrar que o período abarcado por este estudo é anterior ao aparecimento da primeira obra portuguesa sobre contabilidade, “*Mercador Exacto nos seus Livros de Contas*”, da autoria de João Baptista Bonavie e datada de 1758¹⁰ e anterior também à criação da “*Aula do Comércio*”, em 1759.

Não é usual na história da contabilidade considerar-se um período de manufacturas, que a nosso ver se justifica. Para uma melhor compreensão deste caso e do seu contexto, considerámos os seguintes períodos da história da contabilidade industrial, entre os sécs. XIV e XIX):

- 1300 - Corporações de artesãos
- 1500 - Sistema *putting out*
- 1650 - Manufacturas
- 1760 - Revolução Industrial
- 1880 - Gestão científica

¹⁰ Cიმourdain de Oliveira (1942:78) indica que o primeiro livro de contabilidade português foi escrito por um autor anónimo no Porto, em 1555, sob o título “*Tratado da Arte da Arismética Ordenado por Bento Fernandes, Mercador e Cidadão do Porto*” e impresso na Tipografia de Francisco Correia, existindo uma cópia na Biblioteca Municipal do Porto. Em 1519, Gaspar Nicolas tinha já escrito “*Tratado da Practica Darismetyca*” e de acordo com o seu autor, este livro foi fortemente inspirado na *Summa Arithmetica* de Luca Pacioli (1494). Contudo, estes dois livros portugueses versam unicamente aritmética. Cიმourdain de Oliveira (1942:78) indica que, na *Revista de Contabilidade e Comércio*, ano IV, nº 13 (1936), há uma referência a um livro raro dedicado ao estudo de cálculo comercial, intitulado “*Flor da Arismética necessaria, uso dos cambios, & quilatador de ouro & prata, o mais curioso que tê sahido ... Composto por Affço de Villafañe, Guiral & Pacheco. Em Lisboa. Anno 1624*”, que não conhecemos. Num artigo de Agosto de 1969 “*Early Portuguese Treatises on Bookkeeping and Accounts*” (Accountancy, pp. 581 and 582) Yamey indica que o livro de Bonavie (1758) e de um outro autor anónimo (1764) seguem o livro de Barrême (*Traité des parties doubles ...*, 1721), que faleceu em 1703. Martim Noel Monteiro (1979:62) refere-se ao livro de Gabriel de Sousa Brito (“*Norte Mercantil y crisol de cuentas ...*”, 1706). De acordo com Jocano e Mandarria este tratado foi quase todo copiado da obra de Bartolomé Salvador de Solórzano de Solórzano (Idem, p. 64), publicado, em Madrid, em 1590.

Tal como aconteceu no período da revolução industrial, as companhias do período das manufacturas trabalhavam no sistema de fábrica.

Com este estudo pretende-se analisar os livros contabilísticos numa perspectiva de contabilidade manufactureira, tendo em conta a realidade política, económica e social de Portugal na primeira metade do século XVIII. Embora existam alguns livros da 1ª administração desta Companhia (1734-1745), só a 2ª administração é analisada, porque neste período existia o Diário (*Jornal*), o Razão (*Livro Mestre*) e o Inventário (*Inventário*).

São analisadas as possíveis razões para a falência da Companhia da Fábrica das Sedas e testadas as hipóteses de Bryer para este caso. Na última secção, antes das conclusões propomos o teste de duas hipóteses de história da contabilidade, relativas ao sistema de fábrica do período pré-industrial e ao controlo da relação de agência.

Em termos metodológicos, considerámos os estudos de Hernandez (1996), Loft (1995) e Merino (1999).

Referência fundamental para o conhecimento e estudo da indústria portuguesa na primeira metade do século XVIII, é a tese de doutoramento em História de Jorge Borges de Macedo, apresentada em 1964 e intitulada "*Problemas de História da Indústria Portuguesa no Século XVIII*".

Mostrando-se contrário ao positivismo nas ciências humanas em Portugal, o Autor afirma: "... a regra essencial da pesquisa: as possibilidades globais efectivas são superiores aos factos concretos e impõem que o trabalho histórico se comece pelas primeiras e não pelos segundos. O contrário do positivismo."

Na sua tese defende que o ouro brasileiro (1697 - 1760)¹¹ foi um importante factor na evolução das manufacturas portuguesas, seguindo as teorias mercantilistas da época. Portugal tinha uma intensa actividade industrial na segunda metade do séc. XVII e no século XVIII, bastante superior à do séc. XIX. A indústria conheceu uma convergência tecnológica com uma circulação interna de profissões, que deu mobilidade efectiva à fraca estrutura dos grémios de artesãos.

¹¹ Eram cobrados vários impostos, por exemplo, os *quintos* (um quinto, isto é, 20% do valor do ouro).

Na evolução das manufacturas portuguesas, é possível considerar três períodos:

- 1668 - 1690 - Rei D. Pedro II
- 1720 - 1740 - Rei D. João V
- 1757 - 1777 - Rei D. José I

O **primeiro período** resultou da profícua actividade do Conde de Ericeira. Depois do Tratado de Paz com Castela (1668) e devido a dificuldades económicas, Portugal tentou desenvolver a sua indústria através das manufacturas. Este novo sistema de fábrica funcionava conjuntamente com as oficinas de artesãos e o sistema doméstico. Não podemos referir a criação de novas indústrias mas a organização de um sistema em todo o país que se concentrava nas matérias primas e regulava a produção e as vendas. Portugal tinha muita indústria com um grau de desenvolvimento apreciável no séc. XVI de que o Regulamento de tecidos de 1573 é um bom exemplo. O novo regulamento de 1690 descrevia com detalhe as fases de produção, dimensões dos teares e número de fios. A qualidade dos produtos era também muito importante (Macedo, 1982).

A indústria manufactureira criava muito emprego. Por exemplo, em 1677, Rolando Duclos foi autorizado pelo rei a criar uma fábrica de seda. Tinha 50 teares de seda e empregava mais de 1000 trabalhadores (Macedo, 1982:37). Criavam-se, assim, organizações industriais complexas, desenvolvendo-se também outras actividades à volta da fábrica. Os trabalhadores da fábrica não podiam abandoná-la sem existirem outros trabalhadores prontos a substituí-los, sob pena de poderem ser presos (in Macedo, 1982:251, ver o contrato de concessão da Fábrica da Seda).

Enquanto as manufacturas requeriam grandes somas de capitais e uma grande força de trabalho, a indústria artesanal necessitava unicamente de equipamento de baixo preço. A organização manufactureira podia ser criada em lugares onde havia elevada produção doméstica. Devido à concorrência de produtos estrangeiros, as leis (*pragmáticas*) proibiam a importação de tais produtos de acordo com as ideias mercantilistas da época. Neste período a principal indústria era a manufactura de lanifícios.

O cálculo de custos era de grande interesse, principalmente para a tomada de decisões. Por exemplo, em finais do séc. XVII, o Conselho da Fazenda elaborou um relatório acerca da viabilidade das ferrarias do reino, em que se concluía que estas deviam ser mantidas. Para um determinado caso, afirma-se que "pelo cálculo feito pelo Conselho da Fazenda, a respeito do rendimento da empresa e da sua produção, verifica-se que aquela é de 16 quintais diários, que dão dez quintais de ferro em barra, ao preço de 32.000 rs. Sendo a despesa da fundição e refinagem do ferro calculada em 18.700 rs. (incluindo despesas administrativas), obtém-se o lucro diário de 13.270 rs., de que se retiram 600 rs. para reparações. Em face da solvência económica da empresa, concluía o Conselho pela conservação das ferrarias."

Em 1690, morria o Conde de Ericeira e o interesse pelas manufacturas declinava, devido sobretudo ao montante de capital envolvido. Em finais do séc. XVII e princípios do séc. XVIII o ouro proveniente do Brasil começou a resolver os problemas do déficit da balança comercial.

Só após os anos vinte do séc. XVIII, se desenvolveu um grande e novo interesse pela manufactura em produtos de grande importação (Macedo, 1982:72). Neste **segundo período**, deu-se um impulso importante na manufactura da seda, principalmente com a criação da *Companhia da Fábrica das Sedas*, que é objecto de estudo neste trabalho. Tal como tinha ocorrido no século anterior, manteve-se a oficina artesanal como regra, sendo a manufactura a excepção. A importância do trabalho doméstico manteve-se também.

No **terceiro período**, a falta do ouro do Brasil e a crise da segunda metade do séc. XVIII reduziu o interesse pela criação de manufacturas, conduzindo ao crescimento da oficina artesanal. A manufactura mais importante foi a *Real Fábrica da Seda do Rato*. Era uma organização complexa que funcionava com outras fábricas (*Fábricas Anexas*).

A falta de estradas contribuía para o pouco desenvolvimento do comércio. A diferença de preços podia ser muito significativa entre as regiões costeiras e as do interior ainda que situadas a poucos quilómetros daquelas. Havia, portanto, necessidade de construir um bom sistema comercial e de transportes. Estradas de melhor qualidade começaram a ser construídas em finais do século XVIII.

Outro dado com interesse é a comparação entre a população da cidade de Lisboa e a população empregue na indústria e dos lanifícios, em vários períodos:

População Anos	Lisboa	Indústria	Tecelagem
1551	98.131	6.673	585
1620	113.266	5.064	444
1763	148.333	7.283	517

Devemos assinalar que um importante problema do século XVIII em Portugal era o luxo, o que tinha relação com a quantidade de criados empregues. Em Lisboa, em 1763, havia cerca de 8.000 criados (mais do que os trabalhadores na indústria). Era um problema económico sério, pois era responsável pela falta de produtividade, baixa qualificação e pela inexistência de trabalhadores nos locais em que eram mais necessários. Macedo (1982) tentou estudar a organização social através de impostos (v. g. *décima*,¹² isto é, 10%) e casamentos.

O capítulo que Macedo dedica à Revolução Industrial Inglesa é também interessante. Refere-se a Ashton dizendo que "a revolução industrial deve ser estudada como um movimento e não dentro de um determinado período de tempo". Defendeu a ideia que a revolução industrial ocorreu em Inglaterra e num certo período devido a um conjunto interrelacionado de factores e condições facilitadores, designadamente políticos, religiosos, económicos, sociais, e nunca devido a um único factor, que provavelmente já teria ocorrido antes (v. g. inovações ou a divisão do trabalho). Critica também vários autores pela sua visão específica (v. g. Adam Smith, Mumford, Nef).

Breve Análise Política, Económica e Social de Portugal

É interessante fazer uma abordagem da política económica adoptada no

¹² A *décima* foi criada, em Portugal, em 1654.

reinado de D. João V (1707-1750), sempre submetida a diversos condicionamentos e objectivos:

1. As opções tomadas diziam respeito ao **conjunto do Império** e pretendiam salvaguardar o essencial dos interesses portugueses;
2. O rei tinha a percepção das enormes dificuldades que representavam para Portugal manter a **soberania sobre o Brasil** contra o interesse das principais potências marítimas europeias, a Inglaterra, a França, a Espanha e a Holanda. Refira-se que o Brasil era um elemento basilar do Império Português. O historiador Oliveira Marques diz-nos que desde o final do Séc. XVII até ao primeiro quartel do séc. XIX o Brasil constituiu a essência do Império Português. De facto, foi o Brasil que deu a Portugal os meios para se conservar independente. Foi também o Brasil que trouxe uma nova época de prosperidade no Séc. XVIII. Daí a necessidade de defesa do Brasil e das suas rotas;
3. Os **interesses económicos do grupo social dominante**. A aristocracia da dinastia de Bragança foi-se estruturando em meados do Séc. XVII, em função da sua integração na sociedade da corte, aceitando as regras definidas pela monarquia e delas procurando tirar o melhor proveito. O grande exclusivismo social do grupo era uma condição para conservar o acesso hegemónico aos cargos superiores da administração: comandos das províncias militares, presidências dos tribunais das cortes, vice-reinados da Índia e do Brasil, missões diplomáticas, etc..

Este conjunto de razões levou o governo de D. João V a traçar uma política sem restrições na aplicação do Tratado de Methuen, assinado por Portugal e pela Inglaterra no reinado de D. Pedro II, em 27 de Dezembro de 1703. Este Tratado luso-britânico concedia tratamento alfandegário privilegiado em Portugal, para os tecidos ingleses e aos vinhos portugueses em Inglaterra. Alguns autores apontam as consequências negativas para Portugal resultantes da assinatura do Tratado, na medida em que cortou as possibilidades de desenvolvimento industrial, ao mesmo tempo que terá contribuído para fomentar o cultivo da vinha e abandono da cultura de cereais. Esta política favorecia a agricultura comercial, à qual se encontravam ligados muitos nobres - grandes proprietários rurais e produtores vitivinícolas.

Segundo os mesmos autores, a Inglaterra teve vantagens comerciais tão significativas, em resultado do Tratado de Methuen, que deixou de exercer pressões sobre Portugal para lhe ser facultado o acesso directo aos portos brasileiros. Os défices comerciais resultantes desta política seriam cobertos pelo ouro brasileiro, condição indispensável para a concessão do apoio inglês ao aliado português face à meação franco-espanhola. Da política de financiamento dos défices comerciais com ouro e de insuficiente investimento nas actividades produtivas internas, resultou uma enorme drenagem de metais preciosos para a Inglaterra. Daí o agravamento do défice da balança comercial anglo-portuguesa que subiu de 412.000 libras entre 1706-1710, para 790.000, em 1746-1750. Refira-se que o período alto da mineração brasileira se situou entre 1735 e 1750.

Assim, as orientações geo-políticas e económicas adoptadas provocaram o abandono da política proteccionista às manufacturas seiscentistas que tinham por objectivo substituir parcialmente as importações. Por outro lado, a actuação inibidora do Tribunal do Santo Ofício criava um ambiente hostil a qualquer inovação por receios de acusações de heresia. Entretanto, sucedia o contrário em vários países europeus como na Holanda e Inglaterra onde as forças burguesas adquiriram um peso particular na orientação económica das suas pátrias.

Em Portugal, o sector secundário assentava fundamentalmente na oficina (couros e calçados, saboarias, azulejos, armas, meias, chapéus, faqueiros, forragens, etc.) e no trabalho doméstico (produção de tecidos de linho e de seda). A **manufatura** como organização industrial começou a desenhar-se no séc. XVII, aumentando nas primeiras décadas do século seguinte. As instalações manufactureiras importantes durante o séc. XVIII e princípio do séc. XIX apoiavam-se, em grande parte, no trabalho domiciliário, ou seja, o *sweating system*, na designação inglesa pelo facto de implicar uma brutal intensidade de exploração através da remuneração à peça, conforme estudo do historiador José Matoso. Assim, os ofícios surgem como uma forma de organização produtiva onde se criam mais empregos e onde há maiores estímulos à mobilidade demográfica. Um indicador do dinamismo das artes mecânicas é a capacidade de atrair e absorver populações de fora da cidade com perspectivas de carreiras remuneradas em relação às ocupações do campo. Ora, de acordo com investigações, de Jorge Borges de Macedo, verificou-se um surto manufactureiro no período compreendido entre 1720 e 1740 que procurou promover a substituição de bens importados. É neste contexto que surgiu

o grande empreendimento manufactureiro do reinado de D. João V, a *Real Fábrica das Sedas* do Rato.

Por outro lado, a instalação da Real Fábrica das Sedas permitiu que, pela primeira vez em Portugal, fosse construído um edifício de grande dimensão destinado a uma unidade fabril, com condições de salubridade e de luz. Todavia, parece-nos, que uma das maiores manifestações do progresso técnico-económico, nas primeiras décadas do séc. XVIII, provém da concentração de um grande número de trabalhadores no mesmo local, permitindo uma melhor divisão técnica das tarefas laborais.

Finalmente, os privilégios concedidos pela coroa fazem emergir novos grupos na sociedade portuguesa do séc. XVIII. Naquela época não era qualquer indivíduo que instalava uma oficina ou uma fábrica, tirava lucro com dinheiro emprestado, conseguia isenções fiscais ou subscrevia acções. Era complicado e moroso entrar nos negócios. Quando se conseguia era preciso manter o estatuto alcançado, onde outros foram excluídos. Assim, uma sociedade organizada desta forma origina uma delimitação de grupos, o que se reflecte nas estruturas económicas do país, tendo em conta que o próprio Estado impõe regras que limitam a competição.

A mentalidade portuguesa

A França exerceu forte influência cultural na corte portuguesa. A Europa vivia um período de absolutismo, bem aceite em Portugal. A Inquisição em Portugal tinha muito poder e aterrorizava os portugueses. Como afirma Serrão (1982), é muito importante conhecer a mentalidade dos povos. Torna-se difícil conhecer com exactidão a mentalidade portuguesa da época. Contudo, através de breves e separados testemunhos poderemos, ter uma ideia da sua mentalidade no séc. XVIII.

Por exemplo, o Marquês de Torcy afirmava, em 1684, que os portugueses eram "vivos, dissimulados, preguiçosos em extremo e muito superficiais". Por isso não gostavam de viajar nem de se instruir, o que lhes dava forte presunção de nada terem a aprender com os outros. Tinham inteligência prática, mas tinham falta de educação e a «tendência natural» para a vida amorosa. Estes eram os defeitos integrais da nação. (Serrão, 1982:412, Vol. V).

Merveilleux, em 1726, e Silhouette, em 1729, concordavam com a falta de cultura, a tendência supersticiosa e a vaidade afectada dos portugueses. Tinham a tendência geral de comer e também para a violência do ciúme conjugal. Considerava que "esta nação, invejosa em excesso, está atenta aos menores ramos do seu comércio, e não descansa enquanto não faz naufragar todas as empresas que se formam para a utilidade do Reino, sobretudo quanto às minas, manufacturas, e geralmente quanto possa mais tarde causar-lhe qualquer prejuízo. Não cessam de importunar os ministros e os que trabalham, até conseguirem os seus fins." (Serrão, 1982:413, Vol. V).

Alguns viajantes reconheciam as qualidades de bondade e de hospitalidade dos portugueses, enfatizando a capacidade de trabalho do povo e a ligação dos mercadores aos seus interesses.

O suíço César de Saussure, que esteve em Lisboa em 1730, considerava que o rei D. João V "tinha espírito e inteligência, mas faltava-lhe educação, pois era impulsivo". Os portugueses eram, geralmente, socialmente vaidosos e na forma de vestir queriam dar a ideia de que tinham cultura (usando óculos para mostrar que tinham a vista cansada por ler muito), mas Saussure considerava-os ignorantes, embora com espírito e vivacidade.

Desde a Guerra da Restauração que Portugal tinha uma forte actividade diplomática, tendo os reis e ministros uma noção do desenvolvimento dos outros países, principalmente de França. D. João V amava a vida faustosa, possível devido ao ouro e diamantes recebidos do Brasil. Era instruído, falava várias línguas, conhecia os autores clássicos e os modernos e amava a música. Criou, em 1720, a Academia Real de História.

Estas críticas à mentalidade portuguesa eram sobretudo dirigidas à nobreza, que representava somente 5% da população mas que era um grupo de grande influência na sociedade. Portugal era um país agrário com taxas de iliteracia extremamente elevadas, pois dados de 1878 e de 1900 apresentavam taxas de 82,4% e de 78,6%, respectivamente. Luís António Verney afirmava em *O Verdadeiro Método de Estudar* (1746) que uma parte dos portugueses que "não digo ínfima, mas que veste camisa lavada, que não sabe ler nem escrever". "Fora de Portugal vive-se de outra sorte: são tão raros os plebeus que não sabem escrever, como aqui os que o sabem. O

mochila, o carnicheiro, o sapateiro, todos se divertem com os seus livros". (in Rómulo de Carvalho, 1996:418).

Com vista a compreender melhor a mentalidade da nobreza portuguesa da época, juntamos, no final desta comunicação, um pequeno texto de um autor português acerca do nobre português do séc. XVIII.

A Igreja Católica teve uma influência muito forte na mentalidade da época. Por exemplo, era considerado adequado que uma empresa deveria dar, em cada ano, um donativo em dinheiro à Igreja. Não era bom ser rico nem querer enriquecer.

O custeio de absorção usado por esta empresa podia estar relacionada com a mentalidade católica, porque um preço de venda justo, não deveria resultar do mercado mas ser a soma do "preço" de custo e de um lucro justo. Assim, o cálculo do "preço" de custo (custo completo do produto) era muito importante para a mentalidade desta sociedade. O estudo deste caso sugere uma forte relação entre a contabilidade e a religião/moral.

Naquela época, o povo pagava três tipos de impostos, isto é, para o Estado, para os nobres e para a Igreja. Os nobres recebiam e gastavam o seu dinheiro e normalmente tendiam a não enriquecer. Não gostavam nem aceitavam bem os mercadores ou a actividade comercial. Os clérigos recebiam impostos, rendas e donativos e não gastavam o dinheiro que recebiam. Assim, podiam juntar grandes somas de dinheiro e emprestar a juros para firmas como esta.

Breve História da *Companhia da Fábrica das Sedas*

A empresa privada *Companhia da Fábrica das Sedas* foi criada em 1734. Três anos antes, o francês Robert Godin tinha pedido autorização para a sua instalação, tentando obter apoio financeiro junto de pessoas com fundos. Até à sua falência em 1750, quando se tornou propriedade do Estado, a companhia teve três administrações:

- 1ª administração: de Outubro de 1734 a Janeiro de 1745
- 2ª administração: de Fevereiro de 1745 a Outubro de 1747
- 3ª administração: de Novembro de 1747 a Maio de 1750

Depois de Maio de 1750, a fábrica passou a designar-se por Real Fábrica das Sedas e terminou a sua actividade em Julho de 1834.

Acúrsio das Neves, o maior historiador da Real Fábrica das Sedas, diz-nos que, pelos anos de 1730 ou 1731, apareceu no nosso país Robert Godin, francês, com o projecto de levantar fábricas de seda em Portugal. Porém, a data de chegada de Godin a Portugal deverá ser antecipada para 1727. De facto, nesse ano o embaixador português conde de Tarouca, acompanhado pelo Padre Thomaz da Silva, contratou em Praga o francês Robert Godin que, com o seu sogro Claudio Gilbert, ali dirigia as fábricas de seda sob a protecção do Imperador da Alemanha Frederico Guilherme I.

A primeira petição de Robert Godin para estabelecer uma fábrica de sedas em Lisboa data de 17 de Janeiro de 1731 e a segunda de 17 de Julho de 1732. A proposta de substituição de produtos estrangeiros era um requisito fundamental para obter despacho favorável com garantia de privilégios. Assim, de acordo com o parecer do Cardeal da Mota, ministro de D. João V, o rei, após algumas provas dadas por parte de Godin, autorizou a instalação da fábrica em 13 de Fevereiro de 1734, tendo sido passado alvará em 13 de Dezembro, com uma série de privilégios garantidos por vinte anos: as pequenas unidades existentes podiam manter-se mas a instalação de outras estava vedada dado o monopólio exclusivo do francês; foi-lhe conferida posse administrativa dos terrenos, casas ou armazéns necessários à sua instalação; isenção fiscal por dez anos, com excepção para as taxas de exportação; aos trabalhadores foram garantidos privilégios com dispensa do serviço militar; foi autorizada a estampagem dos títulos e armas reais nos produtos.

Como contrapartidas principais destacam-se: a obrigatoriedade de preferir sempre a matéria-prima e mão de obra nacionais, em especial no caso dos aprendizes; a aceitação e o pagamento de um juiz conservador nomeado pelo Estado; a vistoria anual da fábrica; submeter à aprovação real o regimento da fábrica.

Pode-se afirmar que foram aceites todas as condições propostas pelo francês. Godin reuniu capitais e constituiu sociedade com vários homens na sua maioria ligados ao comércio. Para trabalhar na fábrica vieram alguns mestres do estrangeiro, principalmente franceses e italianos, alguns deles especializados na construção e montagem de teares. A fábrica ins-

talou-se provisoriamente na Fonte Santa, em Lisboa, onde Godin residia. Em 1741 ficou concluído o novo edifício da fábrica situado no Rato, cujo projecto foi de Carlos Mardel. Importa referir o facto de na construção do edifício ter sido dispendido cerca de metade do capital da sociedade o que testemunha a mentalidade da época joanina em relação à indústria. Assim, o descalabro laboral e financeiro anunciava-se desde o início, com os elevados custos do imóvel e com a formação do pessoal. Sebastião José de Carvalho e Melo, numa carta escrita em Londres, em 1741, criticava a estratégia adoptada e manifestava preocupação pela falta de aproveitamento de conjunturas internacionais favoráveis. Ao contrário da grande e cara fábrica do Rato, em Londres unicamente podia encontrar fábricas pequenas e baratas.

Em Agosto de 1741, a criação da Companhia da China foi autorizada de modo a se poder obter seda e a existirem relações comerciais com a China e Macau, com privilégios durante dezasseis anos. Em 1745, o privilégio de isenção de determinados direitos foi estendido por mais 10 anos. A 14 de Maio de 1750, Vasco Lourenço Veloso, o administrador da fábrica, agora propriedade do Estado, foi nomeado pela Fazenda Real.

O capital da companhia era constituído por acções de 400\$000 réis. Com a chegada de novos sócios (*interessados*) o capital era aumentado. O primeiro foi Manoel da Silva Tojal com 5 acções em 8 de Outubro de 1734, o segundo foi Domingos da Cruz também com 5 acções a 11 de Outubro. No fim deste mês, o capital era de 16:000\$000 (40 acções) e em Junho de 1735 o custo da construção das casas era de 32:852\$595 1/2. O capital crescia à medida que as casas iam sendo construídas. Em Maio de 1742, o capital era já de 61:200\$000 (153 acções).¹³ Em breve tiveram de pedir dinheiro emprestado, pagando juros. De acordo com uma notificação do juiz conservador da Fábrica das Sedas apresentada ao caixa e administrador, Manuel Nunes da Silva Tojal, para que se examinasse os livros contabilísticos e se determinasse as receitas, despesas e lucros¹⁴, em Agosto de 1744 a companhia apresentava um prejuízo de 18:796\$990 (Macedo 1982:259).

¹³ Macedo (1982:77) referindo a José Acurso das Neves indica um capital de 60,400,000 réis. O nosso valor foi obtido pela consulta do livro de entradas de sócios.

¹⁴ De acordo com Macedo (1982): "*O escrivão da conservatória da Real Fábrica de Seda António Soares Guerreiro notifique a Caixa e Administrador da mesma fabrica para lhe apresentar os livros das contas della, nas quais examine a receita, despeza e lucros que tem havido nesta sociedade. E passa certidão de tudo o que constar da referida para certa diligencia de serviço de V. Magestade. Lisboa 2 de Julho de 1745.*"

Quando assumiam funções os administradores eram carregados, isto é, ficavam responsáveis pelas existências e créditos. A pessoa responsável pelas vendas, era carregada com os produtos acabados e recebia o dinheiro para entregar à companhia para ser descarregado (havia um controlo de quantidade). No fim do período de administração as vendas eram registadas e carregadas à administração.

O montante de juros variava entre 4 e 6,5 por cento, o que era muito alto. Os credores eram geralmente clérigos. Nesta época estas transacções eram realizadas sob grande segredo. Estes juros entravam no cálculo do custo dos produtos.

Alguns dos sócios eram: Manoel Nunes da Silva Tojal, Manoel de Sande e Vasconcellos, Francisco Xavier Ferraz de Oliveira, João da Costa Carneiro, Manuel da Costa Pinheiro, Domingos da Silva Vieira, D. Gabriel António Gomes, Christiano Stoqueler e Domingos da Cruz Lisboa.

Convém esclarecer que Robert Godin não era sócio da companhia. Ele recebia trimestralmente 120\$000.

A 2ª Administração, que iniciou a sua actividade a 1 de Fevereiro de 1745, tinha os seguintes administradores: Manoel de Sande e Vasconcellos, Christiano Stoqueler e Manoel Nunes da Silva Tojal. O contabilista era Nicolao Julio Cortinovis.

Os Livros de Contabilidade da *Companhia da Fábrica das Sedas*

O *Inventário da Real Fábrica das Sedas e Fábricas anexas*, publicado pelo Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo, em 1995, apresenta o inventário dos livros de contabilidade da Real Fábrica das Sedas, num total de 1115 livros de contabilidade dos quais, 877 da *Real Fábrica* e 238 das *Fábricas Anexas*.¹⁵ No primeiro grupo estão incluídos 34 livros de contabilidade da Companhia da Fábrica das Sedas. Para este estudo, escolhemos o período da 2ª administração (1745-1747) porque os livros principais existentes (Razão, Diário e Inventário) eram deste período. É a

¹⁵ *Fábricas Anexas* são fábricas estatais que produziam diferentes produtos (v. g. papel, couro, etc.).

seguinte a relação de livros das três administrações, sendo alguns comuns a duas ou três administrações:

	ADMINISTRAÇÃO						
	1ª	2ª	3ª	1ª, 2ª	2ª, 3ª	1ª, 2ª, 3ª	Total
Livros principais		3					3
Livros auxiliares	5	4	3	2		3	17
Armazém seda crua	1		3				4
Armazém seda tinta		2	1		1		4
Vendas	1	1	3		1		6
Total	7	10	10	2	2	3	34

Os livros auxiliares de contabilidade (contadoria) são os seguintes: *caixa, conta do que custou a casa, entrada de sócios, folhas de juro pertencentes aos interessados, contas correntes de sócios, livro de compras feitas fora do Reino, carregamentos, borrador de devedores, vencimentos do contramestres e borrador de várias contas.*

No armazém de seda crua e materiais os livros inventariados são os seguintes: *entrada e saída de seda e mais géneros, entrada e saída de seda para a fábrica das meias e conta dos tintureiros.*

Os livros de armazém de seda tinta incluem o livro de *entrada e saída de seda e mais géneros* e o *livro de facturas da fábrica*. Neste último era calculado o custo da fazenda de seda de cada ordem de produção.

Nas vendas, o livro de armazém de vendas regista a *entrada e saída das fazendas de seda* e na *loja da Companhia na Rua dos Douradores* os livros registavam a *entrada e saída das fazendas de seda* e o *borrador das vendas da loja*.

Esta lista de livros baseou-se no Inventário publicado pelo Instituto dos Arquivos Nacionais / Torre do Tombo (1995:43-45).

Arroba = 32 arráteis
Arrátel = 459 g = 16 onças
Onça = 8 oitavas

A unidade onça era representada manualmente pelas letras on e terminava com uma linha curva sobre as duas letras. A oitava era representada por um 8 cortado por uma linha horizontal.

A unidade de comprimento era o *côvado*. Um *côvado* correspondia a 66 centímetros, isto é, o comprimento de um braço.

Em termos de moeda, a equivalência era a seguinte:

Vintém = 20 réis
Cruzado = 400 réis
Conto ou Conto de réis = 1,000,000 réis = 1:000\$000.

O *conto* português é semelhante ao *cuento* espanhol.

Em Fevereiro de 1745 ficaram completas 20 ordens de produção, representando um total de 1323 1/4 *côvados* de seda, ou seja, rs. 2:776\$272. A imputação de custos das ordens de produção era feita sempre da mesma forma. O sistema de custeio completo é semelhante ao "prix de revient" francês.

O lançamento da produção de meias de seda de cada mês era feito conjuntamente no final do mês. Assim o registo de meias de Fevereiro aparece entre a ordem de produção n.º 20 (Fevereiro) e a n.º 21 (Março).

No final do mês de Fevereiro foi feito o seguinte lançamento no Diário:

Fazendas em Ser na mão da Administração da Venda das Fazendas a Credores

Sedas Tintas	935\$875
Dispendio com oficiais e contramestres	444\$205

Dispendio c/ aprendizes	230\$509
Dobage das sedas	46\$294
Juros da Administração das Vendas	137\$684
Gastos Gerais da Fabrica	68\$337
Ordenados	137\$684
Aluguel da Caza, da Fabrica e Theares	<u>137\$684</u>
	2:138\$272
A fio de ouro prata	<u>638\$000</u>
	2:776\$272

No mesmo mês foi feito um lançamento semelhante relativo à produção de meias de seda do mês. A conta Credores era uma conta colectiva, que englobava várias contas.

Também importante neste sistema contabilístico era a conta *Administração das vendas das fazendas da fabrica*. Incluía as vendas, a crédito, e o custo total, a débito. O saldo da conta era transferido para a conta de ganhos e perdas e representava o lucro esperado do período. O lucro real dependia das diferenças entre os custos reais e os custos aplicados (imputados) das outras contas.

Merecem também referência as seguintes contas: *sedas tintas* e *gastos gerais da fabrica*. A primeira era creditada por um custo estimado e debitada pelo custo real da produção de seda tinta. A diferença era transferida para a conta de ganhos e perdas. Era também uma conta de balanço. Era debitada pela existência inicial e creditada pela existência final quando era feita a carga à nova administração. A segunda era creditada pelos custos aplicados e debitada pelos custos reais. Era também uma conta de balanço, apresentando materiais indirectos.

A administração da companhia funcionava num sistema de carga e descarga (*charge and discharge system*). O objectivo do sistema contabilístico era registar as transacções, apoiando decisões de fixação de preços e, principalmente evidenciando o que a empresa possuía (v.g. caixa, materiais e produtos) e o que devia aos credores. Assim, o balanço era um documento contabilístico da maior importância mas que, no entanto, não representava o capital e o imobilizado: não evidenciava activo e passivo, mas débito e crédito. A conta de ganhos e perdas era quase tão importante neste tipo de empresas como o balanço. Podemos concordar com Yamey

(1977:23)¹⁷ ao afirmar que a conta de ganhos e perdas servia principalmente como "*a weeding-out process, in which the detailed and unwanted information in the ledger was removed.*" (isto é, toda a informação não relevante era eliminada), mas somente para situações de um único proprietário em que o pagamento de débitos era mais importante que os lucros obtidos. No caso presente a administração deveria obter lucro porque este era um objectivo importante para a empresa. Para os administradores a posição financeira da companhia era importante dado serem responsáveis pelos débitos da empresa.

O inventário da Companhia a 1 de Fevereiro de 1745 era o seguinte:

Sedas tintas	6:655\$062
Sedas cruas	4:712\$606
Sedas em rama	277\$750
Barbilho crú	168\$187
Barbilho tinto	25\$510
Alducar para orelas	8\$276
Possolos e desperdícios	108\$021
Fio de ouro e prata	3:213\$634
Gastos Gerais da Fábrica (a)	339\$000
Sabão	112\$761
Carregação p/Macau na mão de Belchior Araújo Costa & C ^a	3:880\$580
Fazendas em ser na mão da administração das vendas	9:259\$362
João José del Rey de que he devedo	1:872\$000
Pedro Villela	252\$000
Rever ^o José Oliveira da Patriarcal	685\$903
Francisco Sparsa Tintoreiro	<u>139\$873</u>
	31:710\$525
Do que se abate o que devemos ao Sr.	
Manuel Nunes Silva Tojal pelo seu desembolço	<u>-12:800\$000</u>
	18:910\$525

o pagamento dos dittos 18:910\$525 fez esta administração a

Dião da Santa Igreja Patriarcal (1)	6:000\$000
Eugénia Marianna Gonzaga (1)	600\$000
Madre Abadessa e mais relig ^{as} do Mosteiro de St ^a Marta (2)	1:350\$000

¹⁷ Referido por Edwards in Lee *et al.* (1996:34).

Madre Abadessa e mais relig ^{as} do Mosteiro da Madre de Deus de Guimarães	4:800\$000
Patricio Pires Quaresma (3)	4:800\$000
Rev. Pe Luís Gonzaga da Companhia de Jesus por mão de Manoel de Sandi e Vasconcelos (1)	1:000\$000
Rev. Pe José Dias da Congregação do Oratório (4)	<u>365\$525</u>
	18:910\$525

Devido aos altos custos do edificio e das casas da fábrica, o capital esgotou-se e houve necessidade de recorrer a empréstimos, a maior parte proveniente de clérigos. A descrição das existências ocupava sete folhas.

A fim de se ter uma noção dos altos salários pagos, o lançamento destes é apresentado a seguir:

Devedores	
Caixa	
Ordenados até Março/45 (3 meses)	
Roberto Godin, mestre da fábrica	120\$000
Nicolao Julio Cortinovis, guarda livros	50\$000
Carlos Roland, debuxador	75\$000
João G. Rebelo	45\$000
Bento Ferreira, fiel de Roberto Godin (Fevereiro e Março)	12\$000
Matias Patrão, porteiro da fábrica	<u>7\$200</u>
	310\$200

Na parte final desta administração (1747) o guarda livros recebia de três em três meses 75\$000.

*Notas: 1 - juro a 5% que baixou para 4%
2 - juro a 4,5%
3 - juro a 5% de seis em seis meses
4 - juro a 5%

O balanço de 31 de Outubro de 1747 era o seguinte:

	Débito
Sedas cruas de pelo e trama	9:154\$210
Sedas cruas em rama	650\$725
Alducar crua para orelas	27\$312
Barbilho crú	178\$509
Sedas tintas	10:322\$525
Alducar tinto de cores	5\$550
Barbilho tinto de cores	15\$875
Desperdícios de seda	147\$004
Fio de ouro e prata	1:903\$132
Gastos gerais da fábrica	413\$530
Tintas	599\$095
Sabão para cozimento das sedas	64\$550
Amostras de Sedas	60\$375
Fazendas em ser na mão da administração das vendas	43:870\$418
retalho de sedas	42:208\$726
pares de meias	1:661\$692
Carregação de Macao na mão de Caetano da Silva & C ^a	2:087\$050
St ^a Igreja Patriarcal e por ella o Rev ^o Abade José Oliveira	83\$653
Cardeal da Motta	21\$600
Maurício Henrique e João Andrade Dias	2:322\$595
António Fragozo (dívida dos príncipes) (1)*	151\$250
António José oficial desta fábrica (2)	6\$325
Francisco Duarte, oficial da fábrica	6\$000
Caixa	<u>4:238\$191</u>
	76:329\$474

Crédito

Monsenhor Mattos (3)	1:600\$000
Dião da Santa Igreja Patriarcal(3)	6:000\$000
Eugénia Marianna Gonzaga (3)	600\$000

*Notas: 1 Refere-se provavelmente ao futuro rei D. José I e ao infante D. Pedro, mais tarde marido de D. Maria I.

2 Ausente no Brasil, seu pai ficou responsável pela dívida.

3 Juro a 4%.

4 Juro a 5 ½%.

5 juro a 5%.

6 Tio de Sebastião José de Carvalho e Melo; seu nome era Marco António de Azevedo Coutinho

Rev. Padre Luís Gonzaga da Companhia de Jesus (3)	1:000\$000
Madre Abadessa e mais religiosas do Convento de Santa Apolónia (3)	2:500\$000
Marcos António de Araújo Coutinho (3) (6)	400\$000
Jozé Rebello Palhares (3)	4:000\$000
Companhia de Macau (4)	17:000\$000
Ana Dorotheia de Sande Vasconcelos (3)	30:540\$700
Maria Custódia do Sacramento e suas irmãs relig ^{as} . no mosteiro de Santa Marta (3)	1:350\$000
Madre Abadessa e mais relig ^{as} do Mosteiro da Madre de Deus da vila de Guimarães (5)	4:800\$000
Patrício Pires Quaresma (5)	<u>4:800\$000</u>
	74:590\$700
-- Lucros e Perdas	<u>1:738\$774</u>
	76:329\$474

O balanço não apresenta as contas de capital e de imobilizado. Os termos activo e passivo não eram usados mas débito e crédito. Basicamente registava-se a relação entre as pessoas através de contas cujos valores se alteravam constantemente e que necessitavam de um controlo mais apertado. Assim, é possível compreender porque não se entrava em consideração com as contas de imobilizado e de capital no balanço. Não havia grande preocupação com o cálculo do valor da companhia.

É claro que a situação financeira da companhia em análise era má. A companhia produzia mas não vendia. Nesta administração as vendas foram de 43:874\$733 e o custo padrão dos produtos produzidos foi de 85:768\$851. Os débitos totais atingiram 74:590\$700, um valor muito alto comparado com as vendas desta administração que se manteve em funções durante quase três anos. Provavelmente havia pouca orientação para o mercado e/ou sobreprodução.

A conta de ganhos e perdas em 31 de Outubro de 1747 era a seguinte:

Débito	
*Ordenados (1)	203\$266
Caixa (2)	45\$337
Caixa (3)	22\$090
Diferença de câmbio	22\$775
Diferença de câmbio	244
Dispêndio com oficiais e contramestres (1)	23\$010
Dobagem de sedas (1)	48\$338
Juros da administração das vendas (1)	2:087\$125
Fazendas (4)	251\$893
Gastos gerais da fábrica (1)	1:958\$061
Lucro final da administração	<u>(a) 1:938\$33</u>
	6:437\$76
Crédito	
Lucro com os contramestres da fábrica	25\$920
Dispêndio com oficiais e contramestres (5)	627
Dispêndio com os aprendizes (5)	3\$371
Juros de administração das vendas (1)	363\$614
Esperdícios da seda (6)	43\$893
Diferença de câmbio	24\$115
Dispêndio com os aprendizes (1)	29\$528
Ordenados (1)	13\$648
Lucros com os contramestres (5)	6\$400
Fio de ouro e prata (1)	405\$273
Sedas cruas em rama (1)	38\$872
Sabão para cozimento das sedas (1)	21\$769
Tintas (1)	83\$673
Barbilho crú (1)	8\$750
Alducar tinto de cores para orelas (1)	1\$864
Sedas tintas (1)	3:347\$967
Esperdício de seda (1)	6\$009
Administração das vendas das fazendas (7)	<u>1:976\$260</u>
	6:437\$769

-
- * Notas: 1 - desvio de imputação
 2 - diferença
 3 - diferença em caixa
 4 - perda do barco e falência do segurador
 6 - desperdícios na mão de Roberto Godin
 7 - lucro

(a) O lucro correcto foi de 1.738\$774 e as somas não estavam também correctas.

A conta de lucros e perdas não indica proveitos e custos ou receitas e despesas, mas débito e crédito. É interessante notar que o lucro esperado (1:976\$260), isto é, o saldo da conta de Administração de Vendas das Fazendas, estava muito próximo do lucro real (1:938\$334). Contudo, havia grandes desvios favoráveis (F) e desfavoráveis (D). De referir nestas os gastos gerais de fábrica (1:958\$061 D) e o valor líquido dos juros da administração de vendas (1:723\$511 D) e naquelas as sedas tintas (3:347\$967 F).

O Razão (*Livro Mestre*) incluía um pequeno livro com um índice de contas (*Abecedário do Livro Mestre*), ordenado por ordem alfabética. Eram as seguintes as contas do Razão (não repetindo as contas nos diferentes fólios):

1-Caixa 2-Monsenhor Mattos 2-Christiano Stoqueler 3-Pedro Van Okbuysen em Amsterdam 3-Manuel Nunes da Silva Tojal 4-Dispêndio com os Oficiais e Contramestres 5-Dispêndio com os Aprendizes 6-Gastos Gerais da Fábrica 7-Dobagem das Sedas 8-Lucro com os Contramestres 9-Fazendas em Ser na Mão da Administração das Vendas das Fazendas 10-Sedas Tintas 11-Juros da Administração das Vendas 12-Ordenados 13-Aluguer das Casas da Fábrica e Teares 14-Fio de Ouro e Prata 5-9 Credores 15-7 Credores 15-Administração da Venda das Fazendas da Fábrica 16-Sedas Cruas 17-Sedas em rama 18-Barbilho crú 19-Barbilho Tinto de Cores 20-Alducar tinto de Cores 20-Espredícios da Seda 21-Carregação para Macau na mão de Belchior de Araújo Costa & C^a 22-Sabão para o Cozimento das Sedas 22-João José del Rey 23-Pedro Villela 23-Rd^o Benefd^o Jozé Oliveira da Patriarcal 23-Francisco Esparsa Tintoreiro 24-Exm^o Dião da St^a Igreja Patriarcal 24-Dona Eugénia Marianna Gonzaga 25-Madre Custódia do Sacramento e suas Irmãs Religiosas no Mosteiro de S.Marta 26-Madre Abadessa e mais religiosas do Mosteiro da Madre de Deus da Vila de Guimarães 27-Patricio Pires Quaresma 28-Rev^o Pe Luís Gonzaga da Comp^a de Jesus por mão de Manoel Sandi Vasconcelos 29-Rev^o Pe Jozé Dias da Congregação do Oratório 30-Religiosas do Convento de Santa Apolónia 31-Marcos António de Azevedo Coutinho 32-Fiado de linho 33-Alducar crú para orelas 34-Teares 35-Casas da Fábrica 36-Dna Catharina Madalena de Menezes Religiosa no Convento de Vialonga 37-Jozé Rebelo Palhares 38-Tintas 48-Interessados da Companhia da Fábrica de Sedas 49-Nicolao Julio Cortinovis 50-Despesas da Tinturaria 52-Horutener e Filho de Roão 53-Lucros e Perdas 54-Teares de Meias

67-Companhia de Macao 68-Fazendas de n/c em ser na Alfândega 69-Fazendas de n/c em ser em Hamburgo 70-Carregação para Macau na mão de Caetano da Silva & Comp^a 76-Calandra para lustrar as Sedas 77-Sedas Cruas de Macao 80-Dn^a Anna Dorothea de Sande Vasconcelos 91-Manoel Gomes de Campos 92-Mauricio Henriques e João Andrade Dias 93-Irmandade do Ssm^o Sacramento da Freguesia de Santo Julião 101-Antonio Jozé 101-Francisco Duarte 104-Amostras de Sedas Fabricadas 105-Antonio Fragozo 106-Santa Igreja Patriarcal e por ela o Rev^o Benefd^o Jozé de Oliveira 107-Administração Passada que findou em 31 de Janeiro de 1745 109-Teares de Estofos 110-Exm^o Sr. Cardeal da Motta e por ele Roberto Godin 111-Administração Nova de que São Directores Srs. Manoel Nunes da Silva Tojal, Rodrigo de Sande Vasconcellos e Francisco Ferreira da Silva

A Qualidade da Informação

Embora fosse usado um sistema de escrituração de agência, pensamos que era um sistema contabilístico de grande qualidade, principalmente em termos de gestão. Nessa altura os contabilistas não eram portugueses. Neste caso, o nome Nicolao Julio Cortinovis parece ser italiano.

O resultado era determinado no fim do período da Administração (Outubro de 1747). É interessante saber que, a meio do Livro de Razão, depois de muitas folhas em branco, era apresentado um outro balanço, chamado Balanço dos Negócios da Fábrica de Sedas. No lado esquerdo o contabilista apresentava o que o negócio devia (Deve) às contas credoras (basicamente credores e conta de lucros e perdas). As acções dos sócios não eram apresentadas. No lado direito era apresentado o que o negócio tinha a receber (Háde Haver) das contas devedoras (existências, devedores e caixa). O edifício, equipamento e capital não eram incluídos neste balanço, bem como a amortização do immobilizado. Apresentou um lucro de 1:938\$334. Em Outubro de 1745 o balanço que foi apresentado parecia ser um balancece-te, embora apresentasse um lucro de 226\$482

O Custeio dos Produtos

O custeio dos produtos era feito por ordem de produção e calculado a custo total. Nesta administração foram concluídas 663 ordens de produ-

ção para produtos de seda e uma de meias de seda em cada mês. Cada ordem de produção incluía:

Custo da seda tinta a um custo estimado baseado no peso (incluindo quebras) – 4.000 réis

Salários dos artesãos e dos encarregados (pagos à peça)

Salários dos aprendizes (pagos à peça)

Dobagem da seda (pago por unidade de peso – 200 réis)

SOMA (Custos directos)

Juros da administração das vendas (6% dos custos directos)

Gastos gerais da fábrica (materiais indirectos) (3% dos custos directos)

Ordenados (director, guarda livros, etc.) (6% dos custos directos)

Aluguer da casa, fábrica e teares (6% dos custos directos)

SOMA (Custos totais)

As matérias (seda) eram valorizadas a um custo médio estimado. No peso estava incluída uma quebra dos materiais que podia ultrapassar os 6 por cento. Os artesãos, encarregados e aprendizes eram pagos à peça. Depois do cálculo dos custos directos acrescentavam-se os gastos gerais de fabrico, juros, ordenados não industriais e uma taxa pré-determinada para a reparação dos edifícios e equipamento.

Não encontramos nenhuma prova de que a eficiência da produção fosse avaliada, mas era possível o seu controlo através dos pagamentos feitos a cada artesão e a cada encarregado. Admitimos que não existia um controlo de eficiência, porque os artesãos e encarregados recebiam de acordo com a produção efectuada.

A Imputação dos gastos gerais

Os gastos gerais eram calculados através de uma percentagem sobre os custos directos. Para calcular o lucro ou o prejuízo, eram comparados os gastos gerais reais com os gastos gerais imputados (padrão). A soma dos desvios não era significativa, mas a comparação de algumas rubricas traduzia-se em grandes diferenças, como vimos anteriormente. A imputação dos gastos gerais permitia calcular o custo total para cada ordem de produção, baseada nos seus custos directos.

A Fixação de Preços (Pricing)

O objectivo principal de custear os produtos era determinar o preço de venda por causa da concorrência estrangeira. O preço não era automaticamente definido pelo custo. O preço de venda podia variar. É interessante comparar o preço de venda e o custo total por ordem de encomenda (em réis):

N.º	Custo	Preço de venda
10	631	620
18	5.309	5.200
29	1.988	1.800
35	1.030	960
40	1.403	1.300
80	2.530	3.200
83	1.369	1.600

A comparação do custo e do preço de venda parece reflectir algumas dificuldades de venda dos produtos. A companhia da Fábrica das Sedas apresentava dois grandes problemas: as vendas comparativamente à produção eram muito baixas e os juros pagos eram muito altos.

O Controlo de existências

Com o sistema de carga e descarga, não só os administradores eram carregados mas também os artesãos eram carregados com os materiais que utilizavam. Eram descarregados das matérias primas quando enviavam os produtos acabados. Existiam livros contabilísticos para controlar as existências em quantidades. As existências eram valorizadas a um custo médio estimado (avaliadas umas por outras a). Quando existiam quebras, os lançamentos eram registados sem valor e movimentando somente uma conta. Por exemplo

Sedas Tintas
a Sem referir

O Controlo de custos

O controlo dos custos era efectuado através da análise dos desvios de algumas rubricas, comparando os custos imputados com os reais. Por exemplo, a seda tinta tinha um desvio favorável de 3:347\$967. Os administradores tinham de controlar os custos e prestar contas (sistema de carga e descarga). Eles eram responsáveis pelos pagamentos aos credores.

O Controlo de Produção

O controlo da produção parece ser muito bom, já que existia um controlo sobre que tear (era numerado) um artesão era carregado com as matérias primas. A quantidade de produto produzido era controlada e o custo calculado por unidade (côvado). A seda era pesada em arráteis, onças e oitavas.

Durante esta administração foram produzidas 826 peças de seda e 1.115 pares de meias.

Razões para a falência da Companhia

Parece-nos interessante analisar as causas da falência da Companhia da Fábrica das Sedas. Porque é que uma companhia na revolução industrial poderia ter êxito e esta companhia portuguesa não o teve?

Concordamos com a posição de Macedo, defendendo que as explicações de factos ou situações são normalmente complexas e não podem ser feitas com base num só factor ou condição, mas sim num conjunto deles. As situações ocorreram devido a um conjunto interrelacionado de factores e condições facilitadoras, tais como políticos, religiosos, económicos, sociais, legais, demográficos, sociológicos (poder), de mentalidade, científicos, industriais, comerciais, de comunicações, de transportes, organizacionais, comportamentais, concorrenciais, de inovação tecnológica, de capacidade de gestão, de negócios e até de conhecimento militar. Apontar um único factor, provavelmente anterior (v.g. inovação ou divisão do trabalho), dificilmente pode explicar na íntegra uma situação.

Comparando Portugal com a Inglaterra existem muitos aspectos negativos para o primeiro, principalmente políticos, religiosos e de comunicações. Portugal vivia num regime absolutista que durou até 1834, enquanto na Inglaterra a mudança aconteceu em 1688. A Inquisição não era favorável aos negócios e mantinha um ambiente de medo que inibia a inovação e a iniciativa. Portugal tinha poucas e más estradas. A melhor maneira de viajar era por mar ou por rio. Macedo (1982) apresentou um mapa das estradas de Portugal (1808) indicando as distâncias em léguas e horas (viajando a pé). Ao contrário da Inglaterra, em Portugal não havia pessoas empreendedoras. A criação de manufacturas era feita de cima para baixo, normalmente convidando um estrangeiro para promover o projecto e para juntar sócios portugueses. Alguns artesãos estrangeiros vinham para Portugal para produzir os produtos, mas nem sempre tentando ensinar os portugueses a trabalhar com as máquinas. As taxas de analfabetismo eram muito elevadas. Os nobres não valorizavam o ensino nem os negócios. A Igreja detinha a educação e o dinheiro (este caso sugere isso mesmo). Para desenvolver a indústria era necessário criar uma rede comercial que não era muito boa. As manufacturas trouxeram novos problemas organizacionais para os directores com pouca capacidade de gestão e conhecimento dos negócios, trabalhando em mercados pequenos. Nesta companhia o investimento era muito elevado comprometendo o sucesso do projecto. A orientação das manufacturas para o mercado era muito baixa, tal como este caso sugere, porque só metade da produção foi vendida. O esforço realizado para encorajar indústrias perto da fronteira com Espanha pode ser explicado por razões militares.

Na Revolução Industrial, a Inglaterra evoluiu da oficina para o sistema de fábrica devido à iniciativa de empreendedores que conheciam melhor o mercado, a um melhor ambiente político e religioso e devido às melhores comunicações. Aqui, a contabilidade era uma forte ferramenta tecnológica, útil não só em termos organizacionais e sociais mas também em termos de gestão.

As razões para a falência do projecto privado da Companhia da Fábrica das Sedas pode ser encontrado em factores ambientais e no grande investimento realizado na fábrica. Também a capacidade de gestão dos directores não era muito boa. Assim, parece-nos que vários factores conduziram a Companhia da Fábrica das Sedas a uma situação extremamente precária no final do reinado de D. João V, em meados do séc. XVIII:

- a carência de artífices nacionais especializados e a dependência do recrutamento de pessoal qualificado estrangeiro;
- a exiguidade de capitais próprios;
- as dificuldades de acesso a modernas tecnologias;
- a feroz concorrência internacional;
- o desconhecimento por parte dos empreendedores dos problemas técnicos das manufacturas.

Ainda assim, a riqueza do acervo documental relativo à Companhia da Fábrica das Sedas leva-nos a algumas conclusões. Permite-nos, por exemplo, interpretar o desenvolvimento português em determinado período da primeira metade do séc. XVIII, a partir de vários aspectos do funcionamento da economia e da sociedade: a análise dos preços e dos salários, a integração de Portugal na economia internacional, o ciclo de inovação tecnológica e o papel das instituições e grupos sociais em desenvolvimento.

A difusão da partida dobrada (hipótese de Bryer)

Este caso pode também testar a hipótese de Bryer (1993) sobre a difusão da partida dobrada. Esta hipótese trata da socialização do capital e a ideia Marxista da regra fundamental de acordo com a qual cada investidor deveria receber um "retorno igual para capital igual". Nela, Bryer encontrou uma correlação entre a socialização do capital e a difusão de contabilidade de partida dobrada. O teste é positivo¹⁸ para a socialização de capital mas não para a ideia Marxista, porque o sistema de contabilidade não era escrituração de proprietário. Pensamos que este caso requer um estudo mais aprofundado e clarificador. Em Portugal, naquela época, havia poucas companhias e pouca difusão da partida dobrada. Esta difusão continua a ser pequena em Portugal mesmo depois da criação da Aula do Comércio e da elaboração de livros de contabilidade portugueses. Embora, os códigos comerciais (1833 e 1888) tivesse criado algumas condições, foi depois do Código da Contribuição Industrial (1963) que a situação mudou. Com a normalização contabilística foi criado o POC (Plano de Oficial Contabilidade, 1977), que induziu ao aparecimento de literatura contabilística. Os códigos comerciais induziram também a socialização de capital. Também é interessante analisar o uso da digrafia na Contabilidade do Sector Público. Uma lei portuguesa, criada em 1761,

¹⁸ É interessante saber se o método digráfico era usado na 1ª e 3ª administrações.

determinou o uso da digrafia no Sector Público e recentemente foi publicado o POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública, 1997) obrigando de novo ao uso da partida dobrada, mas sem grande sucesso. Porque é que a grande maioria das entidades do sector público português continua a utilizar a unigrafia e não usa este plano?

Testes das hipóteses propostas

Flesher e Samson (1990) mencionados por Hernandez (em AECA, 1996:66 e 67) afirmam que um trabalho de investigação deveria atingir os seguintes objectivos:

- Expor o fenómeno
- Encontrar as relações
- Explicar o fenómeno
- Antecipar acontecimentos futuros
- Exercer influência nestes eventos.

Hernandez diz que na pesquisa histórica da contabilidade deveríamos tentar também atingir os mesmos objectivos. Mas, normalmente, não é possível atingir todos os objectivos ao mesmo tempo, embora se deva tentar atingir o maior número desses objectivos.

Como foi mencionado, este trabalho testa duas hipóteses da história da contabilidade:

Hipótese 1 - O sistema de fábrica do período pré-industrial causou alterações sócio-económicas que conduziram a inovações contabilísticas nas manufacturas que, ao contrário do saber convencional, não foram a resposta a inovações tecnológicas da Revolução Industrial *de per si*.

As indústrias manufactureiras a presentavam uma nova realidade sócio-económica e organizacional, mais complexa e muito diferente do sistema de produção artesanal. Os contabilistas tiveram que apresentar inovações contabilísticas para resolver novos problemas (mais custos indirectos e custos administrativos). Os problemas apresentados aqui eram os mesmos, embora com menor intensidade, que eram apresentados ao contabilista inglês na segunda metade do século em firmas que usavam um sistema de fábrica (imputação de custo, custeio dos produtos, etc.). As inovações tecnológicas tiveram maior impacto num modo adequado e

desejável de calcular os custos, mas os problemas são basicamente os mesmos. No futuro é possível encontrar novas soluções contabilísticas.

Nunca há uma solução definitiva para os problemas das organizações. Por exemplo, no actual período contabilístico, deveria ser mais adequado passar de uma fase de riqueza a uma fase de contabilidade de conhecimento. Em cada momento, principalmente nos períodos de crise da contabilidade, é possível encontrar inovações contabilísticas. Assim, estas não eram o resultado das inovações tecnológicas da Revolução Industrial. Tanto as companhias manufactureiras como as da Revolução Industrial usaram um sistema de fábrica, mas aquelas surgiram primeiro.

Assim, o estudo deste caso sugere que a hipótese acima se confirmou.

Hipótese 2 – O controlo da relação de agência (sistema de carga e descarga) era uma preocupação contabilística importante das grandes companhias portuguesas daquela época, ao contrário da medida da riqueza daquelas companhias.

Littleton (1953:2) refere-se a dois sistemas diferentes de registos contabilísticos: a escrituração de agência e a escrituração de proprietário. A característica principal do primeiro "é que a parte que relata deveria carregar ela própria com os valores de que ficou responsável e descarregar nele próprio os registos quando se libertava dessa responsabilidade independentemente da causa". Este sistema foi adoptado antes da chegada do método italiano. Os dois sistemas foram mantidos durante um certo período, mas considerando que o último foi adoptado por um maior número de pessoas, o anterior foi abandonado.

Em Portugal os promotores de grandes companhias procuraram privilégios e tentaram angariar capital para a instalação da fábrica. Os administradores eram responsáveis pelos meios colocados à sua disposição, assim, eles eram carregados com essa responsabilidade no princípio da administração e descarregados no fim. A abertura no Diário (Jornal) mostra-nos claramente que a administração é carregada com toda a responsabilidade. O registo inicial do livro de Inventário, refere explicitamente que "os

administradores ficam obrigados a pagar de hoje em diante...”¹⁹. Eles eram responsáveis pelo que tinham recebido: existências, dívidas, etc..

A demonstração de resultados líquidos e o balanço eram muito diferentes de hoje. Não incluíam capital, imobilizado ou amortizações. O sistema contabilístico baseava-se no débito e crédito e não em activos e passivos ou receitas e despesas. Assim, não era possível calcular o valor da companhia. A preocupação estava com o controlo da relação de agência onde a administração era carregada e descarregada.

Na época da Companhia da Fábrica das Sedas, nenhum livro português sobre contabilidade tinha sido escrito nem nenhuma escola de contabilidade tinha sido criada. O estudo do sistema de contabilidade sugere que a hipótese acima se demonstrou verdadeira. O sistema de proprietário apareceria depois.

Conclusões

Portugal desenvolveu uma forte actividade industrial na segunda metade do século XVII e no século XVIII. Pode-se afirmar que as manufacturas foram a excepção e a oficina artesanal e o sistema doméstico a regra. No período de 1720 a 1740 verificou-se algum impulso da actividade manufactureira, encorajada por D. João V. A Companhia da Fábrica das Sedas foi a mais importante manufactura deste período.

Esta companhia teve um forte impacto económico na sociedade, tanto por envolvimento directo como indirecto. Embora não tenha beneficiado de inovações tecnológicas, este novo sistema de fábrica conduziu a inovações organizacionais dentro de um espírito e mentalidade da época que apresentava novos desafios na concepção dos sistemas contabilísticos ajustados às novas necessidades.

Na verdade, este sistema era designado de escrituração de agência (*agency bookkeeping*) porque a administração estava sujeita a um sistema de carga e descarga, mas curiosamente utilizando um sistema de partida dobrada. O sistema contabilístico não incluía contas de capital, edifícios, equipamento ou amortizações. Contudo, encontram-se soluções inovado-

¹⁹ É também possível ler: "em satisfação das quantias que a nova administração fica obrigada a satisfazer aos credores".

ras e este caso sugere que a escrituração de proprietário (*proprietary bookkeeping*) não era usada em Portugal nessa época. Algumas inovações contabilísticas, que a sabedoria convencional atribui ao sistema de fábrica da Revolução Industrial, podem ser encontrados aqui. Este caso é consistente com a hipótese de Bryer, de socialização do capital relacionada com a difusão da digrafia, mas este teste, no presente caso, apesar de positivo, não é totalmente satisfatório, pelo que requer um estudo mais aprofundado.

Este sistema de ordens de produção era muito interessante em termos de custeio de produtos, fixação de preços (utilizando o custo completo) e controlo de custos, embora neste caso se tenham verificado grandes desvios em certas rubricas de custos. Neste caso são apresentadas soluções contabilísticas inovadoras. Contudo, é possível pensar que estas soluções já existiam em países mais desenvolvidos, designadamente França ou Itália.

A informação contabilística era claramente usada para tomada de decisão (v. g. fixação de preços). Macedo (1982:41) mostra que, no século XVII, o custo completo incluía os custos administrativos e que eram usados para estudos de lucratividade das empresas e decisões de investimento. Este estudo sugere uma forte relação entre a mentalidade religiosa e o sistema de custeio de absorção. Assim, é possível sugerir uma forte relação entre a contabilidade e a religião/moral.

Acerca da integração dos registos de contabilidade de custos e contabilidade financeira, este caso é consistente com Edwards (1991:53), confirmando a ocorrência desta integração antes da década de 1790 (neste caso, década de 1740). Comprova-se também a existência de raízes de custos padrões na década de 1740, isto é, ainda na primeira metade do século XVIII (ver de novo Edwards:1991:53).

Na década de 1990, o interesse pela história da contabilidade aumentou imenso e muitas contribuições surgiram. É necessário encorajar os investigadores a debruçarem-se sobre a história da contabilidade de gestão, de uma forma actualizada e mais aprofundada.

Pensamos que este caso, além de poder contribuir para uma melhor compreensão da contabilidade manufactureira portuguesa e da indústria em

Portugal no século XVIII, poderá encorajar outros a estudar este século e mesmo os anteriores.

Este trabalho dá a conhecer a existência de mais de 1.000 livros de contabilidade inventariados, cujo estudo será certamente de interesse. Mesmo o caso da Companhia da Fábrica das Sedas, objecto de estudo deste trabalho, deverá continuar a ser estudado, aprofundando determinados aspectos. Há muitas questões a colocar com possíveis respostas tendo em vista um melhor conhecimento e compreensão da história e contabilidade portuguesa, integrada nos contextos organizacionais, económicos e sociais. Por exemplo, seria interessante, através da análise dos livros de contabilidade das três administrações da Companhia da Fábrica das Sedas, estudar a contabilidade em acção (Hopwood, 1987) neste período de 17 anos, ou até nos 100 anos da sua existência.

Bibliografia

AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*. Madrid: Comisión de Estudio de la Historia de la Contabilidad de AECA, 1996.

PORTUGAL. Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo - *Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas: Inventário*. Lisboa: Divisão de Publicações do IAN/TT, 1995.

ASHTON, T. S. - *A revolução industrial*. Lisboa: Publicações Europa-América, 1971.

AZEVEDO, João Lúcio de - *Épocas do Portugal económico*. Lisboa : Clássica Editora, 1988.

- *O marquês de Pombal e a sua época..*
Lisboa: Clássica Editora, 1990.

BOYNS, Trevor; EDWARDS, John Richard; NIKITIN, Mark - The development of industrial accounting in Britain and France before 1880: a comparative study of accounting literature and practice. London. *The European Accounting Review*, vol. 6, N. 3, 1997.

BRYER, R. A. - Double-entry bookkeeping and the birth of capitalism: accounting for the commercial revolution in medieval northern Italy. London. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 4 (1993), p 113-140.

CARMONA, Salvador; GUTIÉRREZ, Fernando - Problemas de eficiencia y control en la contabilidad española del siglo XVIII: el caso de la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla. In: AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1996) - *En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España*. Madrid: Comisión de Estudio de la Historia de la Contabilidad de AECA, 1996.

CARVALHO, Rómulo de - *História do ensino em Portugal - desde a fundação da nacionalidade até ao fim do regime Salazar-Caetano*. 2ª Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CHATFIELD, Michael; **VANGERMEERSCH**, Richard - *The history of accounting: an international encyclopedia*. New York: Garland Publishing, 1996.

CHUA, Wai F. - Historical allegories: let us have diversity. *Critical Perspectives on Accounting* (Critical Accounting History). Vol. 9, nº 6 (Dec. 1998).

COCHICHO, Joaquim A. Calado - A Real Fábrica das Sedas e Fábricas Anexas: séculos XVIII e XIX. *Jornal de Contabilidade*, nº 268 (Jul. 1999).

EDWARDS, John Richard - Financial accounting practice 1600-1970: continuity and change. In: **LEE**, T. A.; **BISHOP**, A.; **PARKER**, R. (editors) - *Accounting history from the Renaissance to the present: a remembrance of Luca Paccioli*. London : Garland Publishing, 1996.

EDWARDS, J. R.; **HAMMERSLEY**, George; **NEWELL**, E.- Cost accounting at Keswick, England, c. 1598-1615: the german connection. *The Accounting Historians Journal*, vol. 17, n.. 1 (June 1990), p. 61-80.

EDWARDS, J. R. e **NEWELL**, E. - The development of industrial cost and management accounting before 1850: a survey of the evidence. *Business History*, 1991, p. 35-57.

- The development of industrial cost and management accounting before 1850. In: **PARKER**, R. S. e **YAMEY**, B. S. (editors) - *Accounting history : some British contributions*. Oxford : Clarendon Press, 1994.

FERREIRA, Maria Leonor F.; **KEDSLIE**, Moyra; **FREITAS**, Manuel A. C. V. - *The history of accounting in Portugal with special reference to the Aula do Commercio*. 19th EAA Congress(1996).

FLEISCHMAN, Richard K. - A history of management accounting through the 1960's. in **LEE**, T. A.; **BISHOP**, A.; **PARKER**, R. H. (editors) - *Accounting history from the Renaissance to the Present: a Remembrance of Luca Paccioli*. London: Garland Publishing, 1996.

FLEISCHMAN, Richard K.; **PARKER**, Lee D. - The cost-accounting environment in the British Industrial Revolution iron industry. *Accounting Business and Financial History*, vol. 2, n. 2 (1992), p. 141-160.

FLEISCHMAN, Richard K.; **LAWRENCE** P. Kalbers; **PARKER**, Lee D. - Expanding the dialogue: industrial revolution costing historiography. In: : *Critical perspectives on accounting*, vol. 7, (1996), p. 315-337.

FLEISCHMAN, Richard K. ; **PARKER**, Lee D. - *What is past is prologue: cost accounting in the British industrial revolution: 1760-185*. New York : Garland Publishing, 1997.

GAGO RODRÍGUEZ, Susana - Proyecto Docente. Universidad de Santiago de Compostela, 1993.

HERNANDEZ ESTEVE, Esteban - Problemática general de una historia de la contabilidad en España: revisión genérica de las modernas corrientes epistemológicas y metodológicas, y cuestiones específicas. In: **AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España**. Madrid: Comisión de Estudio de la Historia de la Contabilidad de AECA, 1996.

HOPWOOD, Anthony G. - The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n. 3, (9187), p. 207-234.

LEE, T. A.; **BISHOP**, A.; **PARKER**, R. H. (editors) - *Accounting history from the Renaissance to the Present: a remembrance of Luca Pacioli*, London: Garland Publishing, 1996.

LITTLETON, A. C. - *Structure of accounting theory*. 13th printing. Sarasota: American Accounting Association, 1985.

LOFT, Anne - The history of management accounting: relevance found. In: **ASHTON**, David; **HOPPER**, Trevor; **SCAPENS**, Robert W. (Editors) - *Issues in Management Accounting*. London : Prentice Hall, 1991.

LUFT, Joan L.- Long-term change in management accounting: perspectives from historical research. *Journal of Management Accounting Research*, 1997.

MACEDO, Jorge Borges de - *Problemas de história da indústria portuguesa no séc. XVIII*. 2ª ed.. Lisboa: Querco, 1982.

MARQUES, A . H. de Oliveira - *História de Portugal*. Lisboa: Agora, 1972.

MATA, Eugénia; VALÉRIO, Nuno - *História económica de Portugal: uma perspectiva global*. Lisboa: Presença, 1993 (Coleção Fundamentos).

MATOSO, José (dir.) - *História de Portugal*. Lisboa: Círculo de Leitores, 1985.

MCWATTERS, C. S.- Accounting change and the emergence of management accounting. In: **TSUJI, Atsuo; GARNER, Paul** (editors) - *Studies in accounting history: tradition and innovation for the twenty first century*. London: Greenwood Press, 1995.

MERINO, Barbara D. - Critical theory and accounting history: challenges and opportunities. *Critical Perspectives on Accounting* (Critical Accounting History), vol. 9, n 6 (Dec. 1998).

MONTEIRO, Martin Noel - Pequena história da contabilidade. Lisboa: APOTEC, 1979.

NEVES, José Acúrsio das - *Obras completas*. Porto: Afrontamento. Vol. 4.

NIKITIN, M. - La comptabilité industrielle des forges d' Oberbrück (1738-1745). *Revue Belge de la Comptabilité*, 3 (1994), p. 77-80.

OLIVEIRA, Camilo M. de - *Origem e Progresso da Escola Comercial de Oliveira Martins*. Porto: Imprensa Moderna, 1942.

PARKER, R. S.; Yamey, B. S. (editors) - *Accounting history: some British contributions*. Oxford: Clarendon Press, 1994.

SÁ, António Lopes de Sá - *História geral e das doutrinas da contabilidade*. 2ª ed.. Lisboa: Vislis, 1998.

SERRÃO, Joaquim Veríssimo - *História de Portugal*. 2ª ed., reimpr.. Lisboa: Verbo, 1996. Vols. 5 e 6.

SERRÃO, Joel (dir.) - *História de Portugal*. Porto: Figueirinhas, 1989. Vols. 3, 4 e 5.

SILVA, Fernando V. Gonçalves da - *Curiosidades, velharias e miudezas contabilísticas*. Lisboa : Sá da Costa, 1985.

TSUJI, Atsuo; GARNER, Paul (editores) - *Studies in accounting history: Tradition and innovation for the twenty-first century*. London: Greenwood Press, 1995.

WILLIAMS, Robert B. - Accounting for steam and cotton: two eighteenth century case studies. In: BRIEF, Richard P. - *New Works in Accounting History*. New York: Garland Publishing, 1997.

YAMEY, Basil S. - Early Portuguese treatises on bookkeeping and accounts., *Accountancy* (Aug. 1969).

- Historia de la Contabilidad: un inventario. In: **AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas** - En torno a la elaboración de una historia de la contabilidad en España. Madrid : Comisión de Estudio de la Historia de la Contabilidad de AECA, 1996.

Cronologia

- 1668 Tratado de Paz com Castela reconhecendo a independência de Portugal.
- 1677 Contrato da Fábrica das Sedas feito com Rolando Duclos para sempre e herdeiros (ver este contrato *in* Macedo, 1963:251-253).
- 1683 Contrato da Fábrica das Sedas feito com Bento Vourlat Duclos por dez anos (ver este contrato *in* Macedo, 1963:253-255).
- 1703 Tratado de Methwen com Inglaterra.
- 1707 Início do reinado de D. João V.
- 1717 Manufatura de papel da Lousã.
- 1729 Regimento das minas de ouro do Brasil.
Manufaturas de couros em Alenquer.

- Inauguração da Fábrica de pólvora de Barcarena.
- 1731 Primeira petição de Roberto Godin para estabelecimento de uma fábrica de seda.
- 1732 Segunda petição de Roberto Godin. Macedo, 1982:255-256).
- 1744 Auto de fé, onde pela primeira vez foram sentenciados maçons.
- 1745 Notificação do Caixa e Administrador da Real Fábrica de Seda para apresentar os livros de contabilidade, para examinar as receitas, despesas e lucros (ver Macedo, 1982:259 - 260)
- 1750 Morte de D. João V.

Um fidalgo do Século XVIII

Tenho o prazer de lhe apresentar o elegante português de 1720.

Nunca saiu de Lisboa. Mais lisboeta, só uma alface.

Está sentado ao tocador, pintando-se, polvilhando-se, fazendo caretas e trejeitos diante de um espelhinho e cantando em falsete os versos que ouvira na última comédia castelhana do Teatro do Bairro Alto.

Calça sapatos de salto com fivelas de prata.

Já tomou o seu bochecho de água de rosas, tocou os dentes com verniz; arrepiou os cabelos, mais eriçados que se visse lobo, para encaixar a cabeleira postiça, a sua magnífica cabeleira de França.

Levanta-se agora da tripeça do toucador. Sempre com o credo na boca, não desmanche a cabeleira ou estrague a pintura. Ata a sua gravatinha; ajusta sobre os bofes da camisa a véstia de cetim; enverga a sua casaquinha verde.

Tira do cabide o seu chapéu de três cantos; pega no «quito» (espada pequenina) e no lenço muito branco e fino que perfumou com umas gotas de vinho da Madeira.

Está pronto. É de gritar pelo negrinho da casa que lhe abra a porta e abalar escada abaixo, em pé de dança.

Júlio Dantas - O amor em Portugal no século XVIII.

1915

NOTÍCIAS

RELAÇÕES COMUNITÁRIAS E INTERNACIONAIS

JUL/DEZ.2000

1. ACTIVIDADE DO TRIBUNAL DE CONTAS NO DOMÍNIO COMUNITÁRIO

1.1 Auditorias do Tribunal de Contas Europeu

No âmbito das relações comunitárias, o Tribunal de Contas português, como interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, exerce funções de controlo da aplicação em Portugal dos recursos financeiros comunitários.

No que se refere a este controlo, o Tribunal de Contas Europeu realizou, de Julho a Dezembro de 2000, 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 pela *UAT II do Departamento de Auditoria III*.

1.2.2.ª Reunião dos Agentes de Ligação

Efectuou-se no Luxemburgo, no dia 3 de Outubro, a 2.ª Reunião dos Agentes de Ligação dos Tribunais de Contas da União Europeia, na qual o Tribunal de Contas português esteve representado.

Esta reunião teve como principais objectivos a análise e discussão dos seguintes assuntos:

- Relatório do Grupo de Trabalho sobre os *Países candidatos à adesão à União Europeia*;
- Estudo comparativo sobre os fundos estruturais;
- Programa Comunitário TESTA IDA;
- Relatório do Grupo de Trabalho sobre o *controlo da aplicação dos art.ºs. 87.º- 89.º do Tratado CE*;
- Conferência Intergovernamental – Contribuição do Tribunal de Contas Europeu;
- Reforma do regulamento financeiro;
- Escolha e nomeação dos Membros do Tribunal de Contas Europeu.

1.3 Sessão do Tribunal de Contas Europeu para apresentação às autoridades portuguesas do Relatório anual relativo ao exercício de 1999

No dia 15 de Novembro, uma Delegação do Tribunal de Contas Europeu, chefiada pelo Membro português, deslocou-se a Portugal para apresentação aos responsáveis da Administração Pública portuguesa, do relatório anual daquele Tribunal relativo ao exercício de 1999.

1.4 Reunião do Grupo de Trabalho *AD HOC* sobre o controlo da aplicação dos art.ºs. 87.º--89.º, do Tratado/CE

Reuniu em Lisboa, no dia 19 de Outubro, o Grupo de Trabalho (composto pelos Tribunais de Contas da Bélgica, Espanha, Finlândia, Grécia, Holanda, Itália, Portugal, Reino Unido e Tribunal de Contas Europeu, sendo o Tribunal de Contas português coordenador e o Tribunal de Contas holandês, relator) incumbido de efectuar uma auditoria coordenada aos sistemas de notificação à Comissão Europeia dos auxílios estatais, na sequência da Resolução aprovada na Reunião do Comité de Contacto realizado em Dublin, nos dias 19 a 21 de Outubro de 1999.

Esta reunião teve como objectivo fazer o ponto da situação quanto à execução da auditoria por parte de cada ISC e analisar a estrutura do Relatório global final a elaborar pelo Grupo de Trabalho.

Nesta Reunião esteve presente um representante da *Comissão Europeia* para esclarecimentos sobre esta matéria na área dos transportes, bem como da auditoria.

1.5 Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas da União Europeia

Reuniu no Luxemburgo, no dia 21 de Novembro, o Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas da União Europeia, no qual participou o Tribunal de Contas português.

Constaram da ordem de trabalho a análise das seguintes questões:

- *Relatório do Grupo de Trabalho sobre a cooperação com os Países candidatos à adesão à UE;*
- *Estudo comparativo sobre os fundos estruturais;*
- *Relatório do Grupo de Trabalho sobre o controlo da aplicação dos art^{os} 87.º - 89.º do Tratado CE;*
- *Controlo do sector empresarial;*
- *Conferência Intergovernamental.*

Desta reunião há a destacar, relativamente ao Grupo de Trabalho sobre o controlo da aplicação dos art^{os} 87º-89º, do qual o Tribunal de Contas português é o coordenador e o Tribunal de Contas holandês, relator, a sua extinção.

2. RELAÇÕES INTERNACIONAIS DO TRIBUNAL DE CONTAS

Para além das acções desenvolvidas no domínio comunitário, como interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, o Tribunal de Contas português desenvolveu, no domínio das relações internacionais, no 2º semestre de 2000, as seguintes acções:

2.1 RELAÇÕES BILATERAIS E COOPERAÇÃO

2.1.1 Cooperação com o Centro de Estudos Judiciários do Ministério da Justiça e com as Instituições congéneres dos Países de língua portuguesa

De 26 de Junho a 7 de Julho, na linha da cooperação entre o Centro de Estudos Judiciários do Ministério da Justiça e o Tribunal de Contas, 1 técnico daquele Centro proporcionou um estágio de sensibilização a 2 Magistrados, respectivamente, dos Tribunais de Contas de Angola e da Guiné-Bissau.

2.1.2. Visita ao Tribunal de Contas da Suécia

A convite da ISC da Suécia, o Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas, acompanhado do Director-Geral, visitou, de 5 a 7 de Julho, esta Instituição, tendo em vista, para além do conhecimento *in loco* da sua organização, funcionamento e actividade, a análise do processo de cooperação existente há já vários anos.

2.1.3. Cooperação com o Tribunal de Contas de Cabo Verde

A solicitação do Tribunal de Contas de Cabo Verde, um Juiz Conselheiro acompanhado de um Auditor do Tribunal de Contas, deslocou-se a Cabo Verde, de 7 a 21 de Julho, para prestar apoio na área do Parecer sobre a Conta Geral do Estado.

2.1.4. Visita ao CNAO – China National Audit Office

A convite da Instituição congénere da República Popular da China, uma Delegação do Tribunal de Contas português, chefiada pelo Conselheiro Vice-Presidente, visitou de 16 a 21 de Julho aquela Instituição, com o objectivo aprofundar o relacionamento e o melhor conhecimento recíprocos entre ambas as Instituições.

2.1.5. Curso Internacional sobre Auditoria da Tecnologia da Informação

O Tribunal de Contas português participou em Brasília, de 11 a 22 de Setembro, no Curso Internacional sobre Auditoria da Tecnologia da Informação, organizado pelo Tribunal de Contas da União, do Brasil.

2.1.6. Cooperação com o Tribunal de Contas da Suécia e o Tribunal Administrativo de Moçambique

De 18 a 22 de Setembro, dois consultores contratados pelo Tribunal de Contas da Suécia para trabalhar no Projecto *Pro-Audit* (desenvolvimento do Tribunal Administrativo de Moçambique), realizaram um estágio no Tribunal de Contas que teve como objectivo principal o conhecimento do nosso Tribunal nas áreas de fiscalização prévia e concomitante e da fiscalização sucessiva.

2.1.7. Estágio no Tribunal de Contas de Auditores do *National Audit Office* (NAO) do Reino Unido

De 25 a 29 de Setembro, 4 Auditores do *National Audit Office*, do Reino Unido, efectuaram no Tribunal de Contas um estágio nas diversas áreas de actividade do nosso Tribunal.

No dia 29 de Outubro realizou-se no Auditório do Tribunal uma sessão de apresentação conduzida pelos Auditores do NAO sobre a metodologia para a realização de estudos de *Value For Money* utilizada pelo NAO.

2.1.8. Cerimónia de homenagem ao Primeiro Presidente do Tribunal de Contas da Bélgica

O Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas participou no dia 28 de Setembro, em Bruxelas, na Cerimónia realizada pelo Tribunal de Contas da Bélgica, em homenagem ao Primeiro Presidente daquele Tribunal, Barão Jeroom Van de Velde, por ocasião da sua retirada.

2.1.9. Visita ao Tribunal de Contas da Presidente do Tribunal de Contas alemão

Uma Delegação do Tribunal de Contas alemão, chefiada pelo seu Presidente, visitou o Tribunal de Contas português, nos di-

as 14 a 28 de Outubro, com o objectivo de conhecer a organização, o funcionamento e a actividade do nosso Tribunal.

2.1.10. Visita ao Tribunal de Contas da Presidente do *Public Accounts Committee* do Parlamento indiano

Visitou o Tribunal de Contas, no dia 20 de Outubro, o Presidente do *Public Accounts Committee* do Parlamento indiano, acompanhado pelo Embaixador e pelo 1º Secretário da Embaixada, tendo-lhe sido dadas informações sobre o Tribunal de Contas bem como algumas publicações.

2.1.11. Visita ao Tribunal de Contas do Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique

Deslocou-se ao Tribunal de Contas, no dia 23 de Outubro, o Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique, com o objectivo de analisar a cooperação existente entre ambas as Instituições, nomeadamente no que respeita às acções a desenvolver no futuro.

2.1.12. Estágio no Tribunal de Contas de funcionários do Tribunal de Contas de Angola

No âmbito da cooperação com as Instituições congéneres dos Países de língua portuguesa, 6 funcionários do Tribunal de Contas de Angola efectuaram, de 23 a 31 de Outubro, um estágio no Tribunal de Contas nas áreas do arquivo, documentação e informação, secretaria do Tribunal, gestão financeira e patrimonial, gestão e formação de pessoal e tecnologias de informação, tendo ainda participado, no dia 31 de Outubro, numa conferência promovida por este Tribunal, subordinada ao tema *Budget Communautaire et finances nationales*.

2.1.13. Cooperação com o Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco, Brasil

De 27 a 30 de Novembro, uma auditora do Tribunal de Contas do Estado do Pernambuco, Brasil, efectuou um estágio no Tribunal de Contas nas áreas do controlo sucessivo, investimentos PIDDAC, auditoria operacional, sector empresarial do Estado, sistemas e tecnologias de informação e de consultadoria e planeamento.

2.1.14. Cooperação com o Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Brasil

Três auditores do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Brasil, deslocaram-se ao Tribunal de Contas nos dias 5 e 6 de Dezembro para efectuarem um estágio que teve como principal objectivo o conhecimento do nosso Tribunal, nomeadamente nas área de consultadoria e planeamento, fiscalização prévia e concomitante e da fiscalização sucessiva.

2.2. ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

2.2.1. Preparação das Jornadas EUROSAI Madeira

No âmbito da preparação das Jornadas EUROSAI Madeira, a realizar no Funchal nos dias 31 de Maio a 1 de Junho de 2001, o Tribunal de Contas realizou 3 reuniões preparatórias, respectivamente nos dias 12 de Julho, 26 de Setembro e 13 de Novembro.

2.2.2. 8.º Congresso Mundial de Historiadores da Contabilidade

O Tribunal de Contas português participou nos dias 19 a 21 de Julho, em Madrid, no 8.º *Congresso Mundial de Historiadores da Contabilidade*, organizado pela AECA – *Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas*, por in-

termédio da sua Comissão de Histórias de Contabilidade, e patrocinado pelo Colégio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales de Espanha.

Deste Congresso fizeram parte os seguintes eventos:

a) Sessões Plenárias

- 1ª Global accounting history;
- 2ª A century of research into accounting history in Continental Europe;
- 3ª Art and accounting;
- 4ª Global accounting history. Scholarship in the new millennium.

b) Simpósios

- Contributions of accounting history to accounting history;
- Muldidisciplinarity in accounting history;
- Accounting history journals editors;
- Teaching of accounting history;
- Evaluating the theory/practice schism in cost accounting theory.

De salientar que o representante do Tribunal de Contas de Portugal em conjunto com os representantes do Politécnico de Coimbra, Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo e da APOTEC, apresentaram uma comunicação subordinada ao tema *Alguns aspectos do século XVIII português na contabilidade de manufacturas: o caso da Companhia da Fábrica da Sedas – 2.ª Administração (1745-1747)*.

2.2.3. 66º Congresso Internacional da Federação Internacional das Associações de Bibliotecas

O Tribunal de Contas português participou, nos dias 13 a 18 de Agosto, em Jerusalém, no 66º Congresso Internacional da IFLA – Federação Internacional das Associações de Bibliote-

cas e de Bibliotecários, tendo como tema de reflexão: A informação e cooperação pensando na criação da biblioteca mundial do futuro.

Os trabalhos do congresso incluíram um programa oficial de conferência, secções práticas de trabalho (workshops), grupos de discussão, secções de posters e visitas profissionais às principais bibliotecas locais.

2.2.4. IV Encontro e Reunião da Comissão Mista dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP)

Uma Delegação do Tribunal de Contas português, chefiada pelo Conselheiro Presidente, participou em Brasília, nos dias 4 a 7 de Setembro, no *IV Encontro* e na *Reunião da Comissão Mista dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*.

A Sessão solene de abertura do *Encontro* esteve a cargo do Ministro Luis Octávio Galloti, do Supremo Tribunal Federal do Brasil, tendo produzido uma intervenção subordinada ao Tema *As Relações do Tribunal de Contas da União com os Três Poderes*.

O programa do *Encontro* compreendeu a discussão de 2 temas:

- Tema I *Os Tribunais de Contas face ao desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação, e a sua aplicação nos sistemas de gestão financeira;*
- Tema II *As relações das Instituições Supremas de Controlo com o Parlamento.*

No dia 5 de Setembro decorreu a reunião da *Comissão Mista* onde foram abordados e tratados os seguintes assuntos:

- Notícias dos Tribunais de Contas da *CPLP*;
- Apresentação dos Relatórios Intercalares da Secretaria-Geral e do Centro de Estudos e Formação;

- Escolha da Sede da Secretaria-Geral;
- Discussão e aprovação do *Estatuto da Organização das Instituições Supremas de Controlo da CPLP*;
- Local e data da próxima reunião.

De salientar que, pela primeira vez, participaram nestas reuniões, como observadores, uma Delegação de Timor Leste.

2.2.5. Reuniões do Comité de Formação da EUROSAI

O Tribunal de Contas português participou, no dia 21 de Setembro, em Paris, no dia 11 de Outubro, em Londres, e no dia 5 de Dezembro em Varsóvia, respectivamente nas 2.ª, 3.ª e 4.ª Reuniões do Comité de Formação da EUROSAI, o qual foi formalmente constituído na XXII reunião do Conselho Directivo da EUROSAI, realizada em Madrid, no dia 16 de Fevereiro de 2000.

2.2.6. XIV Congresso Internacional de Arquivos

O Tribunal de Contas português participou nos dias 21 a 26 de Setembro, em Sevilha, no XIV Congresso Internacional de Arquivos, organizado pelo CIA – Conselho Internacional de Arquivos.

Este Congresso realiza-se de 4 em 4 anos e constitui um dos acontecimentos mais importantes para a comunidade arquivística, promovendo o intercâmbio de ideias e experiências e a apresentação de novas tecnologias nestas áreas.

2.2.7. Reunião da Comissão da Dívida Pública da INTOSAI e Seminário sobre Gestão da Dívida Pública no Banco Mundial

O Tribunal de Contas português, participou no dia 27 de Outubro, em Washington, na Reunião da Comissão da Dívida Pública da INTOSAI a qual foi antecedida de uma acção de for-

mação sobre a gestão da dívida pública organizada pela INTOSAI e pelo Banco Mundial, nos dias 25 e 26 de Outubro.

2.2.7.1 Acção de Formação para Auditores Públicos

Conforme previsto na reunião da Comissão da Dívida Pública realizada em Londres nos dias 4 e 5 de Maio de 2001, a INTOSAI, em colaboração com o Banco Mundial, organizou um Seminário subordinado ao tema *Sovereign Debt Management Training for Government Auditors* aberto a responsáveis e técnicos dos departamentos de gestão da dívida pública.

No desenvolvimento dos diferentes temas abordados, destaca-se a ênfase colocada na gestão dos riscos associados à gestão da dívida pública, no actual contexto de crescente volatilidade dos mercados e mobilidade de capitais.

2.2.7.2. Reunião da Comissão

Esta reunião teve como principal objectivo a discussão do calendário para apresentação dos relatórios em preparação (*Gestão da Dívida pública e vulnerabilidade orçamental – um papel para as SAI*, do Canadá e *Exposição orçamental: Implicações para a gestão da dívida pública e o papel das SAI*, dos EUA) no próximo Congresso da INCOSAI, a realizar em Seul, nos dias 21 a 27 de Outubro de 2001.

2.2.8 X Sessão da Assembleia Geral da OLACEFS

O Tribunal de Contas português participou, na sua qualidade de membro colaborador (de acordo com os novos Estatutos, *membro aderente*), na *X Sessão da Assembleia Geral da OLACEFS – Organização Latinoamericana e das Caraíbas de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, Grupo Regional da INTOSAI, que teve lugar em Brasília, Brasil, de 19 a 24 de Novembro.

Do programa de actividades constou a discussão de 3 temas:

Tema I Auditoria Ambiental;

a) O Controle dos programas de protecção do meio ambiente como um desafio incontestável dos EFS;

b) A auditoria de gestão às entidades encarregadas da preservação do meio ambiente;

Tema II Desenvolvimento dos EFS e indicadores de rendimento;

Tema III Fiscalização de projecto internacionais;

Tema IV O papel das EFS na luta contra a corrupção e a impunidade

2.2.9. Primeiro Congresso Internacional da ASUL – Associação das Entidades de Controlo Público do Mercosul

Nos dias 28 de Novembro a 1 de Dezembro, o Tribunal de Contas participou, em Iguazu (República Argentina), no Primeiro Congresso Internacional da ASUL, subordinado ao Tema *As Entidades Fiscalizadoras Superiores e o combate à corrupção.*

O representante do Tribunal de Contas apresentou uma intervenção subordinada ao Tema *Os órgãos de controlo externo e o combate à corrupção.*

INFORMAÇÃO BIBLIOGRÁFICA

NOTA EXPLICATIVA

Com o objectivo de tornar mais acessível a informação de que dispõe, tem vindo a Biblioteca/Centro de Documentação e Informação a incluir na Revista do Tribunal de Contas a *Informação Bibliográfica* contendo referências seleccionadas de documentação entrada e tratada no período a que respeita o respectivo número da Revista.

O período a que se reporta o presente número da Revista, tornaria a *Informação Bibliográfica* muito extensa, pelo que optámos por seleccionar algumas referências bibliográficas (mantendo a numeração original das referências na nossa Base de Dados) mais representativas das áreas temáticas da documentação disponível na Biblioteca/Centro de Documentação e Informação.

Muitas outras referências, inclusivé de outras áreas temáticas, não foram propositadamente incluídas nesta *Informação Bibliográfica*. Assim, sugerimos aos nossos utilizadores que consultem os Boletins Bibliográficos e de Sumários de Publicações Periódicas -produzidos mensalmente - ou ainda a nossa Base de Dados Bibliográficos, disponíveis na Sala de Leitura.

Recordamos que, tal como é habitual, a *Informação Bibliográfica* apresenta a seguinte estrutura:

- Monografias e analíticos de publicações periódicas, ordenados segundo uma adaptação da estrutura de áreas e de microthesaurus do EURO-VOC;
- Publicações periódicas.
- Índice de assuntos (relativo às monografias e analíticos de publicações periódicas);
- Índice de autores e de títulos de obras anónimas.

A Directora do Departamento de Arquivo /
Documentação e Informação

Judite Cavaleiro Paixão

**MONOGRAFIAS E ANALÍTICOS
DE PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS**

[14595]

336.126.5 INT

INTERNATIONAL CONFERENCE ON INTERNAL CONTROL, 2,
Budapest, 2000

International Conference on Internal Control / org. Intosai Internal Control
Standards Committee. - Budapest : INTOSAI, 2000. - 23 p. ; 21 cm

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Controlo Interno / Conferência
Internacional / INTOSAI /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.5

[14628]

PP 120

PORTUGAL. Presidente do Tribunal de Contas, 1995 - (Alfredo José de
Sousa)

Palavras proferidas por sua Excelência o Conselheiro Presidente do Tribu-
nal de Contas no acto de posse do Vice-Presidente Juiz Conselheiro José
Alves Cardoso

In: Revista do Tribunal de Contas. - Lisboa: TC. - Nº 32 (Jul. - Dez. 1999) ;
p. 125-132 p.

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14630]

PP 120

PORTUGAL. Presidente da Republica, 1995- (Jorge Sampaio)

Palavras proferidas por Sua Excelência o Presidente da República, Dr.
Jorge Sampaio, na sessão solene comemorativa dos 150 anos de Tribunal
de Contas

In: Revista do Tribunal de Contas. - Lisboa: TC. - Nº 32 (Jul. - Dez. 1999) ;
p. 133-138

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Comemoração / Portugal /

[14633]

PP 120

PORTUGAL. Presidente do Tribunal de Contas, 1995- (Alfredo José de Sousa)

Palavras proferidas por Sua Excelência o Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas, Conselheiro Alfredo José de Sousa, na sessão solene comemorativa dos 150 anos de Tribunal de Contas

In: Revista do Tribunal de Contas. - Lisboa: TC. - N° 32 (Jul. - Dez. 1999) ; p. 139-151

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Comemoração / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14638]

PP 120

PAIXAO, Judite Cavaleiro

Os espaços : percurso duma instituição / Judite Cavaleiro Paixão e Cristina Cardoso

In: Revista do Tribunal de Contas. - Lisboa: TC. - N° 32 (Jul. - Dez. 1999) ; p. 429-479

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Sede da Instituição / Vida Institucional / História / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14653]

336.126.55(469) ALMxInt

ALMEIDA, José Carlos Moitinho de

A interferência do direito comunitário no controlo da legalidade dos contratos públicos / Moitinho de Almeida. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 20 p. ; 21 cm. - Sep. da Revista do Tribunal de Contas, n.º 32 (Jul.-Dez. 1999) ; p. 25-45

Finanças Públicas / Contrato Público / Legalidade / Direito Comunitário / Direito Comunitário - Direito Nacional / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14660]

336.126.55(469) PAIxEsp

PAIXAO, Judite Cavaleiro

Os espaços : percurso duma instituição / Judite Cavaleiro Paixão e Cristina Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 50 p. ; : il. 21 cm. - Sep. da Revista do Tribunal de Contas n° 32 (Jul. - Dez. 1999); p. 429-279

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Sede da Instituição / Vida Institucional / História / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14661]

336.126.55(469) CLUxRes

CLUNY, António

Responsabilidade financeira reintegratória e responsabilidade civil delitual de titulares de cargos políticos, funcionários e agentes do Estado: problemas de jurisdição / António Cluny. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 33 p. ; 21 cm. - Sep. da Revista do Tribunal de Contas n° 32, (Jul. - Dez. 1999) ; p. 89-122

Finanças Públicas / Controlo Externo / Ministério Público / Tribunal de Contas / Acordos e Práticas Ilícitas / Responsabilidade por Facto Ilícito / Titular de Cargo Político / Funcionário Público / Harmonização das Normas / Julgamento / Responsabilidade Civil / Competência Jurisdicional / Portugal

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14662]

336.126.55 FLIxDia

FLIZOT, Stéphanie

La dialectique des rapports entre les institutions supérieures de contrôle des finances publiques et les pouvoirs publics / Stéphanie Flizot. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 20 p. ; 21 cm. - Sep. da Revista do Tribunal de Contas n° 32 (Jul. - Dez. 1999) ; p. 63-84

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Competência Institucional / Relações Interinstitucionais / Tribunal de Contas / Poder Político / Governo / França /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55

[14667]

336.126.55(469) PORxRel 94

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria n° 46/2000-2ª secção : auditoria aos sistemas de cobrança e controlo das contribuições da segurança social : follow-up / relat. Manuel Henrique de Freitas Pereira. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - pag. var. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo n° 92/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Relatório de Auditoria / Tribunal de Contas / Contribuição para a Segurança Social / Segurança Social / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14688]

336.126.55(469) PORxRel 21

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria n° 25/00-2ª Secção : serviço nacional de bombeiros : ano económico de 1997 / relat. José de Oliveira Moita. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 56 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo n° 3476/97 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Prevenção de Incêndios / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14689]

336.126.55(469) PORxRel 22

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 26/00-2ª Secção : município de Albergaria-a-Velha : gerência de 1998 / relat. António José Avérous Mira Crespo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 112 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 64/99 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Local / Finanças Locais / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14690]

336.126.55(469) PORxRel 23

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 24/00-2ª Secção : município de Aveiro : gerência de 1998 / relat. António José Avérous Mira Crespo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 129 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 57/99 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Local / Finanças Locais / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14692]

336.126.55(469) PORxRel 25

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 30/00-2ª Secção : auditoria de sistemas no âmbito do planeamento e acompanhamento do PIDDAC / relat. José Alves Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 186 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 71/99 - DA III

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Fundos Comunitários / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14693]

336.126.55(469) PORxRel 26

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 23/00-2ª Secção : relatório de auditoria à sub-região de saúde de Santarém / relat. Manuel Marques Ferreira. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - pag. var. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 68/99 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Serviço Nacional de Saúde / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14702]

336.126.55(469) PORxRel 35 V. I-VI

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 43/2000-2ª Secção : projecto EXPO'98 / relat. Carlos Moreno. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 6 vols. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 15/99 - AUDIT . - 1º vol.: Introdução, conclusões gerais e recomendações. - 2º vol.: Área de construção e acessibilidades. - 131 p. - 3º vol.: Área de operações. - 57 p. - 4º vol.: Áreas promark, aquisições de equipamento informático e alojamentos. - 97 p.. - 5º vol.: Receitas da exposição e imobiliárias. - 66 p. - 6º vol.: Documentos referentes ao exercício do contraditório. - pag. var.

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Manifestação Cultural / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14703]

336.126.55(469) PORxRel 36 V. I-II

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 31/2000-2ª Secção : auditoria à aplicação do modelo contratual e aos acordos de reposição do equilíbrio financeiro : concessão estado/Lusoponte, SA / relat. Carlos Moreno. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 2 vols. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 39/99 . - 1º vol.: Introdução, sumário executivo e corpo do relatório. - 88 p.. - 2º vol.: Documentos referentes ao exercício do contraditório. - 281 p.

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Adjudicação por Contrato / Empreitada de Obras Públicas / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14727]

336.126.55(469) PORxRel 50

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 33/00-2ª Secção : auditoria ao programa "instalações para os ensinos básico e secundário" especialmente direccionada aos trabalhos a mais : relatório global / relat. José Alves Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 183 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 63/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Regional / Ensino Primário / Ensino Secundário / Trabalho Extraordinário / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14728]

336.126.55(469) PORxRel 51

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 38/00-2ª Secção : auditoria ao programa "instalações para os ensinos básico e secundário" especialmente direccionada aos trabalhos a mais : Direcção Regional de Educação do Norte / relat. José Alves Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 114 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 63/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Regional / Ensino Primário / Ensino Secundário / Trabalho Extraordinário / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14731]

336.126.55(469) PORxRel 52

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 36/00-2ª Secção : auditoria ao programa "instalações para os ensinos básico e secundário" especialmente direccionada aos trabalhos a mais : Direcção Regional de Educação do Centro / relat. José Alves Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 109 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 63/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Regional / Ensino Primário / Ensino Secundário / Estabelecimento de Ensino / Trabalho Extraordinário / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14732]

336.126.55(469) PORxRel 53

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 37/00-2ª Secção : auditoria ao programa "instalações para os ensinos básico e secundário" especialmente direccionada aos trabalhos a mais : Direcção Regional de Educação de Lisboa / relat. José

Alves Cardoso. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 147 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 63/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Regional / Ensino Básico / Ensino Secundário / Estabelecimento de Ensino / Trabalho Extraordinário / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14735]

336.126.55(469) PORxRel 55

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 35/00-2ª Secção : auditoria ao programa "instalações para os ensinos básico e secundário" especialmente direccionada aos trabalhos a mais : Direcção Regional de Educação do Algarve / relat. José Alves Cardoso . - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 80 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 63/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Administração Regional / Ensino Básico / Ensino Secundário / Estabelecimento de Ensino / Trabalho Extraordinário / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14753]

336.126.55(469) PORxRel 71

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 41/00-2ª Secção : relatório de auditoria ao Instituto da Conservação da Natureza / relat. José de Oliveira Moita. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000 . - 75, [ca. 20] p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 69/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Organismo de Investigação / Protecção do Ambiente / Portugal /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14754]

336.126.55(469) PORxRel 72

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 42/00-2ª Secção : auditoria à Direcção-Geral do Tesouro no âmbito da contabilidade do tesouro / relat. Manuel Raminhos Alves de Melo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 128 p. : quadros, gráf. ; 30 cm . - Processo nº 60/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Administração Pública / Tesouro / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14755]

336.126.55(469) PORxRel 73

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 40/00-2ª Secção : auditoria à DGCI no âmbito dos benefícios fiscais das contas poupança - habitação / relat. Manuel Raminhos Alves de Melo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 36 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 40/00-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Política da Habitação / Benefício Fiscal / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14769]

336.07 PORxLiv 1

PORTUGAL. Ministério das Finanças. Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno

Livro branco do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado / Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno. - Lisboa : CCSCI, 2000. - Pág. var. : mapas ; 30 cm

Finanças Públicas / Administração Pública / Controlo Financeiro / Controlo Interno / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.07

[14775]

336.126.55(469) PORxRel 74

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 28/00-2ª Secção : análise de processos na DSBF relativos a benefícios fiscais do artº 49º-A do EBF / relat. Manuel Raminhos Alves de Melo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 59 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 73/99 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Benefício Fiscal / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14776]

336.126.55(469) PORxRel 75

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 27/00-2ª Secção : sistema de controlo interno da Alfândega Jardim do Tabaco / relat. Manuel Raminhos Alves de Melo. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 86 p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 58/99 - AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Alfândega / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14789]

336.126.55(469) PORxRel 88

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 32/2000-2ª Secção : relatório de auditoria aos apoios concedidos no âmbito do programa de modernização do comércio : PROCOM : (ano de 1998) / relat. João Pinto Ribeiro. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - pag. var. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 80/99-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Ajuda à Modernização / Comércio Independente / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14790]

336.126.55(469) PORxRel 89

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 39/2000-2ª Secção : projecto de relatório de auditoria aos apoios concedidos no âmbito do programa "IPLB-promoção do livro" : ano de 1998 / relat. João Pinto Ribeiro. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - 78, [10] p. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 19/00-AUDIT

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Ajuda Sectorial / Industria do Livro / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14804]

PP 133

SAIDJ, Luc

Conseil d'État et comptabilité publique / Luc Saïdj

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 37-48

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Controlo Orçamental / Conselho de Estado / Contabilidade Pública / Regulamentação Técnica / França / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14805]

PP 133

MARTIN, Philippe

Le contrôle du Conseil d'État sur l'élaboration de la loi de finances / Philippe Martin

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 49-57

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Conselho de Estado / Lei das Finanças / França / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14806]

PP 133

DEVOS-NICQ, Christelle

Le contrôle des actes réglementaires en matière budgétaire / Christelle Devos-Nicq

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 59-69

Finanças Públicas / Orçamento Rectificativo / Orçamento do Estado / Poder Orçamental / França / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14818]

PP 133

DESCHEEMAEKER, Christian

Le Conseil d'État et la Cour de Discipline Budgétaire et Financière /
Christian Descheemaeker

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de
Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 71-85

Finanças Públicas / Jurisdição Administrativa / Controlo Orçamental /
Controlo Financeiro / Competência Institucional / Competência Jurisdicio-
nal / França /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14820]

PP 133

ORSONI, Gilbert

Le Conseil d'État, juge de cassation des arrêts rendus par la Cour des
Comptes / Gilbert Orsoni

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de
Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 133-148

Finanças Públicas / Jurisdição Administrativa / Competência Jurisdicional /
Tribunal de Contas / França /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14825]

PP 225

UNIAO EUROPEIA. Comissão

Quelle est la situation économique? / Commission Européenne

In: Problèmes Économiques. - Paris : La Documentation Française. - N°
2671 (28 Juin 2000) ; p. 1-5

Política Comunitária / Situação Económica / Crescimento Económico /
Acesso ao Emprego / Inflação / Finanças Públicas / União Europeia /
1016 Construção Europeia

[14836]

PP 133

TAKUMARO, Kimura

Les finances publiques dans l'oeuvre de Maurice Hauriou / Takumaro Kimura

In: Revue Française de Finances Publiques. - Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. - N° 70 (Juin 2000) ; p. 159-167

Finanças Públicas / Direito Público / Orçamento / Acto Administrativo / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14847]

336.5 PORxDes V. I-II

PORTUGAL. Leis, decretos, etc.

Despesas públicas : bens e serviços : decreto-lei n° 197/99 / anot. José Luís A. Ferreira, Carlos Manuel M. Valente ; pref. Fernando Almodovar. - Lisboa : Secretaria-Geral, Ministério do Equipamento Social, 2000. - 2 vols. (751 p.): quadros ; 30 cm

ISBN 972-601-1-1-9 (1° vol.). ISBN 972-601-102-7 (2° vol.)

Finanças Públicas / Despesas Públicas / Contrato Público / Concurso Público / Empreitada de Obras Públicas / Locação Financeira / Prestação de Serviços / Aquisição Pública / Legislação / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.5

[14852]

336.126(81) BRAxBib

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instituto Serzedello Correa
Bibliografia brasileira de controle externo / Instituto Serzedello Corrêa, Tribunal de Contas da União ; pref. Iram de Almeida Saraiva. - Brasília : TCU, 2000. - 379 p. ; 23 cm. - Contém índice de autores, títulos e assuntos

Finanças Públicas / Auditoria Externa / Controlo Externo / Tribunal de Contas / Bibliografia / Brasil / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126(81)

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 44/00-2ª secção : relatório de auditoria horizontal e temática, no âmbito das despesas com aquisição de bens e serviços e pessoal, ao Hospital Dona Estefânia / relat. Manuel Marques Ferreira. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - [2] vols. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 67/99-AUDIT . - Anexo II. - Pag. var.

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Estabelecimento Hospitalar / Despesas de Saúde / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

PORTUGAL. Tribunal de Contas

Relatório de auditoria nº 45/00-2ª secção : relatório de auditoria financeira e de verificação externa de contas ao Hospital Egas Moniz / relat. Manuel Marques Ferreira. - Lisboa : Tribunal de Contas, 2000. - [4] vols. : quadros, gráf. ; 30 cm. - Processo nº 36/99-AUDIT . - Anexo II-Apenso I: Alegações dos membros do actual conselho de administração do Hospital Egas Moniz. - p. 261-A-396. - Anexo II-Apenso II: Alegações de: Maria Leonor Ramos de Carvalho, Ana Paula Rodrigues Neno da Silva de Vasconcelos Guimarães, Maria Joaquina Rodrigues Sobral de Matos, José Pratas Vital. - p. 397-629. - Anexo II-Apenso III: Alegações de: Jorge Augusto Vasco Varranda, Pedro Braga Abecasis, Anabela dos Santos Azevedo Silva Monteiro. - p. 621-839

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Auditoria Externa / Despesas de Saúde / Estabelecimento Hospitalar / Tribunal de Contas / Relatório de Auditoria / Tribunal de Contas / Portugal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[14886]

PP 61

BABU, Ram

Some thoughts on objectives and effectiveness of audit / Ram Babu

In: Asian Journal of Government Audit. - New Delhi: ASOSAI. - (2000);
p. 24-37

Finanças Públicas / Controlo de Gestão / Auditoria Interna / Auditoria das
Práticas de Gestão / Nepal /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14887]

PP 61

ARIF, Javed

Audit of public works / Javed Arif

In: Asian Journal of Government Audit. - New Delhi: ASOSAI. - (2000); p.
49-55

Finanças Públicas / Obras Públicas / Auditoria das Práticas de Gestão /
Paquistão /

2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14889]

PP 310

PELEIAS, Ivam Ricardo

Falando sobre controle interno / Ivam Ricardo Peleias

In: Jornal do Técnico de Contas e da Empresa. - Lisboa: Publistudos. - Nº
419/420 (Ago. - Set. 2000) ; p. 236-239. - A. 33, nº 421 (Out. 2000) ; p.
264-267

Finanças Públicas / Controlo Financeiro/ Auditoria Interna/ Contabilidade /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[14963]

336.126.55(81)BRAXMan

BRASIL. Tribunal de Contas da União
Manual de auditoria de sistemas / Tribunal de Contas da União. - Brasília :
TCU, 2000. - 109 p. ; 30 cm

Finanças Públicas / Auditoria Informática / Auditoria Externa / Regula-
mentação Técnica / Brasil /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(81)

[14965] 336.126.55(4+7/8) JORXPri

JORNADAS EUROAMERICANAS DE ENTIDADES FISCALIZADO-
RAS SUPERIORES, 1, Madrid, 2000

Primeras Jornadas Euroamericanas de Entidades Fiscalizadoras Superiores
/ org. EUROSAI, OLACEFS. - Madrid : Tribunal de Cuentas de España,
2000. - 296 p. ; 25 cm

Finanças Públicas / Tribunal de Contas /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(4+7/8)

[14967] 336.126.5 INT 1

INTERNATIONAL CONFERENCE ON INTERNAL CONTROL, 2,
Budapest, 2000

International Conference on Internal Control / org. INTOSAI Internal Con-
trol Standards Committee, State Audit Office of Hungary. - Budapest :
State Audit Office of Hungary, 2000. - [240] p.; 30 cm

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Controlo Interno / Conferencia
Internacional / INTOSAI /
2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.5

[15050]

336.126.55(469) PORxCol 3

PORTUGAL. Leis, decretos, etc.

Colectânea de legislação / introd. e dir. Alfredo José de Sousa ; coord. José F. F. Tavares, Manuel Freire Barros. - Lisboa : Departamento de Consultadoria e Planeamento, Tribunal de Contas, 2000. - 373 p. ; 27 cm
.- Contém índice analítico p. 347-373

Finanças Públicas / Tribunal de Contas / Organização Administrativa / Competência Administrativa / Competência Jurisdicional / Portugal / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

CDU 336.126.55(469)

[15065]

34 Jur

RIBEIRO, João Pinto

Controlo financeiro externo da dívida pública / João Pinto Ribeiro
In: Juris et de jure : nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Porto. - Porto : UCP. - p. 1067-1086

Finanças Públicas / Controlo Financeiro / Dívida Pública / Controlo de Gestão / Tribunal de Contas Europeu / União Europeia / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

[15069]

34 Jur

SOARES, Claudia

A nova velha problemática da consignação de receitas fiscais / Claudia Soares
In: Juris et de jure : nos vinte anos da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Porto. - Porto : UCP. - p. 1183-1222

Finanças Públicas / Cobrança de Impostos / Despesas Públicas / Consignação do Produto Poluente / 2436 Finanças Públicas e Política Orçamental

PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS

[19]

PP 132

FISCO

Fisco : doutrina, jurisprudência, legislação / dir. J. L. Saldanha Sanches. - 1988- . - Lisboa : Lex, 1988- . - 28 cm. - N^os. recebidos: A. 11, n^o 90/91 (Setembro 2000); n^o 92 (Outubro 2000);
. - Mensal

[37]

PP 157

O MUNICIPAL

O Municipal / dir. A. Vieira Dias ; propr. Associação dos Técnicos Administrativos Municipais. - Santarém : A.T.A.M., 1980- . - 30 cm. - Descrição baseada em: A. 1, n^o 11 (Jan. 1981). - N^os recebidos: A. 21, n^os 234/235 (Julho/Agosto 2000); n^o 236 (Setembro 2000);
. - Mensal. ISSN 0870-8037

[98]

PP 133

REVUE FRANCAISE DE FINANCES PUBLIQUES

Revue française de finances publiques / dir. Vincent Marty, Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan. - Paris : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, [198-]- . - 23 cm. - Descrição baseada no n^o 21 (1988). - N^os recebidos: n^o 71 (Setembro 2000);
. - Irregular. ISSN 0294-0833

[142]

PP 212

CADERNOS DE ECONOMIA

Cadernos de Economia : revista de análise / dir. José de Almeida Serra. - A. 1, n^o1 (Out. -Dez. 1987)- . - Lisboa : MIDESA [distrib.], 1987- . - 29 cm. - N^os. recebidos: A. 13, n^o 52 (Julho/Setembro 2000);
. - Trimestral

[173]

PP 215

PERSONAL COMPUTER WORLD

Personal computer world / dir. H. J. Carreiro. – Edição portuguesa. - Lisboa : Electroliber [distrib.], 1987- . - 30 cm. - Descrição baseada no Vol. 2, nº 19 (Jul. 1988). - N.ºs. recebidos: Vol. 14, nº 165 (Setembro 2000); nº 166 (Outubro 2000);
. - Mensal

[176]

PP 225

PROBLEMES ECONOMIQUES

Problèmes économiques : sélection de textes français et étrangers / dir. Jean Jenger. - Paris : Centre National de la Recherche Scientifique, [19--]- . - 30 cm. - Descrição baseada no nº 2106 (Jan. 1989). - N.ºs recebidos; nºs 2676 e 2677 (Agosto 2000); nºs 2678 a 2681 (Setembro 2000); nº 2682 a 2684 (Outubro 2000);
. - Mensal

[199]

PP 67

ACORDAOS DOCTRINAIS DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo / dir. António Rodolfo Simões Correia... [et al.]. - A. 1, nº 1 (1962). - Rio de Mouro : Simões Correia Editores, 1962- . - 23 cm. - N.ºs recebidos: A. 39, nº 463 (Julho 2000); nº 464/465 (Agosto / Setembro 2000);
. - Mensal. ISSN 0870-2721

[415]

PP 220

REVUE ECONOMIQUE DE L'OCDE

Revue économique de l'OCDE / Organisation de Coopération et de Développement Économiques. - Paris : OCDE, [19--]- . - 20 cm. - Descrição baseada no nº 9 (Outono 1987) . - N.ºs. recebidos: nº 31 (2000);
. - Irregular

[686]

PP 292

BEI INFORMACOES

BEI Informações / ed. Banco Europeu de Investimento. - Luxemburgo : BEI, [19--]- . - 30 cm. - Descrição baseada no n° 60 (Jun. 1989). - N°s recebidos: N° 105 (2000);
. - Irregular. ISSN 0258-2147

[1651]

PP 513

DR. DOBB'S JOURNAL

Dr. Dobb's journal / ed. Jonathan Erickson. - Redwood City : M & T Publishing, [19--]- . - 30 cm. - Descrição baseada no vol. 15, n° 9 (Set. 1990). - N°s recebidos: Vol. 25, n° 9 (Setembro 2000); n° 10 (Outubro 2000); n° 11 (Novembro 2000);
. - Mensal

[2753]

PP 552

DIREITO E JUSTICA

Direito e justiça : revista da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. - Vol. 1, n° 1 (1980)- . - Lisboa : Universidade Católica, 1980- . - 23 cm. - N° recebido: Vol. 14, Tomo 1 (2000);
. - Irregular. ISSN 0871-0336

[4644]

PP 553

ARCHIVUM

Archivum : revue internationale des archives / Conseil International des Archives. - Paris : K.G. Saur, [19--]- . - 27 cm. - Descrição baseada no vol. 37 (1992) . - N°s recebidos : n° 45 (2000);
. - Irregular. ISSN 066-6793

[5439]

PP 622

JORNAL DE CONTABILIDADE

Jornal de contabilidade : boletim da Associação Portuguesa de Técnicos de Contas / Dir. Severo Praxedes Soares. - Lisboa : APOTEC, [19--]- . - 30 cm. - Descrição baseada em A. 19, nº 214 (Jan. 1995). - N.ºs recebidos: A. 24, nº 282 (Setembro 2000); . - Mensal. ISSN 0870-8789

[5565]

PP 636

BOLETIM ESTATISTICO

Boletim estatístico / Banco de Portugal. - (Jan. 1995). - Lisboa : Banco de Portugal, 1995- . - 30 cm. - N.ºs recebidos: Agosto e Setembro (2000); . - Mensal. ISSN 0872-9751

[6495]

PP 322

AUDITORIA PUBLICA

Auditoria publica : revista de los organos autonómicos de control externo / dir. José Ramón Alvarez. - Vitoria-Gasteiz : Organos Autonómicos de Control Externo, 1995- . - 30 cm. - Descrição baseada no N.º 1 (Abr. 1995) . - N.ºs. recebidos: N.º 21 (Setembro 2000); . - Bimestral. ISSN 1136-517 X

[6496]

PP 310

JORNAL DO TECNICO DE CONTAS E DA EMPRESA

Jornal do técnico de contas e da empresa : revista de economia, finanças e contabilidade / dir. José Luís Lopes Marques. - Lisboa : Publístudos, Publicações e Estudos Técnicos, [19--]- . - 30 cm. - Descrição baseada no A. 27, nº 355 (Abr. 1995). - N.ºs recebidos : A. 33, nº 421 (Outubro 2000); nº 422 (Novembro 2000); . - Também conhecido como JTCE. - Mensal. ISSN 0870-2241

[6497]

PP 304

EXAME INFORMATICA

Exame informática / dir. Luís Carlos Baptista. - A. 1, n.º 0 (Jun. 1995). - Linda-a-Velha : Lisgráfica, 1995- . - 30 cm. - N.ºs recebidos: A. 5, n.º 63 (Setembro 2000); n.º 64 (Outubro 2000);
. - Mensal. ISSN 0873-4798

[6956]

PP 331

IFLA JOURNAL

IFLA journal / International Federation of Library Associations and Institutions. - Munchen : IFLA, 1975- . - 30 cm. - Descrição baseada no Vol. 21, n.º 1 (Fev. 1995). N.ºs recebidos: Vol. 26, n.º 4 (2000);
. - Trimestral. ISSN 0340-035-2

[7564]

PP 656

BOLETIM DO CONTRIBUINTE

Boletim do contribuinte : revista de informação fiscal / Peixoto de Sousa. - Porto : Companhia Editora do Minho, SA, [199-]- . - 30 cm. - Descrição baseada no A. 54, n.º 11 (Nov. 1986). - N.ºs recebidos : A. 68, n.º 15/16 (Agosto 2000); n.ºs 17 e 18 (Setembro 2000); n.º 19 (Outubro 2000);
. - Quinzenal

[8363]

PP 594

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS.

Jornal Oficial das Comunidades Europeias. Comunicações e Informações / Comissão das Comunidades Europeias. - Ed. em português. - Luxemburgo : Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, [1986]- . - 30 cm. - Descrição baseada no: A. 29, n.º C1 (03/01/86). - N.ºs recebidos: C 226 a C 250 (Agosto 2000); C 251 a C 275 (Setembro 2000); C 283 a C 302 (Outubro 2000);
. - Diário. ISSN 0376-9461

[8690]

PP 123

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS.

Jornal Oficial das Comunidades Europeias. Legislação / Comissão das Comunidades Europeias. - Ed. em português. - Luxemburgo : Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades, [197]- . - 30 cm. - Descrição baseada no exemplar referente a: A. 29, nº L1 (3 Jan. 1986). - Últimos nºs recebidos: L 201 a L 220 (Agosto 2000); L 221 a 242 (Setembro 2000); L 251 a L 269 (Outubro 2000);
. - Diário. ISSN 0257-7771

[13330]

PP 797

REDES

Redes / dir. Paulo Ribeiro. - Lisboa : Ferreira & Bento, 1995- . - Descrição baseada em: N.º 52 (Ago. 1999). - N.ºs. recebidos: nº 64 (Agosto 2000); nº 65 (Setembro 2000); nº 66 (Outubro 2000);
. - Mensal

[15191]

PP 843

BOLETIM INFORMATIVO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTICA

Boletim informativo do Supremo Tribunal de Justiça / ed. Gabinete do Presidente ; coord. Albertina Aveiro Pereira, José Vilas Monteiro. - Nº 1 (Nov. 2000)- . - Lisboa : STJ, 2000- . - 30 cm
. - Bimestral

ÍNDICE DE ASSUNTOS

ACESSO AO EMPREGO

14825

ACORDOS E PRATICAS ILICITAS

14661

ACTO ADMINISTRATIVO

14836

ADJUDICACAO POR CONTRATO

14703

ADMINISTRACAO LOCAL

14689, 14690

ADMINISTRACAO PUBLICA

14754, 14769

ADMINISTRACAO REGIONAL

14727, 14728, 14731, 14732, 14735

AJUDA A MODERNIZACAO

14789

AJUDA SECTORIAL

14790

ALFANDEGA

14776

AQUISICAO PUBLICA

14847

AUDIOTORIA EXTERNA

14963

AUDITORIA DAS PRATICAS DE GESTAO

14886, 14887

AUDITORIA EXTERNA

14667, 14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728,
14731, 14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14775, 14776, 14789, 14790,
14852, 14866, 14872

AUDITORIA INFORMATICA

14963

AUDITORIA INTERNA

14886, 14889

BENEFICIO FISCAL

14755, 14775

BIBLIOGRAFIA

14852

BRASIL

14852, 14963

COBRANCA DE IMPOSTOS

15069

COMEMORACAO

14630, 14633

COMERCIO INDEPENDENTE

14789

COMPETENCIA ADMINISTRATIVA

15050

COMPETENCIA INSTITUCIONAL

14662, 14818

COMPETENCIA JURISDICIONAL

14661, 14818, 14820, 15050

CONCURSO PUBLICO

14847

CONFERENCIA INTERNACIONAL

14595

CONSELHO DE ESTADO

14804, 14805

CONSIGNACAO DO PRODUTO POLUENTE

15069

CONTABILIDADE

14889

CONTABILIDADE PUBLICA

14804

CONTRATO PUBLICO

14653, 14847

CONTRIBUICAO PARA A SEGURANCA SOCIAL

14667

CONTROLO DE GESTAO

14886, 15065

CONTROLO EXTERNO

14661, 14852

CONTROLO FINANCEIRO

14595, 14662, 14667, 14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703,
14727, 14728, 14731, 14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14769, 14775,
14776, 14789, 14790, 14804, 14805, 14818, 14866, 14872, 14889, 15065

CONTROLO INTERNO

14595, 14769

CONTROLO ORCAMENTAL

14804, 14818

CRESCIMENTO ECONOMICO

14825

DESPESAS DE SAUDE

14866, 14872

DESPESAS PUBLICAS

14847, 15069

DIREITO COMUNITARIO

14653

DIREITO COMUNITARIO-DIREITO NACIONAL

14653

DIREITO PUBLICO

14836

DIVIDA PUBLICA

15065

EMPREITADA DE OBRAS PUBLICAS

14703, 14847

ENSINO BASICO

14732, 14735

ENSINO PRIMARIO

14727, 14728, 14731

ENSINO SECUNDARIO

14727, 14728, 14731, 14732, 14735

ESTABELECIMENTO DE ENSINO

14731, 14732, 14735

ESTABELECIMENTO HOSPITALAR

14866, 14872

FINANCAS LOCAIS

14689, 14690

FINANCAS PUBLICAS

14595, 14628, 14630, 14633, 14638, 14653, 14660, 14661, 14662, 14667,
14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728, 14731,
14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14769, 14775, 14776, 14789, 14790,
14804, 14805, 14806, 14818, 14820, 14825, 14836, 14847, 14852, 14866,
14872, 14886, 14887, 14889, 14963, 14965, 15050, 15065, 15069

FRANCA

14662, 14804, 14805, 14806, 14818, 14820

FUNCIONARIO PUBLICO

14661

FUNDOS COMUNITARIOS

14692

GOVERNO

14662

HARMONIZACAO DAS NORMAS

14661

HISTORIA

14638, 14660

INDUSTRIA DO LIVRO

14790

INFLACAO

14825

INTOSAI

14595

JULGAMENTO

14661

JURISDICAÇÃO ADMINISTRATIVA
14818, 14820

LEGALIDADE
14653

LEGISLAÇÃO
14847

LEI DAS FINANÇAS
14805

LOCALIZAÇÃO FINANCEIRA
14847

MANIFESTAÇÃO CULTURAL
14702

MINISTÉRIO PÚBLICO
14661

NEPAL
14886

OBRAS PÚBLICAS
14887

ORÇAMENTO
14836

ORÇAMENTO DO ESTADO
14806

ORÇAMENTO RECTIFICATIVO
14806

ORGANISMO DE INVESTIGAÇÃO
14753

ORGANIZACAO ADMINISTRATIVA
15050

PAQUISTAO
14887
PODER ORCAMENTAL
14806

PODER POLITICO
14662

POLITICA COMUNITARIA
14825

POLITICA DA HABITACAO
14755

PORTUGAL
14628, 14630, 14633, 14638, 14653, 14660, 14661, 14667, 14688, 14689,
14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728, 14731, 14732, 14735,
14753, 14754, 14755, 14769, 14775, 14776, 14789, 14790, 14847, 14866,
14872, 15050

PRESTACAO DE SERVICOS
14847

PREVENCAO DE INCENDIOS
14688

PROTECCAO DO AMBIENTE
14753

REGULAMENTACAO TECNICA
14804, 14963

RELACOES INTERINSTITUCIONAIS
14662

RELATORIO DE AUDITORIA

14667, 14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728, 14731, 14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14775, 14776, 14789, 14790, 14866, 14872

RESPONSABILIDADE CIVIL

14661

RESPONSABILIDADE POR FACTO ILICITO

14661

SEDE DA INSTITUICAO

14638, 14660

SEGURANCA SOCIAL

14667

SERVICO NACIONAL DE SAUDE

14693

SITUACAO ECONOMICA

14825

TESOURO

14754

TITULAR DE CARGO POLITICO

14661

TRABALHO EXTRAORDINARIO

14727, 14728, 14731, 14732, 14735

TRIBUNAL DE CONTAS

14628, 14630, 14633, 14638, 14660, 14661, 14662, 14667, 14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728, 14731, 14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14775, 14776, 14789, 14790, 14820, 14852, 14866, 14872, 14965, 15050

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU

15065

UNIAO EUROPEIA
14825, 15065

VIDA INSTITUCIONAL
14638, 14660

ÍNDICE DE AUTORES

ACORDAOS DOUTRINAIS DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

199

ALMEIDA, José Carlos Moitinho de

14653

ALMODOVAR, Fernando

14847

ARCHIVUM

4644

ARIF, Javed

14887

ASSOCIACAO DOS TECNICOS ADMINISTRATIVOS MUNICIPAIS

37

ASSOCIACAO PORTUGUESA DE TECNICOS DE CONTAS

5439

AUDITORIA PUBLICA

6495

BABU, Ram

14886

BANCO EUROPEU DE INVESTIMENTO

686

BAPTISTA, Luís Carlos

6497

BARROS, Manuel Freire

15050

BEI INFORMACOES
686

BELO, Lúcia Gomes
15050

BOLETIM DO CONTRIBUINTE
7564

BOLETIM ESTATISTICO
5565

BOLETIM INFORMATIVO DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTICA
15191

BOUVIER, Michel
98

BRASIL. Tribunal de Contas da União
14963

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instituto Serzedello Correa
14852

CADERNOS DE ECONOMIA
142

CARDOSO, Cristina
14638, 14660

CARDOSO, José Alves
14692, 14727, 14728, 14731, 14732, 14735

CARREIRO, Henrique
173

CLUNY, António
14661

CONSEIL INTERNATIONAL DES ARCHIVES

4644

CORREIA, Ana Simões

199

CORREIA, António Rodolfo Simões

199

CORREIA, José Manuel Simões

199

CORREIA, Paulo Simões

199

CORREIA, Rita Simões

199

CORREIA, Susana Simões

199

CRESPO, António José Avérous Mira

14689, 14690

DESCHEEMAEKER, Christian

14818

DEVOS-NICQ, Christelle

14806

DIAS, Artur Vieira

37

DIREITO E JUSTICA

2753

DR. DOBB'S JOURNAL

1651

ERICKSON, Jonathan

1651

ESCLASSAN, Marie-Christine

98

EXAME INFORMATICA

6497

FERREIRA, José Luís de Almeida

14847

FERREIRA, Manuel Marques

14693, 14866, 14872

FISCO

19

FLIZOT, Stéphanie

14662

IFLA

6956

IFLA JOURNAL

6956

INTERNATIONAL CONFERENCE ON INTERNAL CONTROL, 2,

Budapest, 2000

14595

INTOSAI. Internal Control Standards Committee

14595

JENGER, Jean

176

JORNADAS EUROAMERICANAS DE ENTIDADES FISCALIZADO-
RAS SUPEERIORES, 1, Madrid, 2000

14965

JORNAL DE CONTABILIDADE

5439

JORNAL DO TECNICO DE CONTAS E DA EMPRESA
6496

JORNAL OFICIAL DAS COMUNIDADES EUROPEIAS.
8363, 8690

MARQUES, José Luís Lopes
6496

MARTIN, Philippe
14805

MARTY, Vincent
98

MELO, Manuel Raminhos Alves de
14754, 14755, 14775, 14776

MOITA, José de Oliveira
14688, 14753

MONTEIRO, José Vilas
15191

MORENO, Carlos
14702, 14703

O MUNICIPAL
37

OCDE
415

ORSONI, Gilbert
14820

PAIXAO, Judite Cavaleiro
14638, 14660

PELEIAS, Ivam Ricardo
14889

PEREIRA, Albertina Aveiro
15191

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas
14667

PERSONAL COMPUTER WORLD
173

PORTUGAL.
14847, 15050

PORTUGAL. Banco de Portugal
5565

PORTUGAL. Leis, decretos, etc.
14847, 15050

PORTUGAL. Ministério das Finanças. Conselho Coordenador do Sistema
de Controlo Interno
14769

PORTUGAL. Ministério do Equipamento Social. Secretaria-Geral
14847

PORTUGAL. Presidente da Republica, 1995-(Jorge Sampaio)
14630

PORTUGAL. Presidente do Tribunal de Contas, 1995-(Alfredo José de
Sousa)
14628, 14633 15050

PORTUGAL. Supremo Tribunal Administrativo
199

PORTUGAL. Supremo Tribunal de Justiça
15191

PORTUGAL. Tribunal de Contas

14667, 14688, 14689, 14690, 14692, 14693, 14702, 14703, 14727, 14728,
14731, 14732, 14735, 14753, 14754, 14755, 14775, 14776, 14789, 14790,
14866, 14872, 15050

PROBLEMES ECONOMIQUES

176

RAMON ALVAREZ, José

6495

REDES

13330

REVUE ECONOMIQUE DE L'OCDE

415

REVUE FRANCAISE DE FINANCES PUBLIQUES

98

RIBEIRO, João Pinto

14789, 14790, 15065

RIBEIRO, Paulo

13330

SAIDJ, Luc

14804

SAMPAIO, Jorge

14630

SANCHES, José Luís Saldanha

19

SARAIVA, Iram

14852

SERRA, José de Almeida

142

SILVA, Miguel Ribeiro e
6497

SOARES, Claudia
15069

SOARES, Severo Praxedes
5439

SOUSA, Alfredo José de
14628, 15050

SOUSA, J. Peixoto de
7564

TAKUMARO, Kimura
14836

TAVARES, José
15050

UNIAO EUROPEIA. Comissão
8363, 8690, 14825

UNIVERSIDADE CATOLICA PORTUGUESA. Faculdade de Direito
2753

VALENTE, Carlos Manuel M.
14847

