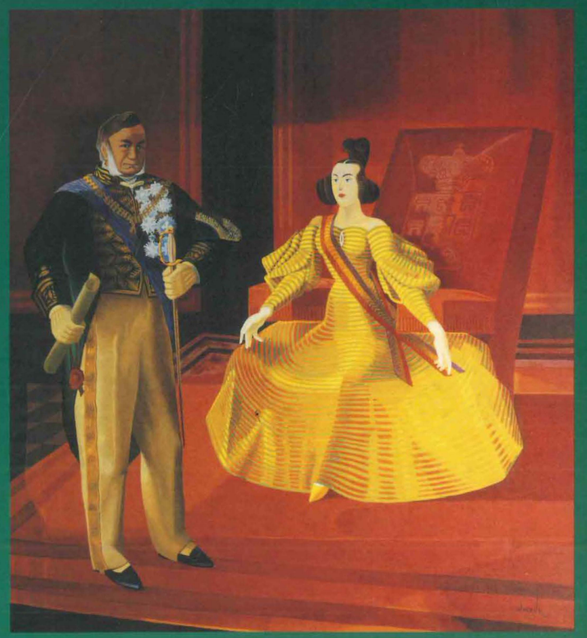
150 Anos de Tribunal de Contas

Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas

150 Anos de Tribunal de Contas

Tribunal de Contas

Comemorações dos 150 anos de Tribunal de Contas



336.126.55
(469)
POR*Com
ex.2

Lisboa
2000

336.126.55(469)
Portugal
an.2

TRIBUNAL DE CONTAS

TRIBUNAL DE CONTAS
Arquivo Histórico
e Biblioteca



Nº 1061/2000
Data 30-10-2000

COMEMORAÇÕES DOS 150 ANOS DE TRIBUNAL DE CONTAS

LISBOA
2000

Título: *Comemorações dos 150 do Tribunal de Contas*

Direcção: *Alfredo José de Sousa*

Coordenação: *José F. F. Tavares*

Composição Gráfica e Paginação: *Lúcia Gomes Belo*

Capa: Design *Pedro Gomes*
Execução Gráfica *Grafiletra - Artes Gráficas, Lda*

Elaboração Gráfica: *Augusto António Maris dos Santos*

Edição: *Tribunal de Contas*

Tiragem: *1200*

Dep. Legal: *153937/00*

INTRODUÇÃO



SUMÁRIO

Introdução 7

Despacho do Presidente do Tribunal de Contas n.º 94/98, a ordenar as Comemorações 13

Programa da Sessão Solene (10-11-1999) 17

Sessão Solene Comemorativa dos 150 Anos de Tribunal de Contas (10-11-1999)

Discurso do Presidente da República 23

Discurso do Presidente do Tribunal de Contas 29

Conferência *O Tribunal de Contas e a reforma da Administração Pública* - Vital Moreira 41

Conferências

O Ministério das Finanças e o Tribunal de Contas: a minha experiência - Miguel Cadilhe 59

Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos José F.F. Tavares 71

Virtudes e fragilidades do actual sistema de controlo dos dinheiros públicos - Amável Raposo 115

Controlo estatal e lógica de avaliação do desempenho. Uma reflexão sobre os fundamentos teóricos - Ernâni Lopes 147

Um Tribunal de Contas para o Século XXI - Carlos Moreno 175

O Tribunal de Contas. Passado e futuro - Jacinto Nunes 203

Artigos

Controlo financeiro externo da dívida pública na perspectiva de transição para o euro - João Pinto Ribeiro..... 243

Princípios de auditoria geralmente aceites e Tribunal de Contas - Manuel H. Freitas Pereira 269

Não obstante herdeiro de instituições congéneres anteriores, desde pelo menos a criação da Casa dos Contos no reinado de João I (1389-1761), pode considerar-se que o actual Tribunal de Contas com esta designação e a mesma posição institucional no Estado Português "nasceu" em 10 de Novembro de 1849.

Por isso o Tribunal de Contas comemorou no dia 10 de Novembro de 1999 os 150 anos da sua criação com esta designação.

A iniciativa das comemorações deveu-se ao Conselheiro Presidente *Alfredo José de Sousa* que por despacho (DP nº 94/98) criou uma Comissão Organizadora presidida pelo Excelentíssimo Juiz Conselheiro Alfredo Jaime Menéres Barbosa.

A Comissão era composta, para além do seu Presidente, pelo Director-Geral, Conselheiro José Tavares, e pelas Dras Judite Cavaleiro Paixão, Zulmira Queiroz e Lúcia Belo.

Tendo a Comissão apresentado projecto de Programa foi este aprovado na generalidade, pelo Conselheiro Presidente, em 23 de Fevereiro de 1999.

As Comemorações dos 150 Anos de Tribunal de Contas integraram:

- **SESSÃO SOLENE**

  Realizada no dia 10 de Novembro na antiga Sala das Sessões do Tribunal de Contas (edifício do Ministério das Finanças), presidida por Sua Excelência o Presidente da República, que fez alocução.

  O Professor Doutor Vital Moreira proferiu conferência sobre o tema "*O Tribunal de Contas e a Reforma da Administração do Estado*".

  O Quarteto Fidélio da Orquestra Metropolitana de Lisboa interpretou o "Quarteto para 2 violinos, violeta e violoncelo" de Luís de Freitas Branco (1911).

- **EXPOSIÇÃO**

Subordinada aos temas escolhidos para ilustrar os últimos 150 Anos do Tribunal de Contas enquadrou a Sessão Solene, foi inaugurada por Sua Excelência o Presidente da República e ficou aberta ao público de 11 a 19 de Novembro.

A Exposição foi produzida de modo a ser itinerante, podendo ser mostrada em qualquer outro local, designadamente, o Tribunal de Contas.

Da Exposição foi publicado Catálogo.

- **CICLO DE CONFERÊNCIAS**

Sua Excelência o Conselheiro Presidente convidou para proferir conferências ou apresentar contribuições escritas sobre temas relacionados com o Tribunal de Contas antigos membros do Governo, que tendo ocupado a pasta das Finanças tiveram de algum modo a ver com a reforma do Tribunal, Juízes Conselheiros e Procuradores-Gerais Adjuntos do Tribunal de Contas.

Realizaram-se as seguintes conferências:

Dia 15 de Março, por ocasião da inauguração do Auditório do Tribunal de Contas – Dr. Miguel Cadilhe "*O Ministério das Finanças e o Tribunal de Contas: a minha experiência*".

Dia 6 de Julho – Dr. José Tavares "*Linhas de Evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos*".

Dia 28 de Setembro – Procurador-Geral Adjunto Amável Raposo "*Nos 150 Anos de Tribunal de Contas. Virtualidades e Fragilidades do Actual Sistema de Controlo dos Dinheiros Públicos*".

Dia 12 de Outubro – Professor Doutor Ernâni Lopes "*Controlo Estatal e Lógica de Avaliação de Desempenho. Uma Reflexão sobre os Fundamentos Teóricos*".

Dia 18 de Outubro – Juiz Conselheiro Carlos Moreno "*Um Tribunal de Contas para o Século XXI*".

Dia 26 de Outubro – Professor Doutor Jacinto Nunes "*O Tribunal de Contas – Passado e Futuro*".

- **PUBLICAÇÕES.**

"O Tribunal de Contas de 1849 a 1911".

Fruto de intensa pesquisa histórica levada a cabo para as Comemorações e que incidiu sobre o 1.º Tribunal de Contas.

Sendo os períodos históricos mais próximos os menos estudados estas Comemorações exigiram um esforço de pesquisa histórica por parte da Direcção de Serviços do Arquivo e Biblioteca/Centro de Documentação e Informação sob a direcção da Drª Judite Cavaleiro Paixão, que nos aproximaram um pouco mais da história contemporânea do Tribunal, tendo-se aberto linhas de investigação que vão perdurar muito para além delas.

Brochura contendo textos das Conferências inseridas no Ciclo de Conferências, bem como os trabalhos elaborados pelos Senhores Juízes Conselheiros que aderiram ao convite feito oportunamente, como é o caso dos Excelentíssimos Juízes Conselheiros João Pinto Ribeiro e Manuel Henrique Freitas Pereira.

Catálogo da Exposição.

Poster da Exposição.

Medalha Comemorativa.

Segue-se a publicação neste volume Comemorativo dos 150 Anos de Tribunal de Contas dos *Discursos* proferidos na Sessão Solene do dia 10 de Novembro de 1999, as *Conferências* realizadas ao longo do ano e os *Artigos* elaborados.

Despacho do Presidente doTribunal de Contas

n.º 94/98, de 5 de Novembro de 1998

Pelo Decreto de 10 de Novembro de 1849 foi criado o Tribunal de Contas, pela primeira vez com esta designação.

Não obstante, herdeiro de instituições congéneres anteriores desde pelo menos a criação da Casa dos Contos no reinado de D. João I (1389-1761), pode considerar-se que o actual Tribunal de Contas, com esta designação e a mesma posição institucional no Estado Português, "nasceu" em 10 de Novembro de 1849.

Daí que no próximo ano perfaça a bonita idade de 150 anos, a merecer celebração condigna.

Para organizar a comemoração de tal efeméride - a vida e o prestigio das Instituições na sociedade em que se inserem não podem deixar de ser alimentados pela interiorização e exteriorização de tais acontecimentos - designo a seguinte Comissão:

Presidente – Senhor Conselheiro Menéres Barbosa;

Membros:

Drª Zulmira Queiroz – Adjunta do meu Gabinete;

Drª Judite Paixão – Directora do Arquivo Histórico e Biblioteca/ /Centro de Documentação e Informação;

Drª Lúcia Belo –Tradutora Especialista de 1ª Classe do Gabinete de Estudos.

Como projecto inicial a trabalhar (alterar ou acrescentar) sugiro a realização duma Sessão Solene no Salão do Tribunal de Contas (Ministério das Finanças), em data a mais próxima possível da efeméride, sob a presidência do Senhor Presidente da República e com convite à presidência dos demais órgãos de soberania. Além do mais, nessa Sessão Solene seria proferida uma conferência sobre o Tribunal de Contas e inaugurada uma exposição de obras de arte, peças e docu-

mentos relativos à história da Instituição.

Seria desejável que até final de Fevereiro do próximo ano me fosse apresentado um projecto preliminar, a fim de poder ser concretizado o convite ao Senhor Presidente da República.

O CONSELHEIRO PRESIDENTE



(Alfredo José de Sousa)

Lisboa, 5 de Novembro de 1998

Programa da Sessão Solene (10-11-1999)

10 Novembro, 99

4ª feira

10H00 Sessão Solene

Alocução do Presidente do Tribunal de Contas
Conselheiro Alfredo José de Sousa

Conferência *"O Tribunal de Contas e a Reforma da Administração Pública"*
Prof. Doutor Vital Moreira

Música de Câmara pelo *Quarteto Fidélio da Orquestra Metropolitana de Lisboa*
(Quarteto para 2 violinos, violeta e violoncelo de Luís de Freitas Branco – 1911)



Discurso de Sua Excelência o Presidente da República
Dr. Jorge Sampaio

Inauguração da Exposição

Porto de Honra

SESSÃO SOLENE



Discurso do Presidente da República

Jorge Sampaio

É com grande satisfação que presido a esta cerimónia que assinala a passagem de150 anos sobre a criação do Tribunal de Contas.

A história desta casa está intimamente ligada à história da Administração Pública e das Finanças Públicas portuguesas.

A criação do Tribunal de Contas, pelo Decreto de 10 de Novembro de 1849, insere-se no contexto de uma necessidade, vivamente sentida, de modernização da Administração e de contenção das despesas públicas.

É elucidativa, a esse propósito, a discussão parlamentar ocorrida por ocasião da aprovação da lei de autorização legislativa que propiciou o referido decreto; e é também muito elucidativo que a Constituição de 1838 bem como o Acto Adicional de 1852 contivessem normas nas quais se dispunha sobre a existência de um Tribunal de Contas.

A instituição assim criada sob o impulso modernizador do liberalismo, aproveitando embora uma tradição de séculos no domínio da fiscalização dos dinheiros públicos apresentava, no entanto, características muito marcantes e inovadoras em relação a experiências precedentes: um estatuto de assinalável independência dos seus juízes e a fixação de uma competência de fiscalização claramente diferenciada da competência de administração.

Ao longo de 150 anos a evolução da instituição não foi linear, acusando, naturalmente, as vicissitudes políticas do país.

Sob o regime derrubado em 25 de Abril, o Tribunal de Contas, embora revestido de grande dignidade formal — como se ilustra até pela grandeza desta sala das sessões em que nos encontramos — foi transformado em mero braço disciplinar da actividade financeira da Administração Pública, no âmbito das reformas empreendidas logo nos anos trinta.

Com a Constituição de 1976, o Tribunal de Contas readquire o seu estatuto

constitucional e ganha um lugar de corpo inteiro, que nunca havia tido, ao lado dos restantes tribunais.

E foi na sequência deste estatuto constitucional, aliás melhorado nas revisões de 1989 e 1997, que o Tribunal adquiriu a sua actual fisionomia, através da legislação estatutária publicada nos últimos anos, e de que lhe adveio um alargamento significativo da sua competência e da sua jurisdição.

Para além daquilo que resultou directamente dos textos legais, o Tribunal, pela acção dos seus juízes e pelo labor incansável dos seus técnicos, alcançou um significativo prestígio na sociedade portuguesa.

De resto, é inegável a importância crescente que nas sociedades democráticas assumem as instituições de controlo externo e independente das finanças públicas.

A contradição latente entre as necessidades sociais, que exigem crescentes gastos públicos, e a dificuldade de aumentar as receitas, por possível indisponibilidade dos cidadãos para suportar agravamentos da carga fiscal, apenas pode atenuar-se por uma gestão rigorosa dos recursos disponíveis, pautada por regras de economia, eficiência e eficácia.

Por outro lado, a arrecadação das receitas apenas pode impor-se moralmente aos cidadãos contribuintes se for acompanhada de racionalidade e probidade na execução das despesas.

É certo que é ao Parlamento que compete, em primeira linha, como assembleia representativa dos cidadãos e como órgão donde emana o Orçamento, a fiscalização da execução orçamental e a aprovação das respectivas contas.

E é também no Parlamento que deve fazer-se a avaliação da gestão, em termos de responsabilização política por deficiente ou ineficaz execução dos Orçamentos.

Na verdade, constitui sequência necessária desse momento marcante e significativo da democracia representativa que é a aprovação do Orçamento o acompanhamento parlamentar, atento e interessado, de todo o ciclo orçamental.

Mas justamente para acorrer a esta nobilíssima parcela da actividade parlamentar é imprescindível o apoio de instituições superiores de controlo como o Tribunal de Contas.

Assim sucede na generalidade dos países democráticos em que o beneficiário por excelência da actividade destas instituições é o Parlamento; será desejável que, cada vez mais, assim seja entre nós.

Uma evolução nesse sentido, bem como a crescente complexidade das tarefas do Estado com repercussões financeiras, aconselha, de resto, a uma reflexão sobre a própria natureza desta instituição.

Concebida conceitual e constitucionalmente como um Tribunal — orgão que administra a justiça — há-de ter-se em conta que esta configuração pode não esgotar a vasta competência de que disfruta nem a capacidade de actuação que possui.

Recordemos, por exemplo, questões relacionadas com o poder de iniciativa, que detém, de desencadear por si só, sem dependência de qualquer outra entidade, o impulso fiscalizador.

Ou de como compatibilizar o estatuto judicial e o facto de no seu seio se desenhar a acusação e se ditar a sentença, utilizando em ambas as vertentes a mesma actividade de um corpo de funcionários especializados como é o dos Serviços de Apoio.

Uma palavra final para referir um aspecto da maior importância na actividade do Tribunal de Contas.

O Tribunal tem, normalmente, perante si, titulares de cargos políticos, altos funcionários, decisores públicos. Não é fácil ser gestor da coisa pública em Portugal. Sei do que falo por experiência própria.

Sei bem o que é a complexidade do acervo legislativo com que se tem de lidar no desempenho de cargos públicos.

As normas legais apelam ainda, frequentemente, à mera regularidade formal em desfavor da gestão racional dos dinheiros públicos.

Há uma tendência, velha de muitas décadas, de tudo regular minuciosamente, pela via legal, num paternalismo que sufoca a autonomia e o desempenho dos gestores.

Reconheço também quão difícil é, a uma instituição como este Tribunal, a aplicação do direito nestas circunstâncias.

Espera-se do Tribunal de Contas, um incremento da sua capacidade de diálogo com o legislador, da capacidade de o influenciar e de o sensibilizar, dado o excepcional ponto de observação que ocupa sobre a Administração Pública.

Mas também pode esperar-se, obviamente sem quebra da sua competência, um reforço das potencialidades do Tribunal no diálogo com os próprios titulares de cargos públicos numa função pedagógica e orientadora da maior importância.

A modernização do Estado e da Administração Pública é uma tarefa crucial do nosso presente e nenhuma instituição pode alhear-se dela.

Precisamos de levá-la a cabo com entusiasmo e esperança, assumindo naturalmente algum risco, combatendo o conformismo e a lassidão.

Queremos poder contar com esta Instituição nesse caminho que necessariamente temos de trilhar, rumo ao futuro.

Discurso do Presidente do Tribunal de Contas

Alfredo José de Sousa

As minhas primeiras palavras são de júbilo pela honra que Vossa Excelência, Senhor Presidente da República, confere ao Tribunal de Contas ao presidir a esta cerimónia comemorativa do centésimo quinquagésimo aniversário da sua criação, com esta designação.

A presença de Vossa Excelência aqui e agora é o público testemunho do mais alto apreço que lhe merece esta instituição e os seus servidores, reafirmando o interesse com que, em anteriores ocasiões, acompanhou os seus destinos.

Bem haja Senhor Presidente da República!

Seja-me permitida uma saudação e agradecimento ao Senhor Vice-Presidente da Assembleia da República, ao Senhor Ministro de Estado e dos Negócios Estrangeiros como representante do Governo, ao Senhor Ministro das Finanças e da Economia, aos Senhores Presidentes dos Tribunais Supremos e Senhor Procurador-Geral da República bem como as mais altas individualidades presentes, pelo brilho que emprestam a esta cerimónia simples mas recheada de significado institucional.

Saúdo ainda com emoção os representantes dos Tribunais de Contas de Angola, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau, Moçambique e S. Tomé e Príncipe cuja presença tem a incontornável marca da cooperação solidária no interior da lusofonia no âmbito das nossas instituições.

Minhas Senhoras e meus Senhores!

O prestígio e a credibilidade das instituições nas democracias representativas passa pela antiguidade e solidez dos seus alicerces, pela persistência da sua edificação ao longo dos tempos, pela resistência às crises cíclicas, enfim pela sua história.

A comemoração das suas efemérides contribui para o reforço da sua vitalidade

no presente não só junto dos respectivos servidores, como também das outras instituições e dos cidadãos contribuintes em geral, destinatários dos seus préstimos.

Mas tais memórias constituem sobretudo uma firme tomada de consciência em relação ao seu futuro, permitindo corrigir o seu rumo.

As raízes do Tribunal de Contas de Portugal como instituição de controlo financeiro do Estado são historicamente situadas na Casa dos Contos, cuja existência remonta ao reinado de D. João I (1389).

A Casa dos Contos, acompanhou como instituição régia a gesta da expansão portuguesa por terras de África, Ásia e América durante mais de 4 séculos.

Sucedeu-lhe o Erário Régio em 1761, criação pombalina na ânsia iluminada de centralizar um Estado que, com sinais de decadência, se estendia ainda pelos quatro continentes.

Não obstante se haja esboçado já uma separação entre a administração financeira de receitas e despesas e a respectiva fiscalização, ambas as funções continuaram no interior da mesma instituição e atribuídas ao mesmo titular.

Foi Sebastião José de Carvalho e Melo, então Conde de Oeiras e futuro Marquês de Pombal, o primeiro Inspector-Geral do Erário Régio.

Erário Régio que sobreviveu às invasões francesas e à consequente instalação da Corte no Brasil.

Apesar destas vicissitudes só em 1832 na regência de D. Pedro, na Terceira, o Erário Régio veio a ser abolido pela legislação liberal de Mouzinho da Silveira.

A instabilidade política da época levou à sucessiva criação de várias instituições em sua substituição, de duração efémera e com diversas designações

sem que se fixasse um fio condutor dum regime novo de controlo financeiro do Estado.

Por Decreto de 10 de Novembro de 1849 no consulado de Costa Cabral, reorganiza-se a Administração Superior da Fazenda Pública.

Só então a administração das receitas e despesas públicas aparece separada da função de controlo financeiro externo.

Ao pela primeira vez designado Tribunal de Contas, foi atribuída a competência para o "*julgamento das contas das receitas e despesas públicas*" e para proferir em cada ano uma declaração geral de conformidade legal do exame das contas de cada um dos Ministérios relativa ao ano precedente.

Por seu turno, a administração financeira ou seja a realização das despesas e a arrecadação das receitas foi cometida à Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda e ao Tesouro Público.

A ideia da segregação destas funções com a atribuição do controlo a um órgão externo e independente da administração remonta a Aristóteles, que na sua "Política" defende ser "absolutamente necessário que aquele que recebe as contas dos outros esteja separado destes e não tenha qualquer outro ofício que aquele".

É pois este o facto histórico que hoje comemoramos: o nascimento do controlo financeiro externo e independente com a criação do Tribunal de Contas em 10 de Novembro de 1849.

A ideia da independência face ao Executivo, reflectindo o princípio da separação dos poderes, é nuclear neste novo regime.

Foi de resto esta a grande questão do debate na Câmara dos Deputados, aquando da autorização legislativa a conceder ao Governo.

Os Presidentes e os seis Conselheiros do Tribunal de Contas passam a ser nomeados pelo Rei com carácter "perpétuo" e gozam das "mesmas honras e prerrogativas do Presidente e Juízes do Supremo Tribunal de Justiça".

Na hierarquia do Estado "*o Tribunal de Contas toma logar immediatamente depois do Supremo Tribunal de Justiça*".

No que respeita aos julgamentos das contas e imposição de multas os seus acórdãos "*têm o carácter, authoridade, força e effeitos dos julgamentos e sentenças dos tribunais de Justiça*".

No relatório anual a apresentar ao Rei e a remeter às Câmaras Legislativas, que deveria incluir a declaração geral sobre as contas dos Ministérios, podia o Tribunal de Contas formular recomendações com vista a "*reformas e melhoramentos*".

Não antes porém de, observando já o princípio do contraditório, tal relatório deve ser enviado a cada Ministro e Secretário de Estado *"a fim de cada um fazer as observações que julgar competentes"*.

O Conselheiro Procurador Geral da Fazenda exercia, por si ou seu ajudante, as funções de Ministério Público.

Tudo princípios que mantêm actualidade!

A história do Tribunal de Contas neste período acompanhou a história conturbada de Portugal em várias fases deste século e meio.

Até è implantação da República em 1910, a cada crise financeira, decorrente dos sucessivos défices orçamentais e agravamentos da dívida pública, sucediam-se crises de Governo e subsequentes reformas dos Regulamentos da Contabilidade Pública e do Tribunal de Contas.

O Tribunal de Contas em todo este período vem sempre reivindicando do poder político condições normativas e logísticas para cumprir cabalmente as suas

competências, designadamente quanto à emissão todos os anos da declaração de conformidade da Conta Geral do Estado.

Questões como as da competência para fiscalização das contas ultramarinas, da criação da fiscalização prévia das despesas e do seu âmbito, ou da constituição duma comissão parlamentar de contas de inspiração inglesa foram as causas próximas de muitas das Reformas nesse período.

Dentre elas o visto prévio foi objecto das mais acesas querelas parlamentares tendo sido considerado panaceia para conter o descalabro das despesas públicas.

Criado pelo Regulamento da Contabilidade Pública de 1881 foi cometido ao Tribunal de Contas no que concerne a ordens de pagamento de despesas variáveis.

Seguiu-se aqui o modelo belga e italiano, contra o parecer do próprio Tribunal de Contas que entendia dever tal competência ser exercida "por algum empregado superior e especial em cada Ministério".

Quase se pode afirmar que a partir de então a história do Tribunal de Contas é a história do "visto prévio".

Sucessivamente o âmbito de visto prévio é alargado aos actos e contratos de que emerge a despesa, às obrigações gerais da dívida pública, e às nomeações, promoções e aposentações dos funcionários.

Em 1907, na sequência de impulso reformista de João Franco, defensor do modelo inglês do auditor-geral, é aprovada nova reforma da Contabilidade Pública.

O visto do Director-Geral da Contabilidade Pública passou a substituir o visto prévio do Tribunal de Contas, quanto às ordens de pagamento.

Em 1910 instaura-se a República, e logo no ano seguinte extingue-se o Tribunal de Contas substituindo-o pelo Conselho Superior da Administração Financeira do Estado, sem estatuto jurisdicional.

Extinto foi também o visto prévio porque além do mais tornava morosos os processos administrativos e a execução das respectivas decisões pelos ministérios.

São os primórdios da teoria da "força de bloqueio".

A degradada situação financeira do País continua a ser a causa da sua instabilidade política, uma das determinantes da instauração da ditadura militar do 28 de Maio de 1929.

Em 1930 recria-se o Tribunal de Contas, designação que é justificada no preâmbulo do respectivo diploma "*não por ser mais antiga mas por ser a mais própria*".

O Presidente e oito Vogais, são nomeados pelo Ministro das Finanças, de quem depende também a Direcção-Geral, que integra os respectivos serviços de apoio.

O visto prévio é recuperado, com o âmbito que havia tido antes da República, e passa a ser a mais visível actuação do Tribunal de Contas.

A estabilidade e o imobilismo que caracterizou a instituição neste período foi o reflexo da paz podre do Estado Novo, e manteve-se até ao restabelecimento da democracia na sequência da Revolução de Abril de 1974.

Com a Constituição de 1976 o Tribunal de Contas ganha estatuto de órgão de soberania ao lado dos restantes tribunais superiores, com a inerente independência face ao Executivo e Legislativo.

O seu Presidente é nomeado pelo Presidente da República, sob proposta do Governo, assim se conferindo legitimidade democrática indirecta à instituição.

Mas só em 1989, treze anos depois da Constituição, é que os seus Juízes deixam de ser nomeados pelo Ministro das Finanças e passam a ser nomeados pelo Presidente do Tribunal de Contas após concurso público.

Também só então a Direcção-Geral deixa a sua subordinação ao Ministério das Finanças, e fica a depender hierarquicamente apenas do Presidente do Tribunal, que relativamente a ela tem "*poderes idênticos aos que integram a competência ministerial*".

O visto prévio sofre a primeira redução substancial.

Mas em compensação o Tribunal adquire competências qualitativamente reforçadas na fiscalização sucessiva, que pode abranger, em certas condições, "*auditorias a aspectos determinados da gestão financeira do Estado*".

Esta primeira etapa da Reforma do Tribunal de Contas deve-se ao impulso inovador do Ministro Miguel Cadilhe, a quem presto homenagem pública de reconhecimento.

Porém só nos últimos quatro anos se manifestou uma vontade política de reforma global do Tribunal de Contas. Iniciada pela Lei n.º 14/96, que sujeitou ao controlo financeiro o sector empresarial público, foi ultimada apenas há poucos dias.

Com efeito publicado que está desde o dia 2 do corrente o Estatuto dos Serviços de Apoio, com a estruturação de um corpo especial de auditores, consultores e técnicos verificadores, ficou completo o quadro normativo que rege o Tribunal de Contas e a sua Direcção-Geral.

Impõe-se pois, por imperativo ético interinstitucional, inscrever esta reforma legislativa a crédito do último Governo e do seu Ministro das Finanças, Professor Sousa Franco, a quem manifesto público reconhecimento.

Eis algumas das mais relevantes linhas de fundo do controlo externo das finanças públicas em Portugal, vertidas na Lei n.º 98/97 – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas:

- Independência face ao Executivo e Legislativo, assente além do mais no autogoverno do Tribunal de Contas.
- Universalidade do controlo financeiro, que incide sobre todo o sector público não só administrativo como empresarial, central, regional e autárquico.
- Restrição abrupta do âmbito do visto prévio que incide somente sobre os contratos que implicam maior despesa pública.
- Competência para a realização a qualquer momento de auditorias de qualquer tipo ou natureza, isto é, de legalidade e boa gestão financeira, na perspectiva da economia eficiência e eficácia bem como sobre a fiabilidade dos órgãos de controlo interno.
- Articulação da actividade do Tribunal com o controlo interno das inspecções-gerais e órgãos de auditoria da Administração Pública.
- Possibilidade de cooperação com a Assembleia da República, a solicitação desta, na fiscalização da execução do Orçamento ou na elaboração de pareceres sobre projectos legislativos em matéria financeira.
- Separação das funções de controlo financeiro e da jurisdição, consubstanciando-se esta na efectivação de responsabilidades financeiras reintegratórias ou sancionatórias da exclusiva competência duma Secção própria sob impulso do Ministério Público.

Não podendo fugir aos parâmetros constitucionais que situam o Tribunal de Contas no poder judicial, a modernidade desta reforma traduziu-se fundamentalmente na incorporação das virtualidades do modelo de auditorias-gerais características dos países anglo-saxónicos.

Dela se espera o reforço da eficácia do controlo externo das finanças públicas pela credibilidade dos relatórios de auditoria produzidos, como útil contribuição para o bom funcionamento da Administração Financeira do Estado.

Credibilidade que passa sobretudo pelo rigor técnico e objectividade destas peças medidas pelo grau de acatamento dos organismos e serviços auditados.

Senhor Presidente da República

Minhas Senhoras e Meus Senhores

A democracia representativa é, além do mais, o regime político da limitação e interdependência dos poderes do Estado.

A função do controlo externo das finanças públicas atribuída ao Tribunal de Contas deve assentar neste registo e garantir que os dinheiros dos contribuintes sejam legalmente utilizados e bem aplicados, não só segundo critérios de boa gestão como também de resultado social.

É uma função complexa, difícil e exigente que deverá acompanhar a cada vez mais complexa actividade financeira do Estado neste dobrar do milénio e situar-se sempre numa perspectiva técnica sem pôr em causa as legitimas opções políticas dos governos.

As exigências da globalização e competitividade das economias, as constantes aquisições científicas e tecnológicas, as prementes pressões desta sociedade de informação e comunicação e sobretudo as cada vez maiores reivindicações dos cidadãos eleitores em geral e dos grupos de pressão em particular, levam o Estado a lançar mão de exercícios imaginativos de engenharia jurídica, orçamental, social e política que implicam uma complexa actividade financeira.

E sempre sob a invocação sistemática da necessária flexibilidade de gestão da coisa pública!

Ao comemorar os 150 anos, ciente do peso da história da instituição e consciente das responsabilidades decorrentes da posição que ocupa no quadro constitucional do Estado, o Tribunal de Contas procurará responder cabalmente a tamanho desafio.

Não sem todavia aproveitar esta oportunidade para recordar que em primeira linha compete constitucionalmente à Assembleia da República, lídima representante do povo contribuinte fiscalizar a execução do Orçamento e tomar as contas do Estado dispondo da cooperação técnica independente do Tribunal de Contas.

Não vou aqui e agora ressuscitar a querela desencadeada por João Franco nos últimos tempos da monarquia sobre a necessidade de, à semelhança do modelo inglês, ser criada uma comissão parlamentar de contas para, debruçando-se sobre os relatórios e pareceres do Tribunal, facilitar o exercício daquela competência.

Todavia formulo votos para que nesta viragem da legislatura a Assembleia da República, através da sua Comissão Parlamentar de Economia e Finanças, se disponha a utilizar os mecanismos existentes na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas para mais eficazmente exercitar a fiscalização da actividade financeira do Governo.

Se tal vier a suceder, o Tribunal de Contas terá no futuro motivo justificativo para comemorar importante efeméride da sua história: a institucionalização activa da sua cooperação técnica com a Assembleia da República no âmbito da fiscalização financeira.

O TRIBUNAL DE CONTAS E A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

por

Vitai Moreira

Conferência de 10 de Novembro de 1999

1. Introdução:

Ao celebrarmos a criação de um organismo, não por acaso chamado Tribunal de Contas, há 150 anos, não está em causa somente uma instituição e um nome — que aliás foi abandonado entre 1911 e 1930 —, mas sobretudo um conceito, a saber, a autonomização e separação orgânica de uma função de controlo externo independente da administração financeira pública.

De facto, quando falamos do Tribunal de Contas e das instituições congéneres falamos de controlo financeiro da Administração pública.

Por isso, são naturais duas coisas:

a) que o TC sofra o impacto das transformações administrativas;

b) que todo o processo de reforma administrativa se reflicta no Tribunal de Contas.

São estes dois aspectos que me proponho abordar.

2. As transformações da Administração

Ao longo de dois séculos a Administração pública sofreu alterações muito profundas. A Administração dos primórdios do Estado liberal era uma administração exígua, unitária, integrada, centralizada e concentrada, essencialmente regida pelo direito público, sem participação dos particulares. As tarefas públicas cabiam a entidades públicas. Os dinheiros públicos eram cobrados e gastos por entidades públicas. A equação *tarefas públicas = dinheiros públicos = entidades públicas* estava na base da Administração pública oitocentista.

A Administração contemporânea distingue-se por traços exactamente opostos:

1.º Ampliação das tarefas administrativas

No princípio a Administração era reduzida às tarefas necessárias ao desempenho das funções básicas de defesa e manutenção do sistema político e social (relações internacionais, defesa, justiça, segurança, polícia, impostos e finanças).

A história da Administração pública desde então tem sido a do seu crescimento, sobretudo desde a I Guerra Mundial (1914-1918), por efeito do desenvolvimento da administração prestacional (*Leistungsverwaltung* na terminologia alemã) e dos serviços públicos, bem como do Estado empresário.

2.º Ampliação do aparelho administrativo

A dilatação das tarefas públicas traduz-se necessariamente no alargamento do aparelho estadual, desde os governos aos serviços administrativos. A Administração está hoje em todo o lado. O número de organismos administrativos é inabarcável. O número dos funcionários públicos não cessa de crescer.

3.º Aumento da despesa pública do sector administrativo

A ampliação da administração provocou um crescimento contínuo das despesas públicas. Uma das mais clássicas discussões da teoria das despesas públicas tem justamente a ver com o crescimento destas num ritmo muito superior ao aumento da despesa agregada, segundo a "lei" a seu tempo formulada por um célebre financista alemão (Lei de Wagner).

4.º Descentralização e desconcentração

Hoje a administração é caracterizada pela descentralização e pela desconcentração, ambas visando aproximar os serviços administrativos dos ad-

ministrados, aquela mediante a transferência de tarefas para administrações autónomas (especialmente a Administração local), a segunda mediante a criação de serviços periféricos da Administração central.

5.º Desintegração, diferenciação, pluralização e complexização da organização administrativa

Além da descentralização, territorial e corporativa, e da desconcentração, sobreveio também a especialização funcional (institutos públicos) e a proliferação de novas figuras organizatórias (associações públicas, fundações públicas, consórcios públicos, empresas públicas, etc.).

O resultado é a actual imagem de *pluralidade orgânica da Administração pública*, quer quanto à sua vertente territorial (administração estadual, administração regional e local, administração supra-estadual), quer quanto à sua diferenciação funcional (institutos públicos, empresas públicas), quer quanto à sua relação "vertical" entre as diferentes administrações (direcção, superintendência, tutela, independência).

O processo de "descentração" da Administração manifesta-se hoje em dia numa tendência universal para a «fuga da administração directa do Estado» (Rossi), acompanhada de uma «explosão de organismos para-estaduais» (Hood & Schuppert) e da profusão de «administrações paralelas» (Cassese) na periferia da Administração do Estado.

6.º A proliferação dos regimes organizatórios singulares

De facto, dentro de cada categoria de organismos administrativos ou entidades administrativas (ministérios, institutos públicos, associações públicas, etc.) observa-se uma extraordinária diversidade organizatória, com a multiplicação de

regimes singulares, na ausência de regimes uniformes ou sequer de leis de bases ou de leis-quadro.

7.º O relaxamento das funções de superintendência e de tutela administrativa

As administrações autónomas e as entidades públicas independentes quebraram a unidade primordial da Administração, com a agravante de que o Estado abdicou progressivamente de qualquer função de superintendência ou tutela, com sacrifício da unidade e coordenação da Administração.

3. As mudanças em curso

Além das transformações acabadas de referir, que vêm de há muito, outras manifestaram-se mais recentemente. São de referir principalmente:

1.º — A desintervenção do Estado na esfera económica e social.

As privatizações do sector empresarial público e dos serviços públicos tradicionais (telecomunicações, electricidade, água, gás, transportes de massa, etc.) diminuíram substancialmente a intervenção directa do Estado, dando lugar em muitos casos ao renascimento da concessão ou outras figuras afins, associando a titularidade dos serviços públicos com a sua organização privada.

2.º — A privatização da Administração.

A "fuga para o direito privado" e para a gestão privada dos dinheiros públicos (fuga dos controlos públicos, do Tribunal de Contas, do regime de contratação pública, do regime da função pública, do Código de Procedimento Administrativo, etc.) quebrou definitivamente a antiga equação entre administração pública e entidades de Direito Público.

O testemunho mais evidente desse fenómeno é o crescente recurso a *figuras organizatórias de direito privado*. É o caso das associações de direito privado, e das fundações privadas. É o caso ainda da transformação de empresas públicas em sociedades de capitais públicos de direito privado. Há também as figuras mistas: as sociedades de economia mista, as associações mistas, as fundações partilhadas, as "regies" cooperativas, os consórcios mistos inominados (por exemplo, os centros tecnológicos), etc.

3.º — A "delegação" de tarefas administrativas a entidades privadas

O exercício de funções administrativas por entidades privadas recebeu um novo impulso nos últimos anos, por efeito do movimento de privatização de empresas e serviços públicos, que não abrangeu somente a propriedade ou a gestão das empresas públicas, mas também de outras funções públicas, sobretudo na área da certificação de produtos e serviços, de inspecção e controlo de veículos e aparelhos, etc.

4.º — O crescimento da administração subvencionadora

Desenvolveu-se enormemente o Estado subsidiador, nomeadamente desde a entrada de Portugal na então Comunidade Económica Europeia. Paralelamente cresceu também a utilização do fisco como instrumento de política económica (incentivos fiscais).

5.º — A empresarialização dos serviços públicos

Um dos fenómenos mais marcantes da actual transformação da Administração é a metamorfose de serviço públicos administrativos em "empresas públicas", mesmo quando o seu objecto nada tem de empresarial, no sentido corrente. Multiplicam-se também os institutos públicos de novo tipo, de estatuto empresarial.

6.º — A contratualização das relações administrativas

O formato contratual invadiu o Direito Administrativo, quer nas relações inter-administrativas, entre diferentes entidades administrativas, quer entre a Administração e os particulares ("administração contratual").

7.º — A proliferação de estruturas efémeras

Nos últimos tempos verificou-se um surto de organismos efémeros ou *ad hoc* (grupos de missão, "task forces", comissões eventuais, etc.), que fogem ao paradigma tradicional dos organismos administrativos, normalmente vocacio-nados para uma existência sem termo temporal fixado à partida.

8.º — O nascimento do "Estado regulador"

Se a fase precedente do Estado foi caracterizada pela intervenção directa na actividade económica ("Estado empresário"), o movimento de privatização e liberalização veio limitar a actividade do Estado essencialmente a tarefas de regulação das actividades privadas. Nesse contexto surgiu um novo tipo de organismos administrativos, as agências reguladoras independentes (independentes da administração indirecta do Estado e independentes dos interesses regulados).

4. Transformações administrativa e Tribunal de Contas

Vejamos agora o impacto destas transformações sobre a função dos tribunais de contas.

O crescimento, a diferenciação e a flexibilização da Administração têm por consequência maiores dificuldades de controlo financeiro externo. Porém, quanto mais aumenta a complexidade mais importante se torna o controlo. E isso

obrigou naturalmente ao desenvolvimento de mecanismos de controlo mais eficazes e mais sofisticados.

Os fenómenos de autonomia administrativa, de fuga administração directa do Estado, criaram espaços imunes à plena jurisdição dos tribunais de contas, originariamente concebidos para controlar a administração directa do Estado. Mais recentemente, a fuga para o direito privado foi em grande parte determinada pelo propósito de fuga ao regime das finanças públicas, de que o Tribunal de Contas é um elemento essencial. Em terceiro lugar, a delegação de serviços e funções públicas em entidades privadas financiadas por dinheiros públicos aumentou ainda mais a distância entre a jurisdição tradicional dos tribunais de contas e o novo âmbito dos dinheiros públicos.

Os tribunais de contas tinham sido concebidos na base da já referida equação *dinheiros públicos = entidades públicas* (ainda que entre nós a jurisdição do Tribunal de Contas abrangesse desde cedo também aquilo que mais tarde veio a ser designado por "pessoas colectivas de utilidade pública administrativa"). Ora hoje em dia, uma parte considerável dos dinheiros públicos passa por entidades públicas de direito privado ou mesmo por entidades privadas delegatárias de serviços e de funções públicas. O critério da jurisdição dos tribunais de contas tinha de mudar. Não mais o critério das entidades públicas, mas *sim o critério dos dinheiros públicos*, independentemente da natureza jurídica da entidade responsável pelo seu gasto.

No entanto, a recuperação do controlo do Tribunal de Contas sobre os sectores administrativos fugidos ao seu controlo foi por vezes muito demorada. Por exemplo: entre nós a plena jurisdição sobre a administração autárquica só se alcançou nos anos 80. O controlo das regiões autónomas criadas em 1976 só se regularizou mais de uma década depois permitindo o verdadeiro "despilfarro" que nesse campo ocorreu durante tantos anos.

No caso do sector empresarial do Estado e das entidades administrativas de

direito privado as coisas ainda foram mais difíceis. Já em 1962 o *Incosai* de Viena tratava da fiscalização das entidades privadas subsidiadas com fundos públicos bem como do sector empresarial do Estado em forma privada. No entanto, entre nós a jurisdição sobre o sector empresarial do Estado e sobre a administração em forma privada só foi legalmente alcançada em 1996. O mesmo sucedeu com o controlo das privatizações *(idem)*. E o controlo sobre as entidades privadas beneficiárias de dinheiros públicos ainda é mais recente (1997).

Nos últimos 10 anos algumas importantes reformas legislativas (1989, 1994, 1997) efectuaram alterações decisivas também no estatuto do Tribunal e nos seus meios de acção. Sabe-se quais são os mais marcantes desenvolvimentos das funções e dos poderes do TC nos últimos tempos para corresponder aos desafios das transformações da administração:

1.º — controlo da *economicidade das despesas públicas*, ao lado das suas funções tradicionais do controlo da legalidade e regularidade das despesas (o que não tem deixado de dar lugar a queixas sobre alegadas invasões do Tribunal sobre as opções políticas da Administração);

2.º — prevalência da *fiscalização concomitante e sucessiva* sobre a fiscalização preventiva.

3.º — preferência do *controlo das obras públicas e mercados públicos* sobre a o controlo dos actos de gestão do pessoal.

4.º — *selectividade* da intervenção, em vez da universalidade.

5.º — crescente recurso às *auditorias*, em vez do controlo documental e burocrático.

Por último, juntamente com a ampliação e a mudança dos mecanismos de controlo, reforçaram-se as garantias de independência e reforço de meios de acção: procedimento de nomeação dos juízes por concurso (salvo o presidente),

inamovibilidade dos juízes, separação orgânica do Tribunal e dos seus serviços em relação ao Ministério das Finanças. Mais o autogoverno, o pessoal próprio, a autonomia orçamental e financeira do Tribunal. Neste aspecto, só é de lamentar a permanência na Constituição da norma que admite a exoneração do Presidente do TC pelo Presidente da República, o que infringe nitidamente o princípio da independência dos juízes e que deve portanto ser objecto de interpretação restritiva.

Nem tudo foi positivo, porém, nesta evolução. E nem tudo está feito.

Houve atrasos assaz prejudiciais das reformas, a drástica e súbita redução da fiscalização prévia (mesmo se era inevitável a sua reforma), a não atribuição ao TC do controlo das finanças dos partidos políticos, os défices que ainda permanecem sobre a gestão privada de dinheiros públicos, a deficiente ligação com a Assembleia da República, a falta de seguimento de algumas recomendações do TC, as amnistias de infracções financeiras, como sucedeu na última e mal-avisada amnistia.

E por último deve equacionar-se a questão de saber se o controlo financeiro público não deve estender-se às entidades privadas encarregadas de missões ou tarefas públicas ou de relevante interesse social, mesmo quando não recorram a dinheiros públicos.

5. A reforma administrativa

A reforma da administração pública está desde há muito na agenda dos sucessivos governos. Os objectivos são conhecidos: descentralização, desconcentração, desburocratização, empresarialização, privatização, flexibilização, transparência, eficiência.

Mas, em contrapartida, para que a reforma administrativa não descambe numa deriva centrífuga e num caso ingovernável afiguram-se necessárias simultaneamente as seguintes medidas:

a) Melhorar o controlo e a coordenação

E isto implica: retomar a tutela administrativa como relação normal entre o Governo e e os "entes públicos menores", rever as figuras de auto-administração, tipificação e padronização organizatória, de modo atenuar a prolixidade existente, leis-quadro para cada tipo de organismos administrativos, de modo a reduzir a inabarcável multiplicidade de regimes organizatórios singulares, racionalizar a criação de novos organismos (estudos de impacto administrativo prévios).

b) Coordenação horizontal dos serviços administrativos

Isto é necessário tanto a nível dos departamentos da Administração central do Estado como a nível infra-estadual (a coordenação da administração regional do Estado).

c) Prevalência do interesse público e do sentido de serviço público na administração sob forma privada

Isso supõe entre outras coisas, o controlo das concessões e da gestão privada de serviços públicos, a transparência e "accountability" das formas privadas de gestão administrativa.

d) Fomento de uma cultura administrativa de avaliação e responsabilidade

Para isso importa, por exemplo, a flexibilização da relação de emprego público e das carreiras da função pública, acompanhada de mecanismos de responsabilização profissionais; a avaliação e prestação de contas do desempenho de serviços; a intensificação dos mecanismos de controlo financeiro interno da Administração; fomento e valorização da figura dos "observatórios" independentes de políticas sectoriais.

e) racionalizar o recurso a mecanismos de regulação independente.

Nos últimos tempos deu-se um surto de criação de autoridades administrativas independentes, como conceito privilegido de organismos administrativos de regulação económica, sobretudo no caso dos serviços públicos tradicionais entretanto liberalizados, bem como no caso de organismos de garantia de certos direitos fundamentais. Porém, essa solução, apesar da suas vantagens, coloca delicados problemas sob o ponto de vista do Estado de direito democrático (nomeadamente a sua legitimação e a sua responsabilidade pública), que não aconselham a sua banalização.

6. O Tribunal de Contas e a reforma administrativa

A relação do TC com a reforma administrativa pode ser vista sob duas perspectivas:

1.º — o contributo do TC para a concepção e implementação da reforma;

2.º — o impacto da reforma administrativa sobre o TC.

a) O contributo do TC para RA

Qual o papel dos TC na reforma administrativa? Não é pensável uma reforma administrativa à margem dos tribunais de contas. Ninguém melhor do que eles conhece as deficiências organizatórias, os empecilhos burocráticos, os défices de controlo, as bolsas de ineficiência, os desperdícios de dinheiros públicos.

A primeira missão de qualquer equipa de estudo e concepção da reforma administrativa deveria ser a leitura dos pareceres e relatórios do Tribunal.

b) Impacto da RA sobre o TC

Qualquer reforma administrativa no sentido acima referido, por menos ambiciosa que se proponha ser, não pode deixar de encarar um acrescido papel do Tribunal de Contas, bem como uma melhor adequação das prioridades de controlo

Assim, não é difícil perceber as tendências que estão em marcha quanto aos instrumentos de controlo e que importa incentivar:

1.º — ampliação do recurso às auditorias;

2.º — reforço do papel da efectivação da responsabilidade financeira (autonomia-responsabilidade);

3.º — Fomento, assistência, avaliação e controlo dos mecanismos de controlo interno (controlo dos controladores);

4.º — Reforço da cooperação com o Parlamento;

5.º — Cooperação com o TC europeu;

6.º — Crescente papel da publicidade dos relatórios de auditoria e pareceres do TC.

7.º — Sofisticação de meios humanos e materiais.

Também haverá que assumir deliberadamente áreas privilegiadas de controlo: contratos públicos, privatizações, subsídios públicos, arrecadação das receitas públicas, despesas fiscais, parcerias público-privadas, mecanismos privatísticos da administração pública (associações, empresas, fundações), administrações autónomas (autarquias, universidades, ordens profissionais, mesmo quando vivem de receitas parafiscais).

7. Conclusão

Os tribunais de contas desempenham um papel essencial nos Estados modernos, sobretudo nas democracias. Para utilizar uma conhecida metáfora societária do Estado eles são o conselho fiscal desta "sociedade por acções" de que todos somos accionistas.

Eles são os garantes de uma utilização regrada de recursos e do património público, e logo da contenção das despesas públicas e do défice público.

Eles constituem o principal mecanismo de efectivação desse elemento essencial dos regimes democráticos, que é a prestação de constas e a responsabilização dos agentes da administração.

Eles contribuem para a transparência das finanças públicas, o que constitui a melhor prevenção da corrupção e do tráfico de influências, um dos cancros da democracia. Nesse sentido, o crédito das instituições democráticas depende em grande medida deles.

Eles asseguram um melhor desempenho da administração pública, sendo assi uma garantia dos cidadãos enquanto administrados e enquanto contribuintes.

Entre nós o TC reveste uma natureza mista (órgão jurisdicional e órgão de controlo adminisrativo) e tem duas funções principais: a de controlo *(review)* e de responsabilização *(accountability)*. Não tem em geral deixado os seus créditos por mãos alheias em nenhuma dessas vertentes. Prouvera que todos os órgãos públicos de controlo possuíssem a mesma eficácia e gozassem da mesma credibilidade. A qualidade da nossa democracia seria seguramente maior do que é.

CONFERÊNCIAS



O MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E O TRIBUNAL DE CONTAS: A MINHA EXPERIÊNCIA

por

Miguel Cadilhe[1]

Conferência de 15 de Março de 1999

[1] Reconstituindo a intervenção a partir da transcrição das gravações.

Senhor Presidente do Tribunal de Contas, Senhor Procurador-Geral,
Senhores Conselheiros do Tribunal de Contas,
Senhores Magistrados,
Minhas Senhoras e Meus Senhores

Quem tem de agradecer sou eu pelo convite que me foi dirigido pelo Senhor Conselheiro Presidente Alfredo de Sousa para falar sobre a minha experiência de relações entre o Tribunal de Contas e o Ministério das Finanças. Tenho um apreço muito grande pelo Tribunal de Contas. E tenho respeito e admiração pela equipa que esforçadamente, por vezes incompreendidamente, vem trabalhando em prol da disciplina das finanças públicas, do controlo externo (em sentido amplo) das finanças do Estado e, por isso, é com muito gosto que entro neste novo edifício do Tribunal de Contas, mesmo perto do edifício que há mais de uma dezena de anos foi comprado com um esforço apreciável.

1. Deixem-me começar por um juízo global. Procurei olhar para os tempos de há 10/15 anos — quando estive nas Finanças — e encontrar algum registo negativo nas relações com o Tribunal de Contas. Claro que a memória só consente, a partir de certa altura, que a gente, olhando para trás, veja só os aspectos positivos. Mas fiz um esforço consciente, intencional, no sentido de descobrir qualquer coisa que tivesse sido muito negativo e não encontrei.

   O Tribunal de Contas, quando cheguei ao Ministério das Finanças, era um tribunal fraco, anacrónico, desprovido de meios — não que a equipa que lá estivesse não fosse uma equipa competente e empenhada, mas havia uma clara desproporção entre competências (e, portanto, deveres de função) e recursos. Havia vagas de Juízes por preencher; por vezes o Colectivo não funcionava porque tinha falta de quorum; havia falta de pessoal qualificado e técnicos superiores; a informática era inexistente — como o Senhor Con-

selheiro Presidente já referiu —; as instalações eram inadequadas — mesmo ali portas meias com o Ministério das Finanças, numa cedência de espaço que era problemática e não ajudava à separação de poderes —; e correlativamente com tudo isto, eram exíguas as dotações de despesa consagradas no Orçamento do Estado... Enfim, assinalável surpresa minha, porque visto de fora — ainda por cima eu não era extraído da Administração Pública — admitia que o Tribunal de Contas estivesse muito melhor do que na realidade estava.

2. Por conseguinte, o Tribunal de Contas passou a ser mais uma vertente carente de cuidados no quadro mais geral de objectivos de disciplina financeira e rigor orçamental; redução do défice público e da dívida pública; verdade do défice público, e verdade das contas públicas, (sobretudo, trazer para o Orçamento do Estado muitas despesas que não estavam lá e deveriam estar); racionalização da dívida pública, cujos juros estavam completamente fora do mercado (sobretudo, pôr a dívida pública em condições competitivas e de concorrência no mercado financeiro e chamar à dívida pública o stock larguíssimo de dívida "parapública" que indevidamente estava como tal). O quadro geral era este. Por certo recordar-se-ão que eram enormes as chamadas necessidades financeiras do Sector Público, administrativo e empresarial — estavam na casa dos 24% do produto interno em 1984-85. Tínhamos que actuar em várias frentes para melhorar este estado de coisas.

3. Confesso que, para mim, era inesperado, — reitero esta impressão de meados dos Anos 80 — o estado em que se encontrava o Tribunal de Contas. Não tive dúvidas em procurar melhorar as suas capacidades e dotações. Foram imediatamente nomeados Juízes Conselheiros para o Tribunal de Contas, e surpreendeu-me que essa nomeação tivesse de ser feita (na altura era assim) por mero despacho do Ministro das Finanças. O principal controlado, digamos, é que nomeava um controlador. Isso tinha que mudar, mas não ia esperar que mudasse o quadro legal para que fossem dotados os lugares de Juízes do Tribunal de

Contas. Fiz os despachos, devo dizer-vos, a contragosto. Havia ali uma contradição substantiva, portanto essa devia ser uma das principais mudanças do novo quadro legal... Igualmente, foram pela primeira vez designados Juízes para as Secções Regionais do Tribunal de Contas da Madeira e dos Açores. Foram aumentados de modo muito relevante os meios nos Orçamentos do Estados daqueles anos. Muitos técnicos superiores entraram nessa altura. E a própria designação do Presidente do Tribunal de Contas, Prof. Sousa Franco, foi sinal inequívoco de que o caminho era de competência e independência, sob o pano de fundo que era a aposta na disciplina financeira. Isto foi em meados de 86, recordo-me desse momento — da tomada de posse do Presidente do Tribunal de Contas — como um dos mais embaraçosos discursos que alguma vez fiz ao longo de mais de quatro anos de Ministério das Finanças, porque, confesso, me sentia no lugar errado. Alguma coisa não estava bem nisto, sobretudo porque a relação de causa a efeito, a subsequência das coisas era no sentido de o Ministro das Finanças propor em Conselho de Ministros e o Conselho de Ministros propor ao Presidente da República a designação do Presidente do Tribunal de Contas. Admito que isto ainda seja assim, admito que não haja muitas alternativas a este modo de designação do Presidente do Tribunal de Contas. Mas o meu estado de espírito na altura era de embaraço, sobretudo porque isto se inseria num fenómeno global de dependência, dependência formal e portanto também, às tantas, substancial — estas coisas não deixam de estar ligadas —, do Tribunal de Contas relativamente ao Ministro das Finanças.

4. Mais tarde, conseguimos mudar o quadro legal. Daí resultou a Lei 86/89, o primeiro grande patamar numa Reforma bi ou trietápica, como na altura lhe chamei. Não havia condições para uma reforma de uma só vez, a Reforma do Tribunal de Contas deveria ser plurietápica. Ora, o Partido da Oposição que encabeçou a tenaz confrontação com a proposta legislativa do Governo usava um documento que tinha sido preparado pelo Tribunal de Contas,

documento esse que entrava em choque com algumas alíneas fundamentais da proposta do Governo formulada pelo Ministério das Finanças. Foi aliás o único momento, que tenho em memória, em que entrei em claro e difícil antagonismo com o Tribunal de Contas. Isto acontece frequentemente na vida... Até ali ninguém tinha avançado com a reforma do Tribunal de Contas. Resolve o Ministro das Finanças avançar com essa reforma e depois passa a ter problemas em vários lados, incluindo com a instituição reformanda. Eu bem sei que, para fazer reformas, é preciso alguma astúcia. Astúcia a mais geralmente não leva a reforma nenhuma, porque o político astuto acha que o melhor é não mudar muito e fica pela reforma dos oito. E também há quem queira ir à reforma dos oitenta, o que até dá mais força a quem esteja a propor estacionar na casa dos oito. Eu achava que estava ali a meio caminho, entre os dois extremos. Naturalmente o Tribunal de Contas pedia mais na Reforma, pedia mais poderes, pedia mais estatuto, não pedia mais independência, porque essa era dada por inteiro. Pedia, sobretudo, mais extensivamente e profundamente, poderes de controlo financeiro externo da Administração Pública do Estado e das Empresas Públicas. Na altura o Presidente do Tribunal de Contas escreveu uma carta ao Parlamento. Foi um acto respeitável que surpreendeu, todavia, muita gente e a mim também. Perante a carta dirigida aos Parlamentares, eu próprio, Ministro das Finanças, tive que escrever uma carta, essa dirigida ao Presidente do Tribunal de Contas, dizendo-lhe que tinha tido conhecimento da carta, não dirigida ao Governo, mas dirigida ao Parlamento, e então tentava fundamentar melhor, pelos vistos mais claramente, as razões da nossa proposta de Reforma do Tribunal de Contas. Admito que essa carta tenha produzido alguns efeitos de mitigação do antagonismo que se estava a gerar; antagonismo que depois era alimentado por outras fontes que gostariam de extrair daí resultados perversos. Ou seja, nós podíamos estar em riscos de prejudicar a Reforma plurietápica do Tribunal de Contas, adiando em pleno Parlamento a discussão da Proposta

de Lei. O Governo gozava de maioria no Parlamento, portanto isso não seria extremamente difícil para o Governo. Eu próprio tinha presente que, em Conselho de Ministros, quando consegui fazer aprovar o projecto de Proposta de Lei que iria ser apresentada ao Parlamento, houve resistências porque alguns colegas do Governo muito razoavelmente, muito intuitivamente, perguntavam se nós não estaríamos a ir longe de mais. O Ministro das Finanças estava a fazer reformas em várias frentes e esta não era a mais urgente, a mais prioritária. E ainda por cima, esta, a do Tribunal de Contas, podia ser como quem está a pôr a cabeça na boca do lobo...

5. Essa carta de 13 de Abril de 1989, do Presidente do Tribunal de Contas, referia dois pontos fundamentais, entre outros, de divergência entre a proposta nossa, do Governo, e o pensamento do Tribunal de Contas. Os dois pontos eram, por um lado, o controlo financeiro externo das empresas públicas e, por outro lado, a fiscalização da economicidade e da pertinência das despesas públicas.

6. Quanto ao primeiro ponto, a posição que defendia era esta: parecia-me prematuro e desproporcionado que o Tribunal de Contas se ocupasse das empresas públicas. Nem sequer a comparação com o que se passava no resto da Europa colhia, pois, a extensão, a composição e a origem (depois das nacionalizações de 1975) do sector empresarial do Estado eram entre nós muito distintas. Levar o Tribunal de Contas a fazer controlo financeiro externo nesse extensíssimo universo de Empresas Públicas, quando havia empresas lucrativas, empresas de mercado, e havia empresas puramente de serviço público, deficitárias, dependentes do subsídio do Orçamento do Estado, era pôr o Tribunal de Contas a trabalhar sobre um objecto tão amplo e tão heterogéneo que não só faria o Tribunal de Contas submergir nestas competências de deveres de actuação, como colocaria muitas vezes o Tribunal de Contas a avaliar matérias que, a meu ver, não deveriam ficar sob o seu alcan-

ce. Admitíamos, aliás, que o Tribunal de Contas pudesse vir a abranger empresas públicas prestadoras de serviços públicos, dependentes do Orçamento do Estado, mas não empresas públicas como Bancos, Celuloses, Cimenteiras, Petrolíferas, Eléctricas, etc. Como digo, o tamanho disto era perfeitamente desproporcionado para as capacidades do Tribunal de Contas, que precisava de fazer muito, muito ainda, antes de eventualmente um dia chegar ao Sector Empresarial do Estado, como agora a Lei de 96 determinou — sete ou oito anos de reprivatizações, entretanto, retiraram-lhe peso.

O outro ponto de discordância era a fiscalização da economicidade e da pertinência das despesas públicas. A nossa posição era muito clara. Achávamos que aí era um domínio mais político do que técnico. O Tribunal poderia correr riscos de não respeitar devidamente a segregação de funções, a separação de poderes, e refiro-me especialmente ao Governo e à Assembleia da República. Além disso, mais uma vez, estaríamos a subir degraus a mais numa escada de Reforma. Seria imprudente passar ao patamar superior, de uma só vez, quando tínhamos vários patamares intermédios. Sempre pensei que o Tribunal de Contas devia procurar assentar as suas funções em bases técnicas, muito mais do que em bases políticas. É, talvez, um dos órgão de soberania onde a política mais deve ceder o passo à técnica e à tecnocracia, no sentido mais nobre e positivo do termo. O Tribunal de Contas é um órgão de soberania eminentemente tecnocrático e deve ter orgulho nesta vertente.

7. Não vai isto sem dizer que pensei, e penso, que o Tribunal de Contas devia procurar aproximar-se de um elenco de princípios fundamentais. Desde logo, como já referi, o da segregação de funções e separação de poderes.

   Também já mencionei, de algum modo, o princípio da proporcionalidade, se quiserem da desproporcionalidade entre aquilo que vale a pena fazer e aquilo que se procura fazer. Tem a ver com esse provérbio encerra sabedoria enorme «Poupar na farinha para gastar no farelo». Ou tem a ver com a chamada regra

dos 80/20, que se recomenda muito em princípios básicos de gestão, de administração, ou seja, cerca de 80% do que vale a pena, do valor, corresponde a cerca de 20% dos processos físicos, do número. 80%/20%, ou 75%/25%, anda à volta disso... Por vezes até é mais fácil gastar tempo com o «farelo» do que estar a dedicar a nossa competência à «farinha». Isso dá-nos uma desculpa, dá-nos um pretexto para não fazer o mais importante, o mais difícil. Desculpem estar a dizer isto, mas sabem, isto tem muito a ver com o pensamento de há uns 10, 11, 12 anos atrás, quando íamos preparando a Reforma do Tribunal de Contas. Não estou a querer dar lição nenhuma, longe de mim, salvo seja...

Depois, relevava o princípio da densidade das capacidades, centro de excelência, centro de competência. O Tribunal de Contas, nos anos 80, estava muito, muito distante de ter massa específica, de ter densidade, inteligência e capacidade técnica, por muito mérito que tivessem — e tinham — as poucas pessoas que estavam no Tribunal de Contas a nível superior.

E, finalmente, ainda o princípio da objectividade. E lá está a supremacia dos factos e da técnica sobre tudo o mais. Pensava, na altura, e continuo a pensar assim, que o Tribunal de Contas, naturalmente, é uma Instituição que sofre a todo o momento a tentação — não sei se posso ir tão longe quanto isto (não pretendo dar conselhos, estou apenas a tentar dizer qual era o meu quadro de pensamento há 10/12 anos e só isto consente estar a falar destas coisas) — dizia, sofre a todo o momento a tentação de ultrapassagem das barreiras técnicas, técnico-jurídicas, técnico-financeiras, técnico-orçamentais, técnico-contabilísticas. É preciso dizer não à tentação de invadir o campo político. Mas, por vezes, a distinção entre os campos técnico e político é muito esbatida e só o bom senso permite que não haja percalços.

8. Na longa história de subida de degraus de disciplina financeira e verdade orçamental, gostaria de contar um pequeno grande pormenor.

Estava a tentar redigir um projecto de decreto-lei para levar a Conselho de Ministros sobre o destino das receitas das privatizações. Queria evitar, de todo, que o dinheiro da venda das Empresas Públicas fosse engordar o orçamento corrente. Os meus colegas do Governo queriam, isso mesmo, naturalmente, pois queriam mais dotação para as despesas dos respectivos Ministérios. A receita das privatizações, sendo receitas não recorrentes, receitas de ordem patrimonial, não precisaríam de entrar no Orçamento do Estado, poderíam ir para um fundo à parte e daí servir para amortizar antecipadamente a dívida pública em pelo menos 80% e reforçar no máximo em 20% os capitais próprios de empresas públicas deficitárias.

E foi quando procurava encontrar um veículo para isto que me lembrei que havia no Ministério das Finanças um Fundo que estava parado desde o tempo do Salazar, há várias dezenas de anos: o Fundo de Regularização da Dívida Pública.

O Decreto-Lei que tinha criado o Fundo estava primorosamente escrito. Um brilhante preâmbulo e um articulado tão seco, tão essencial que continuava perfeitamente actual. Só precisei de fazer umas pequenas alterações para acolher as receitas das privatizações. Admito que em Conselho de Ministros a forma desse decreto-lei tenha cativado os meus colegas e tenha ajudado a passar o tal destino das receitas das privatizações por fora do Orçamento do Estado nas tais proporções, 80% mínimo/20% máximo.

Se conto este episódio é porque tem muito a ver com a missão do Tribunal de Contas o qual não pode deixar de se pronunciar também, sobre as receitas públicas, sobre a sua composição e sobre o seu destino.

Imagino que na altura, quando verificou que o Governo levava as receitas das privatizações para onde devia levar, ou se quiserem, não levava para onde não devia levar, o Tribunal de Contas em silêncio tenha manifestado muito apreço por esta posição. O silêncio é, muitas vezes, a mais sublime forma de expressão. É preciso quebrar o silêncio quando se impõe um dever de discordância — discordância consciente, fundamentada, porque admitimos ter do nosso lado toda a razão, ou pelo menos parte dela, o que já é muito.

9. Em suma, olhando para o passado e para a minha experiência de relações com o Tribunal de Contas, posso dizer, a terminar, que sempre procurei contribuir para um Tribunal de Contas cada vez mais sólido, mais atento, mais incómodo, mais competente. Independente. Independência não deve ter grau quando se fala do Tribunal de Contas.

   Tirando o momento da preparação da Reforma do Tribunal de Contas que foi relativamente passageiro e em que vincámos cada um a sua posição, posso afirmar que houve convergência de propósitos. Aliás houve reconhecimento a seguir, eu já não estava no Ministério das Finanças, se bem me recordo, e vi um documento subscrito, suponho, pelo Presidente do Tribunal de Contas registando que a Reforma tinha sido um grande passo, um passo muito positivo. E a dotação de meios na segunda metade dos anos 80 também tinha sido muito positiva.

10. Portanto, decididamente, a expressão «força de bloqueio» não é do meu tempo...

LINHAS DE EVOLUÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS NOS ÚLTIMOS 25 ANOS

por

José F. F. Tavares

Conferência de 06 de Julho de 1999

SUMÁRIO

1. O Tribunal de Contas e o meio envolvente

1.1. O Tribunal de Contas no universo das "famílias" de órgãos de controlo financeiro externo e independente

1.2. O Tribunal de Contas num mundo em mudança

2. Alguns marcos da evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos

2.1. Nota preliminar

2.2. Enquadramento constitucional e legislativo do Tribunal de Contas na estrutura do Estado

2.3. Estrutura e composição do Tribunal

2.4. Jurisdição – âmbitos territorial, subjectivo e material

2.5. Competência/poderes

a) A natureza dos poderes

b) O momento do seu exercício

c) O seu conteúdo

2.6. Planeamento e controlo de actividades

2.7. Princípios fundamentais relativos ao exercício da actividade do Tribunal de Contas

2.8. Serviços de Apoio ao Tribunal de Contas

2.9. O Ministério Público junto do Tribunal de Contas

2.10. Relações com outros órgãos

3. Conclusão. Algumas ideias para o futuro

Bibliografia

1. O Tribunal de Contas e o meio envolvente

1.1. O Tribunal de Contas e as "famílias" de órgãos de controlo financeiro externo e independente

Uma análise comparada dos órgãos supremos de controlo das finanças públicas nos diferentes Países[1] permite concluir a existência de, pelo menos, cinco elementos comuns a todos eles:

a) São *órgãos públicos*;

b) Constituem o *nível mais elevado de controlo*;

c) O controlo desenvolvido *é um controlo externo*;

d) São dotados de *independência*, embora com garantias de grau variado;

e) O *Parlamento* é o destinatário privilegiado da sua actividade (excluindo a actividade jurisdicional, quando exista).

No entanto, quanto à estrutura, organização, poderes e relacionamento com outros órgãos do Estado, existem, basicamente, três sistemas de órgãos supremos de controlo financeiro:

– O sistema de *Tribunal de Contas*;

– O sistema de *Auditor Geral*; e

– O sistema misto *Tribunal de Contas/ Auditor-Geral*.

Em geral, os *tribunais de contas* têm natureza colegial e exercem a função de fiscalização/auditoria e a função jurisdicional de julgamento, *maxime*, da responsabilidade financeira. Nalguns casos, tendem a

1 Estes órgãos são internacionalmente conhecidos, nomeadamente, pelas expressões Supreme Audit Institutions (SAI), Institutions Suprêmes de Contrôle des Finances Publiques (ISC) e Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

privilegiar o controlo da legalidade e da regularidade financeiras. O controlo é exercido *a posteriori* (controlo sucessivo) e, nalguns casos, também *a priori* (fiscalização prévia)[2].

O sistema de *auditor geral*, acolhido sobretudo no mundo anglo-saxónico, caracteriza-se por haver um órgão singular, com forte ligação ao Parlamento e com funções exclusivas de auditoria, tendendo a privilegiar o controlo da boa gestão financeira. Em regra, o controlo exercido é concomitante e sucessivo, estando excluído o controlo prévio[3].

Há, porém, Estados que instituíram um *órgão de controlo financeiro de natureza mista,* combinando características dos *sistemas de tribunal de contas e de auditor geral*. Na verdade, há exemplos de Tribunais de Contas, com a sua natureza colegial, que não têm poderes jurisdicionais, exercendo apenas a função de auditoria suprema e sem poderes de fiscalização prévia, mas tão só concomitante e sucessiva[4].

Seja qual for o sistema adoptado, o certo é que todos os órgãos têm, pelo menos, as características comuns apontadas, que são as essenciais, tendo, por isso, sido criada em 1953, uma organização internacional na órbita da *Organização das Nações Unidas*, visando promover a troca de informações e de experiências, bem como a discussão de temas de interesse comum:

A ***INTOSAI*** — *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, de que o Tribunal de Contas português é membro fundador (e, desde 1995, vogal do seu Conselho Directivo), tendo actualmente 174 membros. A leitura das conclusões dos seus Congressos é, sem dúvida, uma das

2 O Tribunal de Contas português insere-se neste sistema, ao lado, designadamente, dos Tribunais de Contas de Espanha, França, Bélgica, Itália, Luxemburgo, Brasil, Cabo Verde, Guiné-Bissau e Moçambique.

3 Como exemplos deste sistema, podemos apontar os casos do Reino Unido, EUA, Irlanda, Canadá, Dinamarca, Noruega e Suécia.

4 Podemos apontar como exemplos deste sistema misto o Tribunal de Contas Europeu e os Tribunais de Contas alemão e holandês.

vias mais ricas para o conhecimento destes órgãos, v.g. das suas linhas evolutivas.

Para além desta organização de âmbito mundial, foram sendo criadas organizações internacionais de âmbito regional, reconhecidas pela INTOSAI como *Grupos Regionais da INTOSAI*:

A ***EUROSAI*** — *European Organisation of Supreme Audit Institutions*, de que o Tribunal de Contas português é membro; a *OLACEFS — Organização Latinoamericana e das Caraíbas de Entidades Fiscalizadoras Superiores*, de que os Tribunais de Contas português e espanhol são membros colaboradores; a *ASOSAI — Asian Organisation of Supreme Audit Institutions*; a *ARABOSAI — Arab Organisation of Supreme Audit Institutions*; a *AFROSAI — African Organisation of Supreme Audit Institutions*; e a *SPASAI — South Pacific Association of Supreme Audit Institutions*.

Muito embora existam as diferenças assinaladas relativamente aos vários sistemas, pode, hoje, afirmar-se haver um *movimento de convergência* relativamente a mais um aspecto:

> *O controlo da legalidade e da regularidade financeiras, numa perspectiva formal, é incompleto, devendo ser complementado com o controlo da boa gestão financeira; e o controlo predominante ou exclusivo da economicidade, da eficiência e da eficácia fica também empobrecido sem o controlo da legalidade e da regularidade, do qual não deve dissociar-se.*

Aliás, *a auditoria integrada*, que compreende a realização conjunta destes dois tipos de controlo, é modernamente considerada como objectivo mais ambicioso das instituições supremas de controlo e traduz a utilização óptima dos meios de auditoria.

É neste sentido que, pode dizer-se, têm evoluído várias instituições supremas de controlo, de que destacamos os exemplos recentes da Bélgica, da Itália e de Portugal.

1.2. O Tribunal de Contas num Mundo em rápida mutação

Qualquer organização, pública ou privada, deve estar permanentemente atenta ao mundo que a rodeia. Este postulado merece especial e redobrada atenção quando se trata de um órgão como o Tribunal de Contas que é um verdadeiro *observatório* da administração pública.

Na verdade, se isto não acontecer, as organizações acabam por se transformar em instituições "mortas", vivendo para si próprias, com todos os reflexos negativos para a utilidade da sua actividade.

É, hoje, complexa a vida de um órgão como o Tribunal de Contas, face à extensão e à diversidade do universo sob o seu controlo, às suas rápidas mutações, com a consequente necessidade do seu acompanhamento permanente.

Para ilustrar esta afirmação, bastará pensar nos reflexos que, nos últimos anos, tiveram na organização, no funcionamento e na actividade do Tribunal de Contas, factos e realidades novos como, por exemplo, *a adesão de Portugal às Comunidades Europeias/União Europeia, a informatização das entidades controladas, as privatizações e reprivatizações, a reforma da administração financeira do Estado/ reforma da Contabilidade Pública, a descentralização, o ambiente e os custos ambientais e a administração pública desenvolvida por entidades regidas pelo Direito privado*, de que falarei mais adiante.

Tudo isto sem mencionar o *movimento legislativo rápido e constante*, criador de alguma instabilidade normativa e de dificuldades na determinação da lei que nos rege.

Estas novas realidades, ou a sua transformação, implicam naturais ajustamentos na organização e no modo de exercício da competência do Tribunal de Contas, exigindo, pois, a tomada de medidas correspondentes e permanentes reflexões para o futuro.

Terá o Tribunal de Contas correspondido, nos últimos 25 anos, a estas realidades, mantendo-se uma Instituição viva?

Não temos quaisquer dúvidas em afirmar que o Tribunal de Contas de hoje muito pouco tem a ver com o Tribunal de Contas de há 25 anos, como tentaremos demonstrar.

2. Alguns marcos da evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos

2.1. Nota preliminar

Vejamos então, em linhas gerais, alguns marcos fundamentais da evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos, incidindo sobre a sua organização, o seu funcionamento e a sua actividade.

Nesta evolução não podemos deixar de sublinhar a influência extremamente positiva que provocaram as relações comunitárias e internacionais desenvolvidas pelo Tribunal — com o *Tribunal de Contas Europeu*, a *INTOSAI*, a *Organização dos Tribunais de Contas da CPLP*, a *EUROSAI*, a *OLACEFS*, o *Banco Mundial*, a *FEE*, a *EES — European Evaluation Society*, o *International Board of Auditors for NATO*, para além de profícuas relações bilaterais com outros órgãos congéneres, incluindo, em especial, os da *Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*.

2.2. Enquadramento constitucional e legislativo do Tribunal de Contas na estrutura do Estado

Constituindo a existência de um tribunal de contas ou de órgão congénere, na generalidade dos Estados, uma *opção político-constitucional*, ao nível da própria *estrutura do Estado* — diferentemente da existência de *órgãos de controlo financeiro interno* que correspondem a exigências ditadas pelo *sistema de gestão*, nos níveis em que pode compreender-se —, pode dizer-se que, nos últimos 25 anos, a *Constituição da República Portuguesa de 1976* deu um particular relevo ao Tribunal de Contas, consagrando-o como um órgão de soberania, tribunal supremo, único na sua ordem/categoria, competindo-lhe exercer o controlo externo e independente da actividade financeira, nos domínios das receitas, das despesas e do património públicos, podendo, complementarmente, julgar a responsabilidade financeira.

Deve realçar-se, aliás, que a *Constituição de 1976* (revista em 1982, 1989, 1992 e 1997) é, sem dúvida, das Constituições portuguesas, aquela em que ao Tribunal de Contas (ou órgão congénere) é dada maior atenção, com atribuição de um estatuto claro e relativamente desenvolvido (cfr., *maxime*, art^{os}. 107.º, 110.º, 133.º, 162.º, 209.º e 214.º, na versão actual da CRP).

Na verdade, a *Constituição de 1822* é omissa; a *Carta Constitucional de 1826* apenas contém uma disposição sobre a existência do Tribunal do Tesouro Público (art.º 136.º); a *Constituição de 1838* consigna tão só que haverá um Tribunal de Contas cuja organização e atribuições serão objecto de lei especial (art.º 135.º); o *Acto Adicional de 1852 à Carta Constitucional de 1826* igualmente refere apenas que haverá um Tribunal de Contas, cuja organização e atribuições serão reguladas por lei (art.º 12.º, 3.º); a *Constituição de 1911*, tal como a *Constituição de 1822*, é omissa; e a *Constituição de 1933* só refere o Tribunal de Contas quando, no seu art.º 91.º, dispõe que à Assembleia Nacional compete

tomar as contas respeitantes a cada ano económico, as quais lhe serão apresentadas com o relatório e decisão do Tribunal de Contas.

Ao *nível legislativo*, o Tribunal de Contas foi objecto, neste quarto de século, de duas importantes *reformas globais*:

a) A operada pela Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, tendo como traços marcantes, nomeadamente, a *alteração da composição do Tribunal* (de um Presidente e sete Conselheiros para um Presidente e 18 Conselheiros, dois dos quais nas Secções Regionais dos Açores e da Madeira); a *forma de recrutamento dos Conselheiros* (que passou a ser o concurso público e não a nomeação pelo Ministro das Finanças); a *criação de duas Secções*, a de fiscalização prévia e a de fiscalização sucessiva; a *redução do âmbito da fiscalização prévia*; a previsão expressa da *competência do Tribunal em sede de recursos financeiros comunitários*; a consagração da *Direcção-Geral do Tribunal de Contas* como serviços próprios do Tribunal, deixando de estar integrada administrativamente no Ministério das Finanças e atribuindo-se, em conformidade, *competência ministerial ao Presidente do Tribunal*; e a previsão do *autogoverno* do Tribunal de Contas.

Em suma, tratou-se de uma reforma que inequivocamente *reforçou a independência* do Tribunal de Contas;

b) A operada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, que, designadamente, *alargou a jurisdição do Tribunal* até aos beneficiários, a qualquer título, de fundos públicos; *reduziu substancialmente, em cerca de 90%, a fiscalização prévia*; *reforçou e aperfeiçoou o controlo sucessivo — verificação de contas e auditoria*; consagrou o *controlo concomitante*; atribuiu ao Tribunal expressamente o *controlo da gestão financeira* (economia, eficiência e eficácia); *separou claramente as funções de auditoria e jurisdicional*; estabeleceu um quadro novo

de relacionamento com os *órgãos de controlo interno*; e previu expressamente o relacionamento com a *comunicação social*.

Para além destas *duas reformas estruturais globais*, há que mencionar ainda, nestes últimos 25 anos, a aprovação de alguns diplomas legais que, *pontualmente*, tiveram grande importância na vida do Tribunal de Contas.

Destacamos:

a) O *Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril*, que subtraiu as contas das empresas públicas à jurisdição do Tribunal;

b) O *Decreto-Lei n.º 146-C/80, de 22 de Maio*, que estabeleceu um novo regime de fiscalização prévia, que vigorou até 1989;

c) A *Lei n.º 23/81, de 19 de Agosto*, que criou as Secções Regionais do Tribunal de Contas dos Açores e da Madeira, as quais começaram a funcionar seis anos mais tarde;

d) A *Lei n.º 8/82, de 26 de Maio*, prevendo a reapreciação dos actos pelo Tribunal de Contas, no caso de recusa de *visto*;

e) O *Decreto-Lei n.º 313/82, de 5 de Agosto*, que aprovou medidas de descongestionamento na preparação das contas para julgamento do Tribunal (na linha, aliás, do *Decreto-Lei n.º 18/81, de 28 de Janeiro*), permitindo ainda a apreciação da gestão económico-financeira e patrimonial das entidades sujeitas à prestação de contas ao Tribunal.

Quer isto dizer, que, até 1989, o Tribunal de Contas ainda se regia, para além dos diplomas legais acabados de mencionar, *pelo Decreto n.º 22257, de 25 de Fevereiro de 1993*, e legislação complementar, bem como, em alguns aspectos, pelo *Regimento de 1915* do Conselho Superior da Administração Financeira do Estado.

Cabe, finalmente, pôr em relevo que, após a reforma de 1989 e antes da reforma de 1997, foi aprovada e publicada a *Lei n.º 7/94, de 7 de Abril* – que alterou cirurgicamente a Lei n.º 86/89, acabando por ser revogada pela *Lei n.º 13/96, de 20 de Abril* – e a *Lei n.º 14/96, de 20 de Abril*, que, finalmente, alargou o exercício do controlo financeiro do Tribunal às empresas públicas, às sociedades de capitais públicos ou mistos, às empresas concessionárias de serviços públicos, às empresas concessionárias de serviços públicos e às fundações de direito privado que recebam anualmente e com regularidade fundos provenientes do Orçamento do Estado.

Trata-se, sem dúvida, de uma medida legislativa de grande relevância, pondo o Tribunal de Contas de Portugal ao nível dos órgãos congéneres dos Países desenvolvidos.

O regime anterior, que resultava do já citado Decreto-Lei n.º 260/76, era, na verdade, um regime dificilmente sustentável na Sociedade democrática dos nossos dias.

Feito este breve excurso, gostaríamos, agora, de *concretizar* um pouco mais, nos vários domínios, o que se passou no Tribunal de Contas no período a que estamos a referir-nos.

2.3. Estrutura e composição do Tribunal

Aos níveis da estrutura e da composição do Tribunal, são de salientar os seguintes aspectos principais:

a) Início do funcionamento, em 1986 e 1987, das Secções Regionais dos Açores e da Madeira, criadas pela já citada Lei n.º 23/81, o que correspondeu a uma melhoria *qualitativa* do controlo das finanças públicas no nosso País;

b) Em 1989, com a Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, o Tribunal passou a integrar, na Sede, duas Secções especializadas — a *1.ª Secção*, de fiscalização prévia; e a *2.ª Secção*, de fiscalização sucessiva, podendo compreender áreas de responsabilidade dos respectivos Juízes Conselheiros;

c) Em 1997, com a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, é criada, na Sede, para além das 1.ª e 2.ª Secções já existentes, a *3.ª Secção*, incumbida da função jurisdicional de julgamento das responsabilidades financeira e sancionatória, deixando a *2.ª Secção* de ter este poder jurisdicional, incumbindo-lhe agora funções de controlo financeiro e auditoria;

d) Quanto à *composição* do Tribunal, sempre constituiu um valor fundamental consagrado nas leis a *multidisciplinaridade de formações e experiências*, não tendo havido, nos últimos 25 anos, alterações essenciais, neste domínio.

No entanto, a Lei n.º 86/89 alterou a composição do Tribunal de 1 Presidente e sete Conselheiros para 1 Presidente e 18 Conselheiros, dois dos quais para as Secções Regionais dos Açores e da Madeira.

O regime da nomeação e da exoneração do Presidente do Tribunal sempre esteve previsto na Constituição de 1976 — nomeação e exoneração pelo Presidente da República, sob proposta do Governo —, tendo o mandato sido fixado em 4 anos, renovável, na Revisão Constitucional de 1997.

No que aos Conselheiros diz respeito, até à entrada em vigor da Lei n.º 86/89, eram de livre nomeação pelo Ministro das Finanças, com carácter vitalício.

A partir da entrada em vigor desta Lei, passaram a ser recrutados por concurso público, perante um Júri com a composição fixada na Lei, que igualmente delimitou a área de recrutamento e previu a nomeação pelo Presidente do Tribunal. No mesmo sentido, dispôs a Lei n.º 98/97, actualmente em vigor.

Eis, em linhas gerais, o que se afigura de sublinhar nestes domínios relativamente a este período.

2.4. Jurisdição — âmbitos territorial, subjectivo e material

A jurisdição do Tribunal de Contas é, pode dizer-se, o seu campo de actuação constitucional e legalmente definido quanto ao território, ao universo subjectivo e à matéria.

Das disposições legais, podemos extrair o seguinte quadro evolutivo:

— Quanto ao *lugar/território*, a jurisdição do Tribunal de Contas sempre abrangeu toda a ordem jurídica portuguesa, tanto em território nacional como no estrangeiro, incluindo-se, pois, os serviços públicos portugueses no estrangeiro, como é o caso dos Serviços consulares;

— No que respeita ao âmbito *subjectivo* (entidades, serviços, organismos...), a jurisdição do Tribunal englobava, em geral, até 1996, a Administração Pública central, regional autónoma e local, directa e indirecta. Com a Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, alargou-se a jurisdição às associações públicas de entidades públicas ou mistas que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão; às empresas públicas; às sociedades constituídas pelo Estado e por outras entidades públicas; às sociedades de capitais maioritariamente públicos ou em que a parte pública controle de forma directa a sua gestão; às empresas concessionárias da gestão de empresas públicas, de sociedades de capitais públicos ou de so-

ciedades de economia mista controladas e as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos; e às fundações do direito privado que recebam anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, relativamente à utilização desses fundos. A Lei n.º 98/97 consolidou este alargamento da jurisdição do Tribunal.

A Lei n.º 14/96 prevê ainda expressamente a intervenção do Tribunal nos processos de reprivatização e de alienação de participações sociais.

Para além disso, com a Lei n.º 98/97 passaram a estar ainda, em geral, inseridos no âmbito *subjectivo* da jurisdição do Tribunal de Contas, as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de recursos financeiros públicos, incluindo os provenientes do orçamento das Comunidades Europeias, tendo-se em vista o controlo da sua aplicação, nos aspectos da legalidade, regularidade e correcção económico-financeira. Ou seja, a Lei n.º 98/97 consagrou o *princípio geral segundo o qual quem gerir ou beneficiar de recursos públicos fica sob a jurisdição do Tribunal de Contas*, o que representa, sem dúvida, um dos marcos mais importantes, sob o ponto de vista da cultura democrática.

— Relativamente à *matéria*, a jurisdição do Tribunal sempre incidiu sobre a generalidade das *receitas e das despesas públicas e da actividade de gestão* correspondente, muito embora o legislador sempre tenha revelado maior preocupação pela fiscalização das despesas públicas do que das receitas. Isto mesmo resulta do disposto no art.º 214.º da CRP (e nos preceitos anteriores correspondentes) quando considera o Tribunal de Contas «o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas», sem associar desde logo o universo das receitas.

De todo o modo, o ordenamento jurídico sempre sujeitou também as receitas públicas ao controlo do Tribunal de Contas.

Eis, em linhas gerais, o âmbito da jurisdição do Tribunal de Contas, o qual sofreu, como se viu, alterações ao longo do *tempo*. Acresce ainda que este universo das receitas e das despesas públicas alterou-se substancialmente em consequência da adesão, em 1986, de Portugal às Comunidades Europeias, ficando sob a jurisdição do Tribunal as receitas do orçamento comunitário transferidas de Portugal (recursos próprios) e as despesas do orçamento comunitário realizadas em Portugal (correspondentes, *maxime*, aos fundos comunitários).

Em ambos os casos, estamos perante recursos financeiros públicos, que, por isso, caíram automaticamente na jurisdição do Tribunal.

Trata-se, pois, de uma evolução muito positiva. É, na verdade, fundamental que o Tribunal de Contas *possa controlar tudo* o que constitui recursos públicos, embora não o faça com carácter *exaustivo*, mas sim *selectivo*, como racionalmente se impõe.

2.5. Competência/poderes

Quais são os *poderes (a competência)* que a Constituição e a Lei têm conferido ao Tribunal de Contas para serem exercidos no quadro da sua *jurisdição* e tendo em vista a prossecução das suas *atribuições*?

O exercício destes poderes traduza *actividade* do Tribunal, consubstanciando a(s) sua(s) *função(ões)/actividade(s)*.

A este respeito, deve dizer-se, em primeiro lugar, que são múltiplos e complexos os poderes de controlo financeiro conferidos ao Tribunal, pelas suas várias "*instâncias*" *de decisão*, podendo ser distinguidos em função de vários critérios: *natureza, conteúdo* e *momento* do seu exercício.

Esta diversidade e complexidade dos poderes do Tribunal constituem o principal fundamento da área de recrutamento específica dos seus juízes conselheiros, abrangendo vários ramos do saber e experiências.

Em regra, os Autores têm enunciado, tradicionalmente, três funções do Tribunal de Contas, seguindo o disposto em várias normas jurídicas:

— Emissão de parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social;
– Fiscalização prévia; e
– Fiscalização sucessiva/julgamento de contas.

Afigura-se-nos, porém, ser teoricamente mais rigoroso enunciar os poderes do Tribunal, agrupando-os segundo os critérios acima indicados, que são *complementares*.

Com efeito, por um lado, aquela enunciação tradicional não assenta em qualquer critério uniforme; por outro lado, a emissão de parecer sobre a Conta Geral do Estado também se insere no âmbito do exercício da fiscalização sucessiva; por último, ainda que referindo tão só a fiscalização prévia e a fiscalização sucessiva, estar-se-ía numa posição redutora das funções, da competência do Tribunal, na realidade bem mais complexas, como veremos.

Nesta linha, propomos que o *quadro evolutivo* dos poderes do Tribunal de Contas seja apresentado nos termos e segundo os critérios seguintes:

a) A natureza *dos poderes*:

— poderes de *fiscalização/controlo*, traduzidos numa actividade *técnica* de apreciação da actividade financeira pública e consubstanciados, tradicionalmente, nos pareceres sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, sobre as contas das Regiões Autónomas e na verificação de contas, tendo, mais recentemente, assumido grande relevância a realização de auditorias (cujos objectivos, âmbito e tipos são muito vastos e em constante desenvolvimento);

— poderes *jurisdicionais*, em especial, de julgamento da responsabilidade financeira, tendo como base, *maxime*, os resultados da fiscalização realizada, consubstanciados, nomeadamente, nos relatórios de auditoria.

A matéria da *responsabilidade financeira* é, porventura, das mais complexas no domínio das finanças públicas, sendo fundamental a sua análise relativamente a outras responsabilidades — *política, criminal, civil* e *disciplinar*.

Deve sublinhar-se, a propósito dos *poderes de fiscalização/controlo, por um lado, e dos poderes jurisdicionais ou de julgamento*, por outro, que se trata de poderes que *formam um todo global e coerente* no âmbito do nosso sistema de controlo, representando estes um *complemento* ou uma sequência natural daqueles, ideia que foi acolhida e consagrada na Lei n.º 98/97 (cfr., v.g. art.os 5.º, n.º 1, al. e), 15.º, 57.º e 89.º).

Por último, o exercício de tais poderes consubstancia o desenvolvimento de actividades ou funções distintas: *a função de fiscalização ou controlo e a função jurisdicional*, o que conduziu à previsão na Lei n.º 98/97 (art.º 15.º) de três secções especializadas (e não duas, como anteriormente art.º 7.º da Lei n.º 86/89) — *a 1.ª Secção* (fiscalização prévia e concomitante), a *2.ª Secção* (fiscalização concomitante e sucessiva) e a *3.ª Secção* (julgamento de processos de efectivação de responsabilidades e de multa).

b) O momento *do exercício do controlo*:

- Poderes de *fiscalização prévia (preventiva* ou *a priori)*;
- Poderes de *fiscalização concomitante;* e
- Poderes de *fiscalização sucessiva* (ou *a posteriori*).

A *fiscalização prévia* (*preventiva* ou «*a priori*») constituiu até 1998 uma actividade do Tribunal de Contas com enorme peso quantitativo e qualitativo. No entanto — e esta é uma das grandes modificações recentes na vida do Tribunal –, a Lei n.º 98/97 reduziu profundamente o seu âmbito (em aprox. 90%), para além de introduzir alterações ao seu regime.

A fiscalização prévia exercida por um órgão como o Tribunal de Contas tem vantagens e inconvenientes, nomeadamente, quanto a estes, alguma *desresponsabilização* de quem administra e alguma *co-responsabilização* de quem controla.

Seja como for, temos forçosamente de reconhecer que, *nos últimos 25 anos, a fiscalização prévia exercida pelo Tribunal de Contas foi, no nosso contexto cultural, essencial para a Administração Pública*, central, regional e local, sendo de evidenciar os seus efeitos pedagógicos.

Afigura-se-nos que aquela redução da fiscalização prévia recentemente operada terá de ser compensada pela criação de um sistema de fiscalização prévia similar ao nível da Administração, como aliás acontece na generalidade dos Países desenvolvidos.

De todo o modo, a redução drástica da fiscalização prévia exercida pelo Tribunal de Contas, operada pela Lei n.º 98/97, foi "compensada" pela previsão expressa do *controlo/fiscalização concomitante*, traduzido no acompanhamento da execução de actos e contratos (a cargo da 1.ª Secção do Tribunal) ou de orçamentos, programas e projectos e, em geral, da actividade financeira sob a sua jurisdição (a realizar pela 2.ª Secção do Tribunal).

No que respeita à *fiscalização sucessiva* ou *a posteriori* exercida em momento posterior ao do desenvolvimento da actividade financeira (controlada), trata-se de uma função consubstanciada na apreciação e avaliação da actividade financeira e dos sistemas de gestão e de controlo interno, podendo conduzir ao julgamento da responsabilidade financeira.

Também a este nível houve profunda evolução nos últimos 25 anos, nos termos seguintes (sem esquecer o já referido alargamento da *jurisdição* do Tribunal):

- Aperfeiçoamento contínuo de *critérios de selectividade*, garantindo a combinação entre risco financeiro (expressão financeira), adequabilidade e segurança dos sistemas de decisão e de controlo interno, oportunidade de controlo e ciclo de cobertura;
- Consagração do *princípio do contraditório* e aperfeiçoamento do seu exercício;
- Consagração das *auditorias como método privilegiado* do controlo financeiro, compreendendo, hoje, as auditorias financeiras, de gestão, integradas, orientadas, de projectos e programas, de sistemas e de avaliação, v.g. dos impactos sociais e ambientais;
- *Separação* nítida, a partir de 1997, da *função de controlo financeiro e da função jurisdicional*;
- Início da preparação, em 1992, de um *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, cujo projecto foi concluído e posto à experiência em 1995, sendo, posteriormente, objecto de profunda revisão e formalmente aprovado pelo Tribunal, em Janeiro de 1999, entrando em vigor no passado mês de Março.

Para o exercício da fiscalização sucessiva, as entidades, serviços e

organismos continuam a *remeter ao Tribunal as suas contas*, o que não constitui, porém, *condição «sine qua non»* daquele exercício, uma vez que este pode ser levado a cabo independentemente da prestação de contas ou até mesmo por causa da não prestação.

c) Critério do conteúdo dos poderes/competência:

- Controlo da *legalidade «stricto sensu»* e da *regularidade*;
- Controlo *económico* (*economicidade, eficiência* e *eficácia*), que também fazemos corresponder à *legalidade substancial*, à *juridicidade*;
- Controlo da *veracidade* da execução de programas e projectos, apurando a sua *correspondência real*, v.g. com os cadernos de encargos, para o que o Tribunal se tem socorrido de especialistas, tais como engenheiros, arquitectos...; e
- *Avaliação.*

Hoje, a Constituição (v.g. art.ºs. 214.º e 266º) e a Lei – v.g. Lei n.º 98/97, art.ºs. 1.º, n.º 1, 5.º, n.º 1, al. f) e 50.º; Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91, de 20/2, art.º 16.º e 18.º); Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, art.ºs. 10.º e 11.º; Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, art.º 22.º; e Lei n.º 14/96, de 20 de Abril – impõem que o controlo exercido pelo Tribunal não seja um mero controlo de *legalidade formal*, mas que incida também sobre a *legalidade substancial*, incluindo a apreciação da boa gestão financeira, ou seja, da economia, da eficiência e da eficácia, a que também acresce o poder de *avaliação.*

Este controlo mais substancial é, sem dúvida, um dos traços positivos da evolução da actividade do Tribunal, a que também não é alheia a própria *evolução do conceito de legalidade.*

A matéria em apreço merece-nos, neste contexto, duas breves observações:

— Em primeiro lugar, é hoje pacificamente aceite, ao menos nos Estados democráticos mais avançados, que o controlo da boa gestão financeira não é um *controlo político*, traduzindo mesmo uma exigência dos contribuintes e dos cidadãos em geral. Não confundamos *política* com *administração.*

— Em segundo lugar, o controlo da *legalidade «stricto-sensu»* e da *regularidade*, por um lado, o controlo da *boa-gestão financeira/ controlo económico/ controlo da economicidade, da eficiência e da eficácia*, por outro, e ainda a *avaliação*, não se excluem, antes se complementam, envolvendo métodos e objectivos próprios.

Salienta-se, ainda, que o Tribunal de Contas dispõe, a partir de 1997, de *competência consultiva* relativamente a projectos legislativos em matéria financeira (art.º 5.º, n.º 2, da Lei n.º 98/97), para além de continuar a dispor de *competência complementar* e *instrumental*, visando assegurar o exercício mais correcto da sua actividade, nomeadamente, o poder de *emitir instruções*, poder tradicional do Tribunal.

Finalmente, tem de registar-se o esforço desenvolvido nos anos recentes no sentido de concretizar um *sistema integrado de fiscalização prévia, concomitante e sucessiva*, em que a *informatização* também ocupa papel de destaque.

2.6. Planeamento e controlo de actividades

A actividade do Tribunal de Contas e dos seus Serviços de Apoio rege-se

ou norteia-se, desde 1986, por instrumentos fundamentais de gestão — *plano de acção, orçamento, relatório de actividades* e *contas*.

Estes instrumentos de gestão abrangem, naturalmente, toda a actividade do Tribunal e dos seus Serviços de Apoio, incluindo a de administração geral.

Interessa-nos, porém, neste momento a *actividade principal* do Tribunal, correspondente à realização da sua *missão*.

Os primeiros planos e relatórios de actividades remontam, como se disse, ao ano de 1986, tendo desde essa data sido desenvolvidos esforços no sentido de se conceber e aperfeiçoar continuamente o *sistema de planeamento*.

Logo em 1989, a Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, previu que «antes do final de cada ano económico, o Tribunal de Contas aprova o programa de acção para o ano económico seguinte, o qual pode incluir a atribuição de áreas particulares de actuação a todos ou a alguns juízes» (art.º 21.º, n.º 2).

Por outro lado, como é impossível tudo controlar — devendo controlar-se o *essencial* e com *qualidade*, no quadro de um sistema nacional de controlo financeiro —, determinou o art.º 29.º da mesma Lei que «em cada ano, o Tribunal pode seleccionar os serviços ou entidades sujeitos à sua jurisdição que são objecto de efectiva fiscalização sucessiva» (art.º 29.º).

Nota-se que este *poder de selecção* dos domínios ou áreas de controlo não se confunde com o poder de realizar o controlo por *métodos selectivos*, v.g. a amostragem.

A Lei n.º 98/97 instituiu a necessidade de um *plano trienal* e de *planos anuais* com uma disciplina mais pormenorizada (cfr. artºs. 37.º e segs.).

O Tribunal de Contas tem programado a sua actividade *anual* de fiscalização sucessiva, de acordo com determinados critérios e no âmbito de determinado enquadramento *plurianual*.

Por outro lado, de acordo com as Leis n.os 86/89 e 98/97, o Tribunal de Contas vem elaborando relatórios anuais da sua actividade, apresentados ao Presidente da República, à Assembleia da República, ao Governo e aos órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas (quanto à respectiva Secção Regional), devendo ser publicados na II Série do *Diário da República*.

Os momentos da elaboração de um *plano de acção* ou de um *relatório de actividades* são, porventura, os mais propícios à reflexão e participação sobre a vida das instituições e revelam que estas não se limitam a viver o dia que passa. Podemos, pois, considerar o *plano* (ou *programa*) *de acção* (ou *de actividades*) e o *relatório de actividades, instrumentos de gestão*, meios de *auto-controlo* e, na medida em que devam ser conhecidos por outras entidades ou publicados, proporcionam o *hetero-controlo*.

No final do ano de 1998, foi concluído o *SISPLAN — Sistema de Planeamento do Tribunal de Contas*, o qual constitui, hoje, a base de apoio orientadora do planeamento e controlo de actividades, com suporte informático, contendo um modelo que acolhe os ensinamentos da experiência dos últimos anos.

2.7. Princípios fundamentais relativos ao exercício da actividade do Tribunal de Contas

Como se sublinhou no capítulo próprio, o Tribunal de Contas dispõe, nos termos da Constituição e da Lei, de poderes jurisdicionais e não jurisdicionais (de controlo e auditoria).

Estes poderes de fiscalização e auditoria são, como igualmente evidenciámos, exercidos com *iniciativa*, seleccionando o Tribunal os domínios, áreas, organismos e serviços objecto de efectiva fiscalização, tudo no quadro das suas *atribuições* ou *missões*.

É, sobretudo, neste âmbito que podemos descortinar, no quadro do ordenamento jurídico, certos *princípios, valores* ou *referências* relativos ao controlo financeiro.

Esses princípios estão, em geral, consubstanciados nas *normas gerais de auditoria* internacionalmente aceites, nos *princípios básicos* de *controlo financeiro* aprovados pela INTOSAI e no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*.

Desses princípios, destacamos os mais estruturantes, os que, ao longo destes 25 anos, mereceram maior atenção, com o objectivo do seu aperfeiçoamento contínuo:

a) Princípio da *necessidade do controlo financeiro*; e de um controlo financeiro *substancial* e não meramente *formal ou burocrático*, sob pena de ser incompleto e não atingir todos os objectivos em que se traduz a sua *utilidade*.

b) Princípio da *possibilidade legal* de tudo controlar (naturalmente, com referência aos recursos públicos);

c) Princípio da *selectividade* do controlo, de acordo com certos critérios, nomeadamente, a importância financeira, o grau de risco, a oportunidade e a actualidade. Este princípio prende-se com o facto de, em cada momento, ser impossível realizar *efectivamente* acções de controlo sobre todo o universo de controlo;

d) Princípio da *oportunidade/actualidade* do controlo.

A observância deste princípio confere, além do mais, *utilidade* à actividade de controlo realizada e, no Mundo actual em que vivemos, com mutações tão rápidas, permite evitar que o órgão de controlo esteja a debruçar-se sobre realidades ultrapassadas, com a *perda de interesse* daí resultante.

Curiosamente, *os Regimentos da Casa dos Contos* de 1419 (D. João I) e 1434 (D. Duarte) consagravam este princípio, ordenando-se expressamente ao Contador-Mor que «se tiverdes contas velhas e novas, tomai primeiro as novas e ponde grande diligência para que sejam recebidas imediatamente»;

e) Princípio do *contraditório*, expressamente consagrado na Lei n.º 86/89 e agora na Lei n.º 98/97. Trata-se, na verdade, de um princípio que corporiza um valor fundamental de qualquer Estado de Direito.

2.8. Serviços de Apoio do Tribunal de Contas

Ao nível dos Serviços de Apoio, as linhas de evolução principais são as seguintes:

a) Até à entrada em vigor da Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, os Serviços de Apoio ao Tribunal de Contas estavam compreendidos na Direcção-Geral do Tribunal de Contas, departamento do Ministério das Finanças, administrativamente dependente do Ministro das Finanças, embora funcionalmente dependente do Tribunal de Contas e do seu Presidente. Por outro lado, as Contadorias-Gerais das Secções Regionais, como serviços de apoio às Secções Regio-

nais, encontravam-se ainda dependentes, em certos aspectos administrativos, dos Governos Regionais.

Esta Lei (Lei n.º 86/89) alterou profundamente a situação descrita, num sentido que reforça a independência do Tribunal, o que foi confirmado pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

Assim, para além de os Serviços de Apoio do Tribunal de Contas passarem a integrar o Gabinete do Presidente, o Gabinete dos Juízes e a Direcção-Geral, incluindo as Contadorias-Gerais das Secções Regionais — serviços que são próprios e não integrados no Ministério das Finanças —, os mesmos passaram a estar sobre a direcção, supervisão e coordenação máximas do Presidente do Tribunal, com a competência ministerial respectiva.

As referidas Leis atribuíram igualmente ao Tribunal o poder de definir as linhas gerais de organização e funcionamento dos seus Serviços de Apoio, incluindo os das Secções Regionais.

b) Salienta-se, também, o aumento quantitativo e qualitativo dos quadros do Tribunal de Contas, compreendendo, hoje, os Serviços de Apoio aprox. 600 funcionários (incluindo as Secções Regionais), o quíntuplo de há 25 anos (então, 124 funcionários).

   O *índice de tecnicidade* sofreu uma profunda mudança, com os primeiros técnicos superiores a serem admitidos no início da década de 80, tendo nos anos seguintes, até hoje, sido fortemente incrementado este processo, incluindo no que respeita à criação de quadros *multidisciplinares*. Actualmente, os Serviços de Apoio, incluindo os das Secções Regionais, dispõem de quase 300 funcionários com curso superior.

   Em todo este processo ao nível do pessoal não pode deixar de se salientar o papel crucial da *formação profissional*, na tripla dimensão do *saber*, *saber fazer* e *saber ser*.

Acresce, por último, que, nos últimos anos, o Tribunal, com base na Lei, tem recorrido, em casos pontuais, a *consultores externos* para integrar as suas equipas de auditoria.

c) A informática é outro dos domínios em que, sobretudo nos últimos 10 anos, tem havido um crescente desenvolvimento.

   A informática é, hoje, uma realidade que, na perspectiva de um órgão de controlo, como o Tribunal de Contas, reveste duplo interesse:

   - A *informática como instrumento ou meio de controlo;* e
   - A necessidade de *controlar os sistemas informáticos* das entidades sob a sua jurisdição.

Quanto ao primeiro aspecto, pode dizer-se que qualquer Tribunal de Contas não pode, hoje, para bem realizar a sua missão, deixar de ter a sua actividade informatizada e de utilizar o computador como instrumento de controlo.

Na verdade, mesmo os documentos-papel que hoje dominam tenderão a ser substituídos cada vez mais por documentos em suporte informático.

É neste contexto que também se inserem as diligências que o Tribunal vem fazendo no sentido de ter acesso *on line* às bases de dados, em especial, do Ministério das Finanças.

Quanto à necessidade de *controlar os sistemas informáticos* das entidades sob a jurisdição do Tribunal de Contas, trata-se de um domínio verdadeiramente essencial, v.g. pelo volume dos recursos financeiros envolvidos, tornando-se também imperiosa a avaliação da eficácia dos sistemas, da sua segurança, da integridade dos

dados e da conformidade das actividades ligadas ao sistema com a legislação vigente.

2.9. O Ministério Público junto do Tribunal de Contas

Na linha do disposto na Constituição da República de 1976, nas suas várias versões decorrentes das 4 revisões, bem como nas Leis Orgânicas do Ministério Público que vigoraram nos últimos 25 anos, previa a Lei n.º 86/89 e prevê agora a Lei n.º 98/97 a intervenção do Ministério Público junto do Tribunal de Contas, representado, na Sede, pelo Procurador-Geral da República — que pode delegar as suas funções num ou mais dos procuradores-gerais adjuntos — e, nas Secções Regionais, pelo magistrado para o efeito designado pelo Procurador-Geral da República. O Ministério Público actua oficiosamente e goza dos poderes e faculdades estabelecidos na lei.

Ao longo destes 25 anos, afigura-se-nos serem de sublinhar três alterações principais, de carácter quantitativo e qualitativo:

— Até 1990, existia apenas um Procurador-Geral Adjunto, passando então a dois e, mais recentemente, a três;

— Com as profundas alterações introduzidas pela Lei n.º 98/97, sobretudo a separação das funções de controlo/auditoria e jurisdicional de efectivação de responsabilidades, o Ministério Público passou a ter a função exclusiva de requerer na 3.ª Secção «o julgamento dos processos a que alude o art.º 58.º» (art. 89.º da Lei n.º 98/97);

— Finalmente, também na sequência desta alteração, passou o Ministério Público a dispor, por despacho do Conselheiro Presidente do Tribunal, de um *Núcleo de Apoio Técnico e Administrativo* próprio.

2.10. Relações com outros órgãos

Nos termos da Constituição e da Lei, a Assembleia da República e as Assembleias Legislativas Regionais são os destinatários privilegiados da actividade do Tribunal de Contas, traduzida nos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, e as Contas das Regiões Autónomas.

Por outro lado, como muito bem se salienta no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, o Tribunal de Contas tem desenvolvido na última década, particularmente na sequência da reforma introduzida pela Lei n.º 86/89, relações com instituições ou organizações nacionais e internacionais de controlo com o objectivo de estabelecer colaboração recíproca, confrontar sistemas e permutar experiências no domínio dos métodos e procedimentos de controlo financeiro.

A Lei n.º 98/97, no seu art.º 11.º, n.º 3, veio aliás sublinhar a importância dessa articulação e cooperação ao inserir as acções do Tribunal num sistema de controlo ao nível nacional e comunitário, sem prejuízo da sua independência face às demais instituições.

Assim, no âmbito internacional, o Tribunal tem mantido relações bilaterais estreitas com instituições congéneres dos Estados-membros da União Europeia e com os Tribunais de Contas da *Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*, mantendo também contactos regulares com outras instituições de controlo externo da América Latina e da Europa de Leste. O TC tem ainda cooperado com os órgãos de controlo financeiro da NATO, da OCDE e da UEO e ainda com o *Banco Mundial* e a *FEE — Fédération de Experts Comptables Européens* e a *EES — European Evaluation Society*.

O quadro legal actual (art.º 11º) privilegia a cooperação do TC com as instituições homólogas da União Europeia e dos seus Estados-membros, e prevê mesmo,

sem prejuízo da sua independência, o desenvolvimento das acções conjuntas que se revelem necessárias.

2.10.1. Relações com os órgãos nacionais de controlo interno

Muito embora a Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, tenha já estabelecido um quadro de relacionamento entre os órgãos de controlo interno e o Tribunal, o certo é que a Lei n.º 98/97 veio estabelecer um *sistema* neste domínio, cujos aspectos essenciais são os seguintes (cfr. art.ºs 11.º e 12.º da Lei 98/97):

— *Comunicação ao Tribunal de Contas dos seus programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades;*

— *Envio dos relatórios das suas acções sempre que contenham matéria de interesse para a acção do Tribunal de Contas;*

— *Realização de acções a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados.*

O Presidente do Tribunal de Contas assume o papel de coordenador na promoção do intercâmbio de informações quanto aos respectivos programas anuais e plurianuais de actividades e na harmonia de critérios do controlo externo e interno.

O quadro legal descrito permite que o Tribunal de Contas possa assumir o seu papel de instituição de controlo externo, orientando e fomentando adequados sistemas de controlo interno, em conformidade com as recomendações dos congressos da INTOSAI e da EUROSAI .

2.10.2. Relações com o Tribunal de Contas Europeu

Por força das disposições dos Tratados das Comunidades Europeias, o Tribunal de Contas é o interlocutor nacional do Tribunal de Contas Europeu, participando nesta qualidade, desde a adesão, nas reuniões anuais do Comité de Contacto dos Presidentes dos TC e órgãos congéneres e nas reuniões dos Agentes de Ligação.

Nesta conformidade, foi celebrado, em 13.11.90, um protocolo com o Tribunal de Contas Europeu sobre as modalidades de aplicação do princípio de cooperação, designadamente, a organização de missões conjuntas de controlo.

Essas missões têm revestido a forma de *auditorias conjuntas* ou de *auditorias articuladas ou coordenadas.*

2.10.3. Relações com organizações internacionais no âmbito do controlo financeiro externo

O Tribunal de Contas é, hoje, membro das seguintes organizações internacionais :

- *INTERNATIONAL ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI)*

  É membro fundador da INTOSAI, organização de âmbito mundial das Instituições Superiores de Controlo Financeiro Externo, criada em 1953.

  As normas de auditoria da INTOSAI e bem assim as recomendações dos respectivos congressos têm merecido especial atenção por parte do Tribunal de Contas.

Grupos Regionais da INTOSAI :

- *EUROPEAN ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (EUROSAI)*

  O Tribunal de Contas é membro fundador da EUROSAI, organização europeia de Tribunais de Contas e instituições congéneres, criada em 1990.

- *ORGANISATION LATINO AMERICANA Y DEL CARIBE DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (OLACEFS)*

  O Tribunal de Contas é membro colaborador da OLACEFS desde 1988.

- *EUROPEAN ORGANISATION OF REGIONAL AUDIT INSTITUTIONS (EURORAI)*

  O Tribunal de Contas é membro associado da EURORAI — Organização Europeia de Tribunais de Contas e instituições congéneres de âmbito regional, criada em 1992.

- *EUROPEAN EVALUATION SOCIETY (EES)*

  O Tribunal de Contas é membro fundador, desde 1995.

3. Conclusão. Algumas ideias para o futuro

De todo o exposto, afigura-se-nos que a evolução do Tribunal nos últimos 25 anos seguiu uma linha muito positiva e coerente, de afirmação do Tribunal na ordem interna e internacional, tendo acompanhado a evolução da própria Sociedade portuguesa.

Em termos de modelo de órgão superior de controlo externo das finanças pú-

blicas, pode dizer-se que a evolução se saldou na corporização das características dos modelos de *Tribunal de Contas* e de *Auditoria Geral*, assumindo, assim, um *modelo misto*.

Cabe então, agora, perguntar quais os desafios previsíveis a enfrentar no futuro?

Em nossa opinião, várias preocupações estarão presentes. A título exemplificativo:

a) A necessidade de *aperfeiçoamento e controlo constantes da qualidade* da fiscalização e da auditoria incluindo a *avaliação*, com a consequente *credibilidade* do Tribunal;
b) O aprofundamento do modelo de exercício do recentemente consagrado *controlo concomitante* da 1.ª Secção no âmbito de um *sistema integrado*;
c) A continuação do cuidado de não deixar instrumentalizar o Tribunal, *maxime*, em períodos eleitorais;
d) A preocupação permanente no acompanhamento das mutações quantitativas e qualitativas do universo das entidades sob o seu controlo;
e) A necessidade de um maior estreitamento das relações com o Parlamento, principal destinatário da actividade do Tribunal, na linha de passos já dados nesse sentido no passado recente;
f) A continuação do aperfeiçoamento do sistema comunitário e nacional de controlo, envolvendo os Tribunais de Contas Europeu e Português e os órgãos de controlo interno, comunitários e nacionais;
g) Atendendo à crescente complexidade técnica do universo sob controlo do Tribunal, importa continuar a ponderar a *pluridisciplinaridade* das equipas de auditoria, em função das concretas acções de controlo; o que também se prende com o alargamento das áreas de formação exigíveis para o recrutamento, o que já vem a ser feito, v.g. com a contratação de engenheiros;

h) Concretização de uma nova fase do processo de informatização, aprofundando a utilização de *ferramentas informáticas* nas auditorias, para além da gestão interna ao nível do Tribunal de Contas;

i) A necessidade de existência de um estatuto adequado para o pessoal dos Serviços de Apoio, tal como preconizado na Lei n.º 86/89 e, agora, na Lei n.º 98/97.

Cremos que estes objectivos serão atingidos pois o rumo que se tem seguido a eles conduzirá. Assim o esperamos, com a consciência das dificuldades próprias da vida!

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 2ª Ed., Almedina, Coimbra, 1994.

BARROS, MANUEL FREIRE, *Relação dos princípios da transparência e da concorrência com a fase da adjudicação no âmbito do regime das empreitadas de obras públicas*, in *Revista do Tribunal de Contas*, N.º 27, Jan./Jun.1997; *Controlo financeiro externo da contratação publica*, in *Revista do Tribunal de Contas*, N.º 27, Jan./Jun.1997.

BARROS, MANUEL FREIRE, – *Vide* FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/BARROS, MANUEL FREIRE.

CABO, SÉRGIO GONÇALVES DO, *A fiscalização financeira do sector empresarial do Estado por Tribunais de Contas ou Instituições equivalentes. Estudo de Direito português e de Direito Comparado*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1993.

CADILHE, MIGUEL JOSÉ RIBEIRO, *Factos e enredos: Quatro anos no Ministério das Finanças*, Edições Asa, Porto, 1990.

CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 10ª Ed. (reimp.), Almedina, Coimbra, 1980; *Princípios fundamentais do Direito Administrativo*, Forense, Rio de Janeiro, 1977; *Estudos de História da Administração Pública Portuguesa*, Coimbra Editora, Coimbra, 1994 (org. de DIOGO FREITAS DO AMARAL).

CANOTILHO, J.J. GOMES, *Direito Constitucional*, 6ª Ed., Almedina, Coimbra, 1995.

CANOTILHO, J.J. GOMES/MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1993.

CARDOSO, JOSÉ ALVES, *O Visto do Tribunal de Contas em Portugal – Algumas notas*, in Scientia Iuridica, Vol. XXXIX, nº 223/228, Jan./Dez., 1990, pags. 76 a 85.

CARDOSO, JOSÉ ALVES/SANTOS, M. SIMAS, *Legislação das Finanças Públicas anotada*, Ed. Rei dos Livros, Lisboa, 1990.

CARMO, JOÃO FRANCO DO, *Contributo para o estudo da responsabilidade financeira*, in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 23, Jan./Set., 1995, págs. 35 e segs..

CARP, RUI, *Prefacio* a *Reforma do Tribunal de Contas*, Ed. Ministério das Finanças, Lisboa, 1989.

CARVALHO, ANTÓNIO JOAQUIM, *A auditoria no controlo das finanças públicas* (Comunicação apresentada no *Seminário Internacional sobre controlo financeiro e auditoria*), Lisboa, 1992.

CASCALHO, JOSÉ MORAIS, *Tribunal de Contas*. Ed. Rei dos Livros, Lisboa, 1986.

CAUPERS, JOÃO, *A Administração periférica do Estado*, Aequitas/Editorial Notícias, Lisboa, 1994; *Estado de Direito, ordenamento do territorio e direito de propriedade*, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, n.º 3, Junho, 1995; *Direito Administrativo*, 3.ª Ed., Editorial Notícias, Lisboa, 1998.

CORREIA, FERNANDO ALVES, *Do* Ombudsman *ao Provedor de Justiça*, in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro*, Coimbra, 1980, págs. 133-229.

COSTA, MANUEL EDUARDO FERREIRA DA, *Os poderes de fiscalização e julgamento de contas nas finanças locais*, Lisboa, 1959.

CUNHA, ERNESTO, *Prefácio* a *Colectânea de Jurisprudência – Fiscalização prévia, 1990--91*, Vol. I, Tomo I, Ed. do Tribunal de Contas – Secção Regional da Madeira, Funchal, 1994; *Implicações da integração europeia no âmbito da actividade do Tribunal de Contas de Portugal*, in *Anais do Seminário Internacional de Controle Externo*, Ed. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Novembro, 1995.

DELGADO, JOAQUIM, *Legislação do Tribunal de Contas com anotações*, 2.ª Ed., Ed. Imprensa Nacional de Lisboa, 1950.

ESTORNINHO, MARIA JOÃO, *A fuga para o direito privado. Contributo para o estudo da actividade de direito privado da Administração Pública* (Dissertação de Doutoramento), Almedina, Coimbra, 1996.

FARINHA, JOÃO DE DEUS PINHEIRO, *O Tribunal de Contas*, in Polis, Vol. V; *O Tribunal de Contas na Administração Portuguesa*, in *Democracia e Liberdade*, n.º 11, págs. 29 e segs.; *Posição do Tribunal de Contas na estrutura do Estado*, in *El Tribunal de Cuentas de las Comunidades Europeas y los Tribunales de Cuentas de los Paises miembros: competencias y relaciones*, Ed. Tribunal de Cuentas, Madrid, 1986, págs. 161-164.

FERREIRA, EDUARDO PAZ, *A afectação das receitas das privatizações*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 7/8, Jul./Dez. 1990, págs. 15-29; *O controlo das subvenções financeiras e dos benefícios fiscais*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 1, Jan./Mar., 1989, págs. 21-85; *Da divida pública e das garantias dos credores do Estado*, Almedina, Coimbra, 1995.

FERREIRA, HENRIQUE ANTUNES, *Comunicar para conhecer*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 23, Jan./Set., 1995, págs. 271-294.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 1986; *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, 4.ª Ed., Almedina, Coimbra, 1992; *O controlo da Administração Pública em Portugal*, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, e in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 19/20, Jul./Dez., 1993, Tomo I, págs. 115-161; *O Tribunal de Contas na encruzilhada legislativa*, prefácio a *Tribunal de Contas. Legislação anotada*, Almedina, Coimbra, 1990, de JOSÉ TAVARES E LÍDIO DE MAGALHÃES; *Dinheiros públicos, julgamento de contas e controlo financeiro no espaço de Língua Portuguesa*, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1995; *O modelo de controlo financeiro externo nos Países de Língua Portuguesa*, in *Revista do Tribunal de Contas de Macau*, Abril, 1995; *O presente e o futuro das Instituições de Controlo Financeiro com natureza jurisdicional - Notas sobre a jurisdição financeira num Mundo em mudança*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1993 (e in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 19/20, Tomo I, Jul./Dez. 1993, págs. 33 e segs.); *Reforma do Tribunal de Contas. Alguns textos (1986-1989)*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1990; *Reforma do Tribunal de Contas* (Intervenção na 3ª Conferência da *FEE-Public Sector Committee*), Lisboa, 1991; *Os Tribunais de Contas de Portugal e da União Europeia no contexto dos sistemas de controlo financeiro*, in *Revista do Tribunal de Contas da União*, Edição Comemorativa, Brasília, 1995, págs. 78 e segs.; *Auditoria e integração. A experiência da integração europeia* (comunicação apresentada no *II Congresso Internacional de Auditoria Integrada*, Buenos Aires, Junho 1995), in *Revista do Tribunal de Contas*, nº 23, Jan./Set. 1995; *Para repensar o «Visto»*, in *Revista do Tribunal de Contas*, nºs 15/16, Jul./Dez., 1992; *O controlo financeiro e a organização judiciária em Macau*, in *Revista do Tribunal de Contas*, nºs 15/16, Jul./Dez., 1992, págs. 15-60; *Legislação fundamental do Tribunal de Contas da República de Cabo Verde*, in *Revista do Tribunal de Contas*, nºs 5/6, Jan./Jun. 1990, págs. 37 e segs., e nºs 15/16, Jul./Dez. 1992, págs. 65 e segs.; *Nove anos de um esforço de reforma*, Lisboa, 1995.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/BARROS, MANUEL FREIRE, *O Tribunal de Contas. Evolução e situação actual*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/LAVRADOR, RODOLFO/CALHEIROS, J.M. ALBUQUERQUE/CABO, S. GONÇALVES DO, *Finanças Europeias*, Vol. I, *Introdução e Orçamento*, Almedina, Coimbra, 1994.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/PAIXÃO, JUDITE CAVALEIRO, *Magistrados, Dirigentes e Contadores do Tribunal de Contas e das Instituições que o precederam*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/PAIXÃO, JUDITE CAVALEIRO/SANTOS, MARIA FILOMENA TAVARES, *Origem e evolução do Tribunal de Contas de Portugal*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1993.

FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/TAVARES, JOSÉ, *Orçamento*, in DJAP, Vol. VI; *Introdução* a *Tribunais de Contas e Instituições congéneres em diferentes Países*, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1992, de ZULMIRA QUEIRÓZ; *O Tribunal de Contas*, in *O Tribunal de Contas – Tradição e modernidade*, Ed. do Tribunal de Contas, 1993.

GARCIA, MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO DIAS, *Da justiça administrativa em Portugal. Sua origem e evolução*, Ed. Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 1994; *Os procedimentos cautelares. Em especial, a suspensão da eficácia do acto administrativo*, in *Direito e Justiça*, Vol. X, Tomo I, 1996, págs. 195-212; *A responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas*, Ed. Conselho Económico e Social, Lisboa, 1997.

GONÇALVES, MARIA MANUELA MATEUS, *O processo no Tribunal de Contas*, in *Boletim Trimestral do Tribunal de Contas*, n.º 32, Dez., 1987, págs. 7 e segs..

GONÇALVES, NUNO BAPTISTA, *Do negocio sob condição*, Edições Castilho, Lisboa, 1995.

GONÇALVES, PEDRO COSTA - *Vide* OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE.

GOUVEIA, JORGE BACELAR, *As Constituições dos Estados Lusófonos*, Aequitas/Editorial Notícias, Lisboa, 1993.

HESPANHA, MARIA DA GRAÇA, – *Vide* TAVARES, JOSÉ/HESPANHA, MARIA DA GRAÇA/LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO.

LEAL-HENRIQUES, MANUEL, *Fiscaliza ção e controlo financeiro em Macau - Um pouco de História*, in Tribunal de Contas de Macau, *Revista Comemorativa do 2º Aniversário*, Macau, 1995.

LOPES, HELENA ABREU, *Regime jurídico das despesas públicas com aquisições*, Lisboa, 1996.

LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO, – *Vide* TAVARES, JOSÉ/HESPANHA, MARIA DA GRAÇA/LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO.

MAGALHÃES, LÍDIO DE, *Notas sobre responsabilidade financeira*, separata da *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 5/6, Jan./Jun., 1990, págs. 5-23. *A fiscalização prévia do Tribunal de Contas – Algumas questões*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 19/20, Jul./Dez. 1993, Tomo I, págs. 259 e segs.

MAGALHÃES, LÍDIO DE/TAVARES, JOSÉ – *Vide* TAVARES, JOSÉ/MAGALHÃES, LÍDIO DE.

MARTINS, GUILHERME D'OLIVEIRA, *O Ministério das Finanças. Subsídios para a sua História no bicentenário da criação da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda*, Lisboa, 1988; *Operações de tesouraria – Caracterização e controlo*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs 11/12; *Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa*, Vol. I, Lisboa, 1983/84; Vol. II, Lisboa, 1984/85.

MARTINS, JOSÉ MANUEL, *Modernização e desenvolvimento no Tribunal de Contas*, in *Informação e Informática* n.º 13, 1994, págs. 26-31.

MARTINS, M. ABRANCHES, *Em Portugal houve sempre fiscalização de contas*, Lisboa, 1959.

MEDEIROS, ARMANDO CÂNDIDO DE, *A fiscalização jurídico-financeira superior na execução dos planos de desenvolvimento económico e social*, Lisboa, 1959.

MENDES, JOÃO DE CASTRO, *Condição necessária, impossível e indeterminável*, in *Direito e Justiça*, n.º 1, 1980; *Da condição*, BMJ, n.º 236.

MIRANDA, JORGE, *Funções, órgãos e actos do Estado*, AAFDL, Lisboa, 1990; *Direito da Economia*, Lisboa, 1982-83; *Textos históricos de Direito Constitucional*, 2.ª Ed., INEM, Lisboa, 1990; *Constituições Portuguesas*, in *Polis*, Vol. I, págs. 1170-1180.

MORAIS, LUIS, *Privatização de empresas públicas – Seu controlo e supervisão. Estudo Comparado e de Direito português*. Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1994.

MOREIRA, ALZIRA, *Subsídios para a História do Tribunal de Contas* (Colectânea de artigos publicados no *Boletim Trimestral*

MOREIRA, VITAL – *Vide* CANOTILHO, J.J. GOMES/MOREIRA, VITAL.

MORENO, CARLOS, *O Tribunal de Contas e o controlo das despesas públicas*, in *Revista da Administração Pública*, n.º 23, Jan./Mar. 1984; *O controlo do Tribunal de Contas das Comunidades*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 4, Out./Dez., 1989, págs. 11-30; e *O Tribunal de Contas das Comunidades Europeias*, in *Competir - Informação para a industria*, Ano III, n.º 1, Jan./Abr., 1992, pags. 23 e segs.; *Participação do Sector Privado no controlo financeiro público e nas privatizações em Portugal*, in RTC, n.º 25, Jan./Jun., 1996, Tomo I, págs. 19-34; *O sistema nacional de controlo financeiro*, Ed. UAL, Lisboa, 1997; *Finanças Públicas, Gestão e controlo dos dinheiros publicos*, Ed. UAL, Lisboa, 1998.

NETO, JOÃO MANUEL FERNANDES, *O controlo na Administração autarquica*, in RTC, nº 26, Jul./Dez., 1996, pags. 19-36.

NEVES, CASTANHEIRA *O instituto dos assentos e a função juridica dos Supremos Tribunais*, Coimbra, 1983.

NUNES, TERESA, *A experiência portuguesa de controlo da gestão da dívida e as técnicas «value for money», in Revista do Tribunal de Contas*, n.º 23, Jan./Set., 1995, págs. 19-34.

OLIVEIRA, ARTUR ÁGUEDO DE, *O Centenário do Tribunal de Contas*, Lisboa, Editorial Império, 1949; *Le contrôle exercé par le "Tribunal de Contas" et l'"Assembleia Nacional" du Portugal sur les Comptes généraux de l'État*, Imprensa Nacional, Lisboa, 1957; *A fiscalização financeira preventiva no direito português*, Lisboa, 1959.

OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE, *Direito Administrativo*, Vol. I, 1980; *A impugnação e anulação contenciosa dos regulamentos*, in *RDP*, Ano I, n.º 2, 1986.

OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE/GONÇAVES, PEDRO COSTA/AMORIM, J. PACHECO DE, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, Vols. I e II, Almedina, Coimbra, 1993 (Vol. I) e 1995 (Vol. II); 2.ª Edição (actualizada, revista e aumentada), Almedina, Coimbra, 1997.

RAU, VIRGINIA, *A Casa dos Contos*, Coimbra, 1951; *Os três mais antigos Regimentos dos Contos (1389, 1419, 1424)*, Lisboa, 1959; *Regimento da Casa dos Contos de Goa, 1589*, separata do n.º 9 da *Revista do Centro de Estudos Económicos*, Lisboa, 1949.

RIBEIRO, JOÃO PINTO, *Controlo financeiro externo da dívida pública*, in *Juris et de Jure*, UCP, Porto, 1998.

RIBEIRO, J.J. TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989.

SOARES, ROGÉRIO GUILHERME EHRHARDT, *Interesse público, legalidade e mérito*, Coimbra, 1955; *Direito Administrativo*, 1978; *A Administração Pública e o procedimento administrativo*, in *Scientia Iuridica*, Tomo XLI, 1992, n.ºs. 238/240, págs. 195-205; *Administração Pública e controlo judicial*, in RLJ, Ano 127º, n.º 3845, Dez., 1994, págs. 226-233.

SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Tribunal de Contas – "Quisto da democracia"*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs. 21/22, Jan./Dez. 1994; *Lei do procedimento do Tribunal de Contas (fiscalização prévia). Subsídios*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs. 21/22, Jan./Dez. 1994, págs. 49 e segs.; *O futuro do Tribunal de Contas*, separata da *Revista do Tribunal de Contas*, nºs. 21/22, Jan./Dez., 1994, págs. 97 e segs.; *Controlo orçamental e instrumentos de gestão financeira*, in *Revista do Tribunal de Contas*, n.ºs. 17/18, Tomo I, Jan./Jun., 1993, págs. 13-30; *Controlo externo das finanças públicas: o Tribunal de Contas*, separata do *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, 1997; *As garantias de independência dos Tribunais de Contas (a experiência portuguesa)*, in RTC, n.º 26, Jul./Dez., 1996, págs. 363-373; *Os Tribunais de Contas e as privatizações (a experiência portuguesa)*, in RTC, n.º 26, Jul./Dez., 1996, págs. 377-397; *O controlo externo das finanças públicas: o Tribunal de Contas*, Lisboa, 1996; *O Ministério Público junto ao Tribunal de Contas no Direito Comparado*, Lisboa, 1999; *Características do sistema português de controlo superior das finanças públicas*, Lisboa, 1999.

SOUSA, MARCELO REBELO DE, *Lições de Direito Administrativo*, I, Lisboa, 1994/95, págs. 343-344.

TAVARES, JOSÉ, *O Tribunal de Contas português no contexto comunitário*, in *Boletim Trimestral do Tribunal de Contas*, nº 28, 1986; *Estudo da organização da Administração Pública portuguesa face às Comunidades Europeias*, in *Boletim Trimestral do Tribunal de Contas*, nº 27, 1986; *Direito do Ambiente, Administração Pública e garantias de legalidade e dos particulares*, in *Revista Jurídica do Urbanismo e do Ambiente*, Nº 4, Dezembro, 1995; *Administração Pública e Direito Administrativo*, 2ª Ed., Almedina, Coimbra, 1996; *Tribunal de Contas*, in DJAP, Vol. VII, Lisboa, 1996, e in *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 25, Jan./Jun. de 1996; *A tutela administrativa sobre as autarquias locais. Necessidade de mudança?* (Intervenção no Seminário promovido pela *Associação Nacional dos Municípios Portugueses*), in RTC, n.º 25, Jan./Jun., 1996; *Administração, fiscalização e responsabilidade. Alguns aspectos relativos ao Tribunal de Contas e à Administração Pública*, Lisboa, 1996; *Sistema nacional de controlo: controlo interno e controlo externo*, in RTC, N.º 26, Jul./Dez., 1996, pp. 58-83; *Administração, controlo, avaliação e responsabilidade*, Lisboa, 1997; *Estudos Jurídico--Políticos*, Ed. UAL, Lisboa, 1996; *Tribunal de Contas. Do visto em especial — Conceito, natureza e enquadramento na actividade de administração*, Almedina, Coimbra, 1998.

TAVARES, JOSÉ/FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA – *Vide* FRANCO, ANTÓNIO DE SOUSA/TAVARES, JOSÉ.

TAVARES, JOSÉ/HESPANHA, MARIA DA GRAÇA/LOPES, MARIA DA CONCEIÇÃO, *Tribunal de Contas*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1991.

TAVARES, JOSÉ/MAGALHÃES, LÍDIO DE, *Tribunal de Contas. Legislação anotada*, Almedina, Coimbra, 1990; *Metodologia para a detecção de fraudes*, in *Encuentro con las Entidades Fiscalizadoras Superiores de America* (Sevilha, 22-26 Junho 1988), Ed. Tribunal de Cuentas, Madrid, 1989.

TEIXEIRA, ANTONIO BRAZ, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 2ª reimp., AAFDL, Lisboa, 1992; *Introdução ao Direito Financeiro*, 1980.

TEIXEIRA, JOSÉ LUIS DA SILVA, *Regime da fiscalização prévia — Notas breves*, in Tribunal de Contas de Macau, *Revista Comemorativa do 2º aniversário*, Macau, 1995.

TRIBUNAL DE CONTAS, *Revista do Tribunal de Contas* (actualmente de periodicidade semestral); *Planos de Acção e Relatórios de Actividades* (anuais); *INTOSAI - Conclusões dos Congressos*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1991; 2ª Ed., Lisboa, 1996; *I Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995. Catálogo da Exposição *1389-1989. 600 Anos, Tribunal de Contas*, Lisboa, 1989; *As Contas na História - Colectânea de legislação sobre o Tribunal de Contas*, 4 Vols., Lisboa, 1995-1996; *Anuário 1994*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1995; *Colectâneas de acordãos: Instruções do Tribunal de Contas*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1994; *Resoluções do Tribunal de Contas*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1994; *O sistema de controlo sucessivo*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1994; *Reforma da administração financeira do Estado – Relatório de acompanhamento*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1994; *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Vol. I, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1999; Publicações relativas aos *Encontros* dos Tribunais de Contas da CPLP; *SISPLAN – Sistema de planeamento*, Ed. Tribunal de Contas, Lisboa, 1998.

VIRTUDES E FRAGILIDADES DO ACTUAL SISTEMA DE CONTROLO DOS DINHEIROS PÚBLICOS

por

Amável Raposo

Conferência de 28 de Setembro de 1999

VIRTUDES E FRAGILIDADES DO ACTUAL SISTEMA DE CONTROLO DOS DINHEIROS PÚBLICOS

"Man is a history-making creature who can neither repeat his past nor leave it behind"
(W.H.AUDEN, poeta inglês 1907-73)

O Tribunal de Contas foi criado por decreto de 10 de Novembro de 1849 e viu a partir daí o nome alterado por 2 vezes: Conselho Superior da Administração Financeira do Estado, de 1911 a 1919 e Conselho Superior de Finanças de 1919 a 1930.

Mas a história do Tribunal é mais antiga: ele é herdeiro da Casa dos Contos que remonta a 1389, a que sucedeu o Erário Régio em 1761, a que se seguiu o Tribunal do Tesouro Público em 1832, este substituído pelo Conselho Fiscal de Contas em 1844[1].

Porque estruturante do próprio Estado, os regimes passam mas o Tribunal fica.

Hoje, na democracia policêntrica que é a nossa, com o estatuto de independência e a sua competência essencial bem firmadas na Constituição, o Tribunal de Contas pode afirmar-se insubstituível e incontornável.

Ao longo destes 150 anos, o Ministério Público tem acompanhado o Tribunal.

Hoje, com a autonomia de agir que resulta do seu próprio estatuto. Mas integrado no Tribunal. E empenhado e solidário em relação aos objectivos a atingir. E porque outros não tem que não os objectivos do próprio Tribunal, naturalmente que o

1 Sobre as várias reformas do Tribunal, incluindo das Instituições que o precederam, podem ver-se os trabalhos da Chefe de Arquivo e Biblioteca, ALZIRA MOREIRA, publicados no Boletim trimestral entre 1983-6 e depois coligidos sob o título "Subsídios para a História do Tribunal de Contas" em edição policopiada do Tribunal, bem como a síntese preparada por SOUSA FRANCO, EDITE PAIXÃO, MARIA FILOMENA SANTOS, Origem e evolução do Tribunal de Contas de Portugal, ed. T. Contas, 1992. Tambem, SOUSA FRANCO e EDITE PAIXÃO, Magistrados, Dirigentes e Contadores do Tribunal de Contas e das Instituições que o precederam", ed. T.Contas, 1995, E ainda As Contas na História, Colectânea de Legislação sobre o Tribunal de Contas, recolha em 4 vol.s feita sob a orientação de SOUSA FRANCO e editada pelo Tribunal em 1995.

ministério público, na parte que lhe toca, se vê como co-responsável por eles e que se regozija ou se sente penalizado, conforme sejam ou não conseguidos. Daí que deva reflectir sobre as condições de que depende a prossecução desses objectivos e sobre o que do ministério público se espera para que eles se realizem.

Nesse sentido interpretei e aceitei o tão honroso quanto responsabilizante convite que me foi feito para intervir nesta sessão. Convite que penhoradamente agradeço a Sua Excelência o Conselheiro Presidente por me permitir associar o olhar do ministério público a outros que, de dentro e de fora, vêm reflectindo o nosso Tribunal, o seu passado, o seu presente e o que nós podemos fazer para lhe dar futuro.

Numa sessão que se insere no aniversário do Tribunal, pareceu-me adequado fazer um esforço para perceber o sentido da evolução, para identificar o que nela é conjuntural e o que se vem consolidando como duradouro, se não perene ou permanente. E para tomar consciência do que ainda persiste como dificuldade ou como problema.

Desafio para mim, só há 3 anos no Tribunal, exorbitante. Mas bem à medida da ilustrissima audiência a que tenho a honra de me dirigir. E o único que vale a pena para todos nós que, dando ao Tribunal uma parte das nossas vidas, ansiamos que esse esforço responda ao que dele esperam os cidadãos e os contribuintes.

O Tribunal de Contas foi criado há 150 anos para, como entidade independente, garantir o controlo dos dinheiros públicos[2].

Do Conselho Fiscal de Contas, que o Tribunal substituiu, fora 5 anos antes no-

2 O relatório apresentado à Rainha a justificar o Decreto de 10/11/1849, depois de salientar o carácter indispensável do Tribunal de Contas "nos Governos representativos", representava assim o objectivo essencial da criação do Tribunal: "era necessário alargar a esphera da sua acção, definir com clareza e precisão as suas attribuições, fixar a sua jurisdicção, e revestir os seus membros dos attributos que constituem a independência dos julgadores".

meado Presidente o Conde do Tojal, Ministro da Fazenda. Em 28 de Junho de 1849 o deputado AGOSTINHO ALBANO SILVEIRA PINTO, designando de "fantasma", "ilusão" e "entidade nula" Instituição que dependendo do Governo tivesse a pretensão de o controlar, prenunciava assim na Câmara dos Deputados o nascituro Tribunal de Contas: "E se porventura houver ocasião (e desgraçadamente muitas se têm observado) em que a aplicação dos dinheiros públicos não esteja conforme com as leis, o Tribunal de Contas, quando tratar das contas desse respectivo ministério, tem a indispensável obrigação de o dizer; mas para isso é preciso que tenha plena liberdade no exercício das suas funções"[3].

O que, acrescentava o deputado, só seria possível se os seus membros gozassem das garantias dos juizes.

Nessa linha, o Decreto de 10 de Novembro de 1849, propondo-se revestir os membros do tribunal dos "atributos que constituem a independência dos julgadores"[4] incumbiu ao Rei a nomeação do Presidente e dos Conselheiros, declarou-os "perpétuos", e incompatíveis "com quaisquer outras funções de Administração ou de Justiça" e equiparou-os em honras e prerrogativas ao Presidente e aos Conselheiros do Supremo Tribunal de Justiça[5].

As muitas leis e regimentos que a partir de então regeram o tribunal quase sempre afirmaram a sua independência.

Mas nem sempre a prática reflectiu as intenções.

A reforma de 1930-33 também a proclamava[6].

E nesse sentido serão de reconhecer a recuperação do nome "Tribunal de Contas" que se havia perdido em 1911, a jurisdição do tribunal sobre todo o território,

3 Citado por ALZIRA MOREIRA, O Conselho Fiscal de Contas, Bol.Trib Contas nº 20-DEZ.1984.

4 Da exposição de motivos do Decreto de 10/11/1849.

5 Artºs 10º, 15º, 17º, 18º do Decreto de 10/11/1849.

6 Decretos nºs 18 962, de 25/10/1930 e 22 257, de 25/2/1933.

a "serventia vitalícia" dos juizes, as suas incompatibilidades, a especialização que passou a ser-lhes exigida, a retirada de competência aos ministros para contornarem as recusas de Visto como previsto no Regimento de 1915 e ainda a caracterização das decisões e acordãos do Tribunal como "julgamentos e sentenças dos tribunais de justiça".

Só que, com precisão cirúrgica e o subversivo toque de mágica com que transfigurou tantas outras Instituições da República, Oliveira Salazar logo dotou o renascido Tribunal de Contas dos liames que o haviam de manietar "a bem da Nação":

- a inserção no Ministério das Finanças
- a nomeação do presidente do tribunal, do vice-presidente e dos juizes pelo Ministro das Finanças
- o poder regulamentador do Ministro das Finanças
- a competência dada ao Conselho de Ministros de manter acto ou decisão feridos com recusa de Visto
- o regime de responsabilidade civil e criminal dos juizes que, contra lei expressa ou contra jurisprudência fixada, concedessem o Visto.

Só a Constituição de 1976 reabriu caminho à independência de que a nossa Instituição hoje goza. Num processo que não foi fácil e só consolidado com a Lei 86/89, de 8 de Setembro. Em 1976 o Tribunal era integrado como Serviço na Secretaria de Estado das Finanças[7]. E, no mesmo ano, o regime de "serventia vitalícia" dos juizes, que o Decreto n.º 22 257 de 25/2/33 recuperara do estatuto originário do Tribunal, passava a nomeação, pelo Ministro das Finanças, por períodos renováveis de 3 anos[8].

7 Artº 3º, 2, e) do DL 49-B/76, 20JAN.

8 Artº 1º do DL 91/76, 29JAN.

Hoje, a independência é real e não meramente formal: o tribunal é dotado de autogoverno, os seus juizes são imunes a pressões de outros poderes, o Ministério Público rege-se por critérios de legalidade e de estrita objectividade.

E o próprio pessoal dirigente, técnico e administrativo de apoio, por via do autogoverno, da superintendência hierárquica do Presidente e da dependência funcional em relação aos magistrados, está hoje solidamente inserido nos desígnios da Instituição. Em particular os auditores do Tribunal e quantos directamente participam nas funções de controlo, os quais, embora dentro de uma hierarquia própria, são isentos no seu agir e imunes aos que tentem desviá-los dos objectivos em cuja realização participam.

Como o Prof. da Universidade de Madrid JUAN ZORNOZA recentemente salientava a independência visa evitar toda a influência que não decorra da lei e da técnica e há-de abranger todos os que participam no controlo[9].

Sendo a independência dos tribunais comuns arquétipo ou, como o Prof. GUY CARCASSONE prefere, protótipo da independência dos Tribunais de Contas[10], poderia pensar-se que apenas no exercício da função jurisdicional o nosso Tribunal gozaria de tal prerrogativa. Não é assim. A independência é imanente a toda a sua actuação: o Tribunal é tão independente quando dá ou recusa o Visto ou quando julga as infracções financeiras como quando aprova pareceres ou relatórios, quando audita ou quando controla[11].

Com o actual estatuto de independência, o Tribunal tem condições para fazer um controlo credível e transparente.

Credível porque quem controla não se sente condicionado por quem é controlado; transparente também por isso e graças ao processo decisório e à publicidade dos planos de acção e, em geral, de todas as acções, relatórios e decisões.

9 Conferência no IV Congresso EUROSAI (Paris, 31MAI-3JUN99)

10 Conferência, conforme nota anterior.

11 Ver SOUSA FRANCO, Finanças Públicas e Direito Financeiro, Almedina 1995, Vol. I, pág. 461.

Ao nível da independência, ao fim destes 150 anos, em boa parte regredindo à origem, cumpriu-se o caminho que havia a percorrer.

Sem prejuízo de aperfeiçoamentos sempre possíveis na lei ou na prática.

Na prática, é indispensável que a independência que caracteriza o Tribunal constitua rigorosa norma de agir de todos os que nele trabalham. Ao nível ou acima do que deve passar-se nos restantes Tribunais. É que, como os factos já mostraram, o Tribunal de Contas, por não ser entidade passiva, antes ter iniciativa na selecção de quem controla e de como controla, é alvo fácil de suspeições de parcialidade. Que importa, no planeamento e na sua execução, esvaziar: no planeamento, sustentando-o em critérios de recognoscível lisura e imparcialidade, na execução, por via da boa técnica, do rigor, da objectividade e da verificabilidade da consistência dos juízos que o Tribunal formula.

Na lei, será de rever o sistema de recrutamento dos juizes: o actual[12], por via do excesso das fontes de recrutamento, da graduação por grupos e da inerente nomeação sucessiva a partir deles, e ainda por, em certos casos, suprir com formação académica a falta de experiência, fomenta a diversidade em detrimento da qualidade e das necessidades do Tribunal, bem podendo suceder que o tribunal tenha de preterir, como juizes efectivos, sábios e experientes juizes auxiliares por candidatos com inferior mérito e sem poderem oferecer iguais garantias de adaptação ao cargo ou que candidatos com mérito de excelência na graduação do seu grupo hajam de ceder o passo a candidatos de outro grupo no nível da suficiência.

Também o vínculo excessivamente precário dos juizes auxiliares, quando têm de reunir requisitos iguais aos dos juizes efectivos, se afigura pouco compatível com a garantia de independência e de dignidade funcional que a lei lhes deve assegurar[13].

12 Artº 19º da Lei 98/97.

13 Artº 23º da Lei 98/97.

Além de independente, o Tribunal é soberano. O que exclui, salvo o controlo da constitucionalidade, que as suas decisões possam ser sindicadas por outros poderes.

A soberania advem do exercício da função jurisdicional, a cargo da 1.ª Secção, em sede de Visto, da 3.ª Secção e do Plenário Geral[14].

Como o Conselheiro JOSÉ TAVARES justamente assinalou em anterior sessão, a 2.ª Secção tem hoje características que a aproximam de uma Auditoria Geral.

Se a 1.ª Secção tem o exclusivo da fiscalização prévia, à 2.ª Secção cabe o exclusivo da fiscalização sucessiva na fase anterior à acusação do Ministério Público. A abrangência da sua acção mostra como é nuclear e decisivo o papel dela quer em termos de mero controlo financeiro quer em termos de efectivação de responsabilidades.

A circunstância de a 2.ª Secção não tomar decisões vinculativas não autoriza os responsáveis dos Serviços a desvalorizar em meras opiniões os juízos e recomendações constantes dos Relatórios aprovados. Por um lado, a 2.ª Secção quando aprova os seus relatórios ou quando sanciona os de outras entidades não actua como instância consultiva, antes como orgão de controlo financeiro e numa posição de indiscutível supremacia em relação às entidades controladas; por outro, não pode omitir-se que ao fixar os factos que o Ministério Público há-de levar à acusação e ao qualificá-los como infracção financeira, a 2.ª Secção funciona como instância inserida no processo de responsabilização financeira.

14 Que a função da 3ª Secção é jurisdicional e pacífico. Ela está incumbida do "julgamento dos processos de efectivação de responsabilidades e de multa" (artº 15º, 1, c)), por juiz singular em 1ª instância (artº 79º, 2, 3) e por colectivo de juízes em recurso (artº 79º, 1), mediante "processo jurisdicional", como tal designado pela lei (artºs 89º-95º), tudo normas da Lei 98/97. As especiais exigências ligadas ao exercício da função jurisdicional levaram o legislador a dar prioridade na colocação na 3ª Secção aos juízes oriundos das magistraturas (artº 15º, 4 da Lei 98/97). A natureza das funções da 1ª Secção é complexa: função jurisdicional, embora como tal não reconhecida por todos os autores – ver JOSÉ TAVARES, o Tribunal de Contas, Almedina, 1998, pág. 122-184 – quando intervem em sede de visto prévio, e o que designaria de "função parajurisdicional", por não me parecer que possa assimilar-se à função administrativa, quando, em fiscalização concomitante e num quadro de acção idêntico ao da 2ª Secção, leva a cabo auditorias e aprova relatórios que podem dar lugar a efectivação de responsabilidades financeiras. O Plenário Geral exerce a função jurisdicional no âmbito do poder disciplinar sobre os juízes e quando fixa jurisprudência em recurso extraordinário perante decisões opostas em matéria de concessão ou de recusa de visto e de responsabilidade financeira (artºs 75º, e), f) e 101º-103º da Lei 98/97).

A clara separação de águas entre as 3 Secções do Tribunal tende a deixar no escuro um princípio de unidade que vemos bem presente na actual lei.

Princípio que o tribunal tem de saber preservar como penhor de coerência e coesão internas e de afirmação externa. Unidade de que o Plenário Geral deve ser garante ao nível do planeamento das 1.ª e 2.ª Secções, ao nível das regulamentações internas de cada Secção e ao nível da fixação de jurisprudência.

Unidade que, ao nível do exercício das competências de cada Secção, depende de um eficiente e fluído sistema de informação que permita canalizar para cada processo a análise ou o julgamento que o tribunal tenha já produzido sobre o mesmo acto, a mesma pessoa ou a mesma questão.

A coerência dos juízos de legalidade, independentemente do momento ou do método de fiscalização, é a única forma de esvaziar reparos porventura injustos mas que ferem os tímpanos de que uma estrutura do Tribunal sanciona o que outra a seguir censura.

Supondo que, em sede de fiscalização prévia, se examinou um contrato e se formou dele um juízo positivo de legalidade, a fiscalização ulterior dos mesmos factos deveria, por princípio, limitar-se a constatar esse juízo e a extrair dele as devidas consequências. Até porque não existindo neste âmbito processo próprio para dirimir com eficácia externa divergências de entendimento nada se ganha em levá-las ao exterior do Tribunal. O que não obsta ao aprofundamento interno das questões.

É ainda em termos de unidade e de complementaridade que analisamos as relações que, no domínio das infracções financeiras, intercedem da 1.ª e da 2.ª Secções para o Ministério Público.

Soberania, independência, unidade e coerência no planeamento e na acção, são as condições de base para o bom funcionamento do tribunal e para a sua

imagem pública. A força e a legitimidade de acção que o Tribunal daí retira são inquestionáveis, sendo que a boa imagem do Tribunal depende tanto da competência e justeza que se desprendem das acções, das recomendações, dos juízos e das sentenças como da capacidade de relacionamento com a comunicação social e a opinião pública, delas colhendo sinais motivadores de intervenção e para elas canalizando o que deva ser difundido por haver interesse público ou pelo impulso de persuasão e eficácia que o follow up dos media normalmente assegura.

Porque a independência não recusa interdependência, a actual Lei apostou forte na colaboração com entidades estranhas ao Tribunal, conceito que se distingue da coadjuvação pelo carácter unilateral desta em contraponto ao carácter bilateral daquela.

Colaboração, antes de mais, com o orgão de controlo político, a Assembleia da República, à qual o tribunal, preparando o parecer da Conta Geral do Estado e da própria Assembleia, presta assessoria técnica indispensável ao julgamento político que a ela compete. É tradição que vem de longe, já no decreto que criou o Tribunal se prevendo que a declaração geral que ele profere em cada ano sobre as contas de cada um dos Ministérios, uma vez instruída com as observações dos Ministros, seria presente ao Rei e às Câmaras Legislativas[15].

O que não se compreende bem é a praxe parlamentar de aprovar em uma linha as Contas Gerais do Estado, sem tratamento visível das anomalias, irregularidades ou ilegalidades suscitadas pelo Tribunal.

Note-se que, a partir da Lei 98/97, de 26 de Agosto, evidenciando os Pareceres do Tribunal factos constitutivos de responsabilidade financeira, a Assembleia da República deverá, nomeadamente, examinar a eventual comunicação ao Ministério Público para efectivação dessa responsabilidade[16].

15 Artº 23º do Decreto de 10/11/1849.

16 Artº 5º, 3 da Lei 98/97.

Relevante reduto da colaboração com o Parlamento e o Governo, é a proposição de medidas administrativas e legislativas indispensáveis ao aperfeiçoamento do controlo financeiro, competência que é do Plenário Geral e que, sendo da iniciativa do Tribunal, se distingue dos pareceres que a Comissão Permanente pode oferecer a solicitação da Assembleia da República ou do Governo[17]. Uma só medida que seja bem aferida na sua motivação e nos seus efeitos pode valer, em resultado efectivo, muitas acções de controlo.

Pela sua experiência e pela posição que ocupa, o Tribunal tem uma visão clara dos obstáculos que condicionam o controlo, de mecanismos preventivos que poderiam adoptar-se, de leis que sendo bem intencionadas não funcionam, de exigências processuais desproporcionadas quando, pela natureza das coisas, relevantes interesses do Estado, ao nível do património ou da transparência, foram com suficiente verosimilhança postergados.

O sistema de controlo tem de assentar no princípio de que é quem presta contas que deve demonstrar que utilizou bem os dinheiros a seu cargo e se há dinheiros que embora tendo contrapartidas foram utilizados à revelia de dispositivos essenciais aplicáveis (vg falta de concurso público, contratação indevida de funcionários, dispêndios não orçamentados) pôr a cargo do Ministério Público o ónus de provar que daí resultaram prejuízos para a comunidade nacional afigura-se protecção excessiva dos dirigentes e gestores públicos. Na prática, pela dificuldade que existe em quantificar os prejuízos, corre-se o risco de o Estado não ser ressarcido e de os infractores poderem concluir que o "crime compensa".

Como em tudo, também no controlo financeiro tem que haver equilíbrio: nem sobrevalorização cautelar dos interesses financeiros do Estado em prejuízo da pessoa, nem excesso garantístico desta em prejuízo da colectividade.

17 Art's 6º, d), 75º, g), h) e 5º, 2 da Lei 98/97, 26AGO

Nada nos autoriza a questionar as boas intenções do legislador, mas quantas vezes não temos a sensação, porventura injusta, de que é ele a esvaziar ou a afrouxar em demasia os mecanismos do controlo?

- Quando, perante sérias suspeições de irregularidades em serviços públicos, aligeira o controlo, transfigurando serviços ou institutos em empresas públicas;
- Quando, sem motivação recognoscível, subtrai ao regime da contratação pública e ao controlo prévio do Tribunal certos Serviços ou certas categorias de actos;
- Quando, de surpresa e sem qualquer discussão pública, amnistia incondicionadamente todas as infracções financeiras sem curar dos efeitos perversos que assim induz no sistema de controlo;
- Quando, prejudicando retroactivamente a acção do Tribunal, permite a canalização de avultadissimas verbas para associações de funcionários das autarquias com fins privados sem adequada consideração dos montantes, das finalidades e das distorções que esses subsídios podem introduzir na equidade do sistema retributivo e de segurança social dos funcionários;
- Quando se não acautela a justificação pública dos subsídios e a aplicação que deles é feita e se não previnem os favorecimentos e os desvios à concorrência que com facilidade encobrem;
- Quando à sombra das entidades e dos dinheiros públicos se facilita a proliferação de fundações, empresas e associações não sujeitas à fiscalização prévia, à disciplina do concurso e à responsabilidade financeira, entidades que, a par das inúmeras parcerias, protocolos, convénios e contratos entre o sector público e o privado, "nascem como cogumelos em campo de Outono", na sugestiva denúncia do Professor VITAL MOREIRA[18].

18 Conferência no Instituto Nacional de Administração, conforme Diário de Notícias, de 6/7/99.

Disseminação do aparelho do Estado que é feita, segundo o mesmo, "sem controlo efectivo dos dinheiros públicos" e num clima de "crescente desresponsabilização do Estado e relaxamento sem precedentes da tutela administrativa".

Análise que se todos não partilham, a todos convoca como motivo de preocupação.

A peregrina ideia de que os dinheiros públicos são tanto melhor geridos quanto mais aligeirado for o controlo tem sido desmentida pela gestão reconhecidamente deficiente e nalguns casos ruinosa de boa parte dos Serviços subtraídos a um mais estrito controlo financeiro.

Gestão moderna, pragmática e flexível, seguramente que sim; mas isso nada tem a ver com falta ou insuficiência do controlo ou com a ausência que às vezes parece existir de mecanismos capazes de reparar as irregularidades e de repôr a legalidade.

Com os orgãos de controlo interno, em particular as Inspecções Gerais que funcionam na dependência do Governo, a relação que o legislador concebe é de alguma ambiguidade entre a coadjuvação que manifestamente é devida ao Tribunal e a colaboração[19].

No domínio da colaboração, prefigurou-se a necessidade de coordenar critérios, de conjugar esforços e de articular os diversos planos de actividades.

Os princípios não oferecem reserva. A dificuldade está em construir a partir deles um sistema nacional de controlo financeiro claro, compreensivo e motivador para as entidades que nele hão-de participar.

19 O problema da inserção dos orgãos de controlo interno, em particular as Inspecções Gerais dos vários Ministérios, e do Tribunal de Contas no sistema nacional de controlo tem merecido especial atenção por parte do Conselheiro CARLOS MORENO, o qual com razão dá enfoque a uma ambígua relação de "partenariato" que a actual lei, afirmando embora a supremacia do Tribunal, parece consagrar (O Sistema Nacional de Controlo Financeiro, UAL, 1997). No ponto 11 da Conferência infra (nota 25), o mesmo autor verbera a irracionalidade e a confusão quando se cria a Inspecção Geral da Administração Pública pelo DL 220/98, 17JUL à inteira revelia da tentativa antes protagonizada pelo DL 166/98, 25JUN de, na órbita do Governo, instituir um sistema nacional de controlo interno articulado e coerente.

Sistema que o Tribunal deverá inspirar, que há-de avalizar e de que deverá ser motor permanente.

Não vai ser fácil a partir da boa vontade e dos mecanismos algo informais que a lei prevê dar corpo a um sistema de controlo dotado de racionalidade.

A ideia que nos fica é que o legislador, tomando consciência da necessidade de substituir a tradicional visão espartilhada do controlo por uma uma visão sistémica, foi tímido na adopção dos instrumentos que seriam indispensáveis para viabilizar a mudança. O que se proclama como exigência de racionalidade é o sistema e a supremacia do tribunal na definição de objectivos, de planos e de critérios mas o que verdadeiramente se favorece por via dos instrumentos é ainda um controlo disperso e com 2 fontes de legitimidade em concorrência: por um lado, o Governo, com os orgãos de controlo interno na sua órbita, por via da dependência hierárquica e funcional, por outro, o Tribunal, mais virado para o cumprimento do seu Plano privativo e das acções nele previstas do que para a definição de programas, de objectivos e de critérios a cumprir por entidades colocadas à sua margem e que, nos termos da lei, se limitam a dar conta dos programas e actividades que para si estabeleceram[20].

Mas é de um sistema nacional integrado de controlo que em boa parte depende o êxito da Lei 98/97. E, nomeadamente, a garantia de universalidade de controlo em que assenta o sistema, ou seja, "de que todos os serviços e organismos sejam controlados pelo menos uma vez em cada ciclo de quatro anos"[21], o que é utópico se o Tribunal não envolver nesse objectivo os orgãos de controlo interno.

A alternativa de fazer crescer o Tribunal para directamente assegurar todo o controlo é desnecessária e indesejável. Desnecessária, porque as estruturas já

20 Art.º 12º, 2, a) da Lei 98/97.

21 Art.º 40º, b) in fine da Lei 98/97. O Plano de Acção do Tribunal para 1999 prevê entre 10 a 20 auditorias dirigidas à gestão global de entidades sujeitas a controlo, por cada Conselheiro responsável de Área. O total de entidades obrigadas a prestar contas incluindo as dispensadas em razão do montante dos seus orçamentos é, de acordo com os números do Tribunal, 9194, sendo 3974 da Administracão Central, 4477, da Administração Local e 743, do sector empresarial.

afectas ao sistema nacional de controlo, se bem aproveitadas e enquadradas, são suficientes. Indesejável, porque incompatível com a contenção de gastos públicos e porque não deve entregar-se à autoridade suprema de controlo a tarefa de velar em primeira linha por incidências menores de descontrolo financeiro.

As exorbitantes exigências que hoje coloca o controlo dos dinheiros públicos determinarão, aliás, no futuro que o Tribunal de Contas, sem perder o controlo directo, tenderá a privilegiar o controlo indirecto que inclua, nomeadamente, os 4 items seguintes:

- Avaliar os orgãos e mecanismos de controlo no interior das diversas organizações, garantindo a sua eficaz acção preventiva; é o que alguns designam de "método de auditoria por análise do sistema", assente no pressuposto de que por via de um sistema de controlo interno fiável a regularidade das operações está em princípio assegurada[22];
- Estabelecer o plano nacional de controlo, providenciando que nele se insiram as Inspecções gerais e as demais instâncias com poderes de controlo, de inquérito ou de auditoria na área financeira, e velando pelo efectivo cumprimento desse plano;
- Aprovar os procedimentos de auditoria ou inquérito que devem reger as entidades integradas no sistema nacional de controlo e dar tratamento e sequência coerentes aos relatórios que lhe sejam presentes;
- Aferir do que deve ser objecto de mera recomendação aos Serviços, desde logo determinando a forma como o Tribunal, por si ou por outra entidade, acompanhará a situação ou o que deve transitar para acção de responsabilidade financeira.

22 É o método adoptado pelo Tribunal de Contas Europeu, como se vê no Relatório da visita a esse Tribunal pelo sector de Auditoria III, em JUL99.

Há 150 anos o Tribunal de Contas foi criado com 1 Conselheiro Presidente e 6 Conselheiros vogais, 1 Secretário, 2 Chefes de Direcção, 4 Contadores e mais 77 funcionários. A sua função primordial era a de "julgar as contas das receitas e despesas públicas que lhe devem ser apresentadas pelos tesoureiros e recebedores e pagadores de todos os ministérios e repartições dependentes delles" bem como "julgar as contas das municipalidades e estabelecimentos pios cujo rendimento exceder a 2 contos de reis"[23].

Desde então – hoje com 1 Presidente, 18 Conselheiros, 1 Director Geral e mais de 500 funcionários – o Tribunal cresceu bastante. Mas não tanto quanto se expandiram as suas competências, quanto a Administração cresceu e quanto se complexificou o controlo financeiro, sendo que à complexidade induzida pela informatização maciça da Administração a resposta só poderá ser o controlo assente nas novas tecnologias.

Com a Lei 98/97 ficou estabilizado o processo de submeter ao controlo do Tribunal todos os dinheiros públicos, seja pública ou privada a entidade que os maneja ou que deles beneficia.

Mantendo, com diferente conteúdo, a tríplice função de consulta, de Visto e de verificação e julgamento de contas, que vem de há longos anos, o Tribunal de Contas:

- Viu alargar-se o universo das entidades sujeitas ao seu controlo;
- Viu o controlo expandir-se da estrita legalidade para a economia, a eficiência e a eficácia da gestão;
- A análise documental das contas na base de elementos fornecidos pelos responsáveis cedeu o lugar a auditorias e a verificações externas;

23 Artº 19º do Decreto de 10/11/1849.

- A actividade de verificação e certificação das contas tende a ser substituida pela verificação de determinados procedimentos e actos;
- Alargou-se o conceito de responsabilidade financeira e os que nela podem incorrer;
- Segregaram-se as funções de averiguação, acusação e julgamento das infracções financeiras.

Relativamente às pessoas que agora respondem perante o Tribunal, há na Lei 98/97 um claro alargamento aos membros do Governo e aos funcionários ou agentes que prestam informações para aqueles ou para os gerentes de que dependam decisões de carácter financeiro[24]. Mas os membros do Governo, sem que se perceba bem porquê, têm um regime mais favorável que o dos gerentes: no que toca à responsabilidade sancionatória porque ela só existirá provando-se perigo de dano[25] e, no que tange à reintegratória, porque, tendo ouvido os serviços, os membros do Governo só respondem se, informados em conformidade com a lei, decidirem de modo diverso, assim causando dano ao Estado.

O alargamento das competências do Tribunal aos aspectos gestionários é positivo e vem de encontro à evolução das Instituições congéneres Europeias.

Mas no actual estado de coisas, em que o controlo da gestão ainda se ressente de algum experimentalismo, sem prejuízo do esforço formativo e de algumas acções piloto nessa área, é no controlo da estrita legalidade financeira e no funcionamento dos mecanismos de controlo interno, como o ex-Ministro das Finanças MIGUEL CADILHE defendeu em anterior sessão, que o Tribunal deverá continuar o seu esforço primor-dial, sob pena de indesejável desvio para o que sendo importante não é o mais necessário nem aquilo para que o Tribunal está mais vocacionado e melhor preparado.

Não se entenda que desvalorizamos o controlo da gestão, pois temos para nós que quando os erros de gestão geram despesa inútil esse controlo é ainda de legalidade na medida em que a economia, a eficácia e a eficiência são pressupostos de realização de qualquer despesa pública, incorrendo os gerentes em responsabilidade reintegratória se for possível quantificar os danos causados à entidade pública e estabelecer a culpa[26].

Em relação às entidades do sector empresarial do Estado, que escapam à fiscalização prévia do Tribunal e à efectiva responsabilização financeira dos gerentes, o Tribunal, além de um acompanhamento apertado das suas recomendações, por certo fará a atenta avaliação da suficiência dos mecanismos de controlo.

Porque o poder de controlo excede o mero poder de relato ou de constatação, quando haja que corrigir situações, o objectivo só será cumprido mostrando-se que foi rectificado o que deveria sê-lo ou que foram criadas condições para que não venha a repetir-se o que foi havido como impróprio.

Se a fiscalização sucessiva se vem alargando por via do universo cada vez maior das entidades sujeitas a controlo e de um controlo que inclui os aspectos gestionários, na fiscalização prévia pode estar em ensaio o total esvaziamento do Tribunal.

A fiscalização prévia não nasce com o Tribunal em 1849 mas apenas no Regulamento Geral da Contabilidade Pública de 1881 e restrita às "ordens para pagamento de despezas variáveis"[27]. Desde então, mais lata ou mais restrita, não mais deixou de existir.

24 Artº 61º, 2, 4 da Lei 98/97. A responsabilidade pelas informações dirige-se fora de dúvida às de carácter técnico-jurídico relativas à aplicação da lei mas também, parece, as informações de facto de que dependa a autorização de despesa (vg. preenchimento de boletins itinerários para ajudas de custo, relação de horas extraordinárias, etc.).

25 Vista a remissão do artº 67º, 3 da Lei 98/97 para o artº 61º da mesma Lei e a deste para o artº 36º, 1 do Decreto 22 257, 25/2/33, entendo que os membros do Governo estão sujeitos a responsabilidade sancionatória e reintegratória (no sentido de que estarão excluídos de responsabilidade sancionatória, CARLOS MORENO, A Situação Portuguesa do Controlo Externo dos Dinheiros Públicos, palestra in memoriam de Francisco Lucas Pires (OUT98), ponto 15, a publicar).

26 Artºs 18º, 3 da Lei 6/91, 20FEV, 22º, 1, c), 3 do DL 155/92, 28JUL e 59º, 1, 2 e 65º, 1, b) da Lei 98/97.

27 Artº 188º do Decreto de 31/8/1881.

A Lei 98/97 por via da aplicação imediata da Lei e das reduções gradativas nela previstas, veio trazer uma diminuição drástica dos actos e contratos sujeitos a exame prévio. De 84 319 processos de Visto entrados em 1997 passou-se para 813 nos primeiros 3 meses do corrente ano, descontados os processos relativos ao pessoal, isentados do Visto a partir de 31 de Dezembro de 1998[28].

Esta diminuição, induzida por um reconhecido peso excessivo do Visto prévio mas também, como é sabido, por uma certa mentalidade gestionária que onde há controlo só vê estorvo e burocracia, tem já levado a considerar o Visto prévio como espécie em extinção.

Esse é o propósito de alguns.

Mas os sinais dados pela actual lei são de alguma ambiguidade. É que, se bem notarmos, a diminuição decretada em 1997 não reverte numa contracção da competência do Tribunal, antes representa a substituição do regime obrigatório do Visto por um regime que, podendo dirigir-se a todos os actos que impliquem despesa e que não estejam obrigatoriamente sujeitos a Visto, depende da iniciativa da 1.ª Secção concretizar na sequência da fiscalização concomitante[29].

Ou seja, o legislador, contra o que muitos esperariam, acabou por alargar o âmbito da fiscalização prévia, tudo dependendo agora da capacidade que o Tribunal tenha de se organizar por forma a que a actual situação, com menos controlo obrigatório, redunde, se possível, em melhor controlo.

A diminuição do Visto obrigatório foi decretada em nome da eficácia administrativa. Como em seu nome igualmente se descaracterizou o Visto prévio ao prever-se que a falta dele não obsta ao início de execução de todos os actos a ele sujeitos.

28 Artº 114º, 1 da Lei 98/97.

29 Artº 49º, 1, a) da Lei 98/97.

O legislador não terá atentado que o reverso desta eficácia é, em muitos casos, a ineficácia da recusa de Visto. Com efeito, se à data da recusa o acto ou contrato estiverem totalmente executados, a recusa nenhum efeito produzirá salvo o efeito contra natura de permitir que se produzam então os efeitos financeiros[30].

É o direito, em vez de a modelar, a vergar-se à situação de facto.

Diz-se em desfavor do Visto prévio que ele quase nunca vai além de aspectos de forma e de formalidades. Mas não é verdade que pelas formalidades, quando essenciais, se acautelam valores substantivos impreteríveis como o da certeza, o da igualdade, o da imparcialidade, o da concorrência, ou o da economia? E que a própria fiscalização sucessiva tem dificuldade em passar da falta de formalidades para as ilegalidades substantivas que essa falta encobre, como sejam os favorecimentos ilegitimos, a gestão danosa, o excesso injustificado de custos, o desvio de verbas etc.?

A ideia que com alguma frequência vemos defender de que o Visto prévio desresponsabiliza os que gerem os dinheiros públicos carece de ser melhor explicada. A fiscalização prévia apenas estabelece a conformidade/desconformidade legal e financeira de determinado acto ou contrato:

- No quadro dos fundamentos que, nos termos da lei, são susceptíveis de determinar a recusa de Visto[31];
- De acordo com os elementos facultados ao Tribunal;
- E até dado momento, em princípio, o da conclusão formal do acto ou contrato submetidos a Visto.

A luz verde que mediante o Visto o Tribunal dê a acto ou contrato apenas nesse

30 Artºs 114º, 2 e 45º da Lei 98/97.

31 Artº 44º, 3 da Lei 98/97.

quadro cobre a acção dos gerentes e se essa cobertura está, como terá que aceitar-se em face da decisão do Tribunal, em conformidade com a lei não faz sentido dizer que por via dela os gestores estão a ser desresponsabilizados.

Por isso, enquanto outras formas de controlo não o substituam com mais eficácia, não acho que o Visto prévio deva acabar. Longos anos volvidos sobre o decreto que em 1919 criou o Conselho Superior de Finanças, continua a merecer consideração o que então se constatava: "em toda a parte se tem a noção que mais vale prevenir que remediar e que a efectivação de responsabilidades desde o ministro até o mais modesto administrador de fundos públicos, depois dos factos consumados, é ineficaz"[32].

A acção que, por via do Visto, o Tribunal tem realizado, ao paralisar, in ovulo, inúmeros actos e contratos que de outra forma alastrariam como inapagável mancha do agir administrativo, é uma das faces mais visíveis da eficácia do Tribunal que durante muitos anos lhe deu verdadeiramente distintivo e marca. E a relevante jurisprudência que nesse âmbito a 1.ª Secção continua a produzir é luz insubstituível para todos os que na Administração procuram esclarecer-se sobre a forma como a lei deve ser aplicada.

Desde a criação do Tribunal de Contas, sempre o Ministério Público nele esteve representado:

- Pelo Conselheiro Procurador Geral da Fazenda ou seu Ajudante, em 1849;
- Pelo Conselheiro Procurador Geral da Coroa e da Fazenda ou Ajudante que ele nomear, a partir de 1878;
- Pelo Procurador Geral da República ou um dos seus Ajudantes, a partir de 1911.

32 Preâmbulo do Decreto 5 525, de 8/5/1919.

- Pelo Procurador Geral da República, podendo delegar as suas funções em um Procurador Geral Adjunto, a partir de 1989 e, em um ou mais, a partir de 1997[33].

O decreto que criou o Tribunal de Contas estabeleceu assim a representação do Ministério Público: "o Conselheiro Procurador Geral da Fazenda exerce junto do tribunal de contas, por si ou seu Ajudante, as funções do ministério público; e tem no mesmo tribunal assento e categoria em tudo igual à dos Conselheiros Vogais"[34].

O mapa anexo a esse decreto dotava a Procuradoria Geral da Fazenda do seguinte quadro: 1 Procurador Geral da Fazenda, 1 Ajudante, 1 Secretário e 3 Aspirantes.

O Regimento que no ano seguinte foi aprovado dava ao ministério público competências por forma a vigiar e sancionar a falta de apresentação das contas , a manter o Governo informado sobre a acção do Tribunal, a requerer nos processos tudo o que for a bem da Fazenda, a promover a execução das decisões do Tribunal, a dar conhecimento ao Ministro da Fazenda de factos que importem acção criminal.

Nos termos do mesmo Regimento, o Procurador "assiste a todas as sessões" do Tribunal e, "antes do julgamento final das contas responde, por parte do Ministério Público, de viva voz ou por escrito"[35].

Descontada a relação estreita ao Governo e a tónica que hoje é de colocar não na defesa da Fazenda mas na defesa da legalidade, não se pode dizer que o essencial tenha mudado na actividade do ministério público.

Mas não é hoje tão claro o quadro normativo que rege a sua intervenção.

33 Art"s 12" do Decreto de 10/11/49, art"s 1" e 9" do Regimento de 21/8/1978, art" 10" do Decreto de 11/4/1911, art" 47", 1 da Lei 86/89, art" 29", 1 da Lei 98/97.

34 Art" 12" do Decreto de 10/11/1849.

35 Art" 30"-33" do Regimento de 27/2/1850.

Tudo começou na Lei de 1989 quando, remetendo para a lei do processo as competências do MP, esta nunca veio a ser aprovada e a Lei 98/97, seguindo o mesmo sistema, não teve o cuidado de regular com suficiência essa intervenção em matérias em que não basta remeter para o CPP ou para o CPC, não só porque essa remissão respeita a processos já introduzidos na 3.ª Secção, como porque o Tribunal de Contas tem competências e especialidades que extravasam da economia desses textos.

E assim é que, a partir de 1989, não fossem os Regulamentos do Tribunal, que em boa parte têm guardado a tradição e suprido a lacuna legal dentro do espírito do sistema, sem que nada indiciasse intenção nesse sentido, o Ministério Público estaria, por aparente desatenção do legislador, cerceado de boa parte dos dispositivos de intervenção que sempre teve no Tribunal de Contas e, em particular, arredado das sessões da 1.ª Secção e do Plenário Geral.

Embora nos pareça desejável, senão imperativo, que apenas da Lei recolha a sua competência, hoje, por via dela e dos Regulamentos do Tribunal, o quadro de intervenção do Ministério Público é o seguinte:

- Na 1.ª Secção intervem nas sessões e mantem, por força da lei, as competências de parecer e de recurso que lhe permitem contribuir para que a função jurisdicional se desenvolva de acordo com a Constituição e a Lei.
- Toma conhecimento de todos os relatórios de auditoria ou de verificação externa de contas aprovados pelas 1.ª ou 2.ª Secções, formulando requerimento acusatório quando conclua que eles evidenciam infracções financeiras que com probabilidade induzam em efectiva condenação[36].

36 A Lei 98/97 não dá qualquer sinal de se querer inovar o sistema que sempre vigorou de ser o Tribunal a averiguar as infracções financeiras. No Regimento de 1915, artº 13º, 3, o Tribunal foi dotado de expressa competência para "investigar tudo o que tenha relação com o património do Estado, finanças publicas, saidas de fundos, aplicação ou destino de materiais e, em geral, do que possa interessar financeiramente ao mesmo Estado", norma importada do artº 6º, 3 do Decreto de 11/4/1911 e que, sob a mesma ou formulações idênticas, foi exportada para as reformas de 1933, 1979 e 1989 (artºs 6º, nº 5º do Decreto 22 257, de 25/2/33, artº 1º, g), h) do DL 56/79, 29MAR e artºs 16º, 4, 5 e 26º, 2, c) da Lei 86/89). A novidade da Lei 98/97 foi a de cindir a evidenciação dos factos e o julgamento deles pondo a evidenciação, entendida como aquisição dos factos suportada em prova idónea, a cargo da 1ª ou da 2ª Secção e o julgamento a cargo da 3ª Secção. E interpondo entre a evidenciação dos factos e o julgamento a intervenção de cariz acusatório do Ministério Público.

- Toma conhecimento dos relatórios dos orgãos de controlo interno quando a 1.ª ou a 2.ª Secção entendam que eles evidenciam infracções financeiras, dando-lhes o tratamento dispensado aos relatórios aprovados na sequência de acções do Tribunal.
- Requer multas processuais com base em participação ou certidão comprovativa dos factos, emitida por qualquer das instâncias do Tribunal.
- Acompanha todos os processos de responsabilidade financeira ou de multas processuais introduzidos na 3.ª Secção.
- Toma assento no Plenário Geral, podendo nos procedimentos que aí correm emitir parecer escrito, dando parecer oral após o Relator apresentar projecto de acordão ou deliberação e podendo tomar a iniciativa de aí apresentar proposta de deliberação.

A experiência já colhida com a aplicação da actual lei tem revelado algumas dificuldades conhecidas no entrosamento do Ministério Público com a 2.ª Secção, em particular no que tange à tramitação dos relatórios dos orgãos de controlo interno, dificuldades que tem sido possível minorar com um permanente esforço de aproximação de pontos de vista por vias mais ou menos informais, uma vez que o Ministério Público não intervem na 2.ª Secção.

A situação actual, pesem embora as reticências do Ministério Público por não serem os relatórios dos orgãos de controlo interno aprovados em Subsecção tal como os relatórios do Tribunal, é de consenso em torno do que resulta do Regulamento da 2.ª Secção: os relatórios que o Conselheiro da Área reconheça evidenciarem infracções financeiras e que decida transmitir ao Ministério Público para efectivação de responsabilidades financeiras terão por parte deste o tratamento que reserva aos relatórios aprovados em Subsecção ou em Plenário, ou seja, estando adquiridos os factos e suportados em suficiente prova, identificados os responsáveis e sendo plausível que os factos determinem a aplicação de uma

sanção ou a reintegração de dinheiros públicos, o Ministério Público avançará com a acção de responsabilidade financeira.

A lei diz que o Ministério Público requer o julgamento "independentemente das qualificações jurídicas dos factos constantes dos respectivos relatórios". Esta norma parece vincular o Ministério Público aos factos constantes do Relatório deles não podendo extravasar, mas autoriza-o a qualificar como infracção factos que a Secção assim não qualifique, a fazer um juízo sobre a suficiência das provas quando o juízo da Secção seja de insuficiência e a requerer julgamento mesmo que a Secção entenda que os factos constituindo infracção financeira não justificam a aplicação de qualquer sanção ou não dão lugar à reintegração dos dinheiros públicos.

É óbvio que as posições sancionadas com a aprovação dos relatórios têm grande influência na decisão do Ministério Público atento como deverá estar aos juízos formulados por um colectivo de 3 ou mais juízes.

Mas é do Ministério Público não só o exclusivo da propositura da acção de responsabilidade financeira como o juízo definitivo acerca dos pressupostos, com a ressalva de que acusando, esse juízo é sindicável pelo Tribunal. O que obriga o Ministério Público a ponderar com especial sentido de rigor e de responsabilidade o que arquiva, o que decide colocar à reconsideração das Secções para melhor indagação ou o que decide submeter a julgamento.

Nenhum sistema é perfeito.

Mas era bom explorar até ao limite as virtualidades da actual lei.

As coisas poderão funcionar se o Ministério Público fizer um tratamento correcto das auditorias e dos relatórios dos orgãos de controlo interno e do Tribunal e se quantos preparam e sancionam esses relatórios se não desligarem das exigências que condicionam a possibilidade de agir por parte do Ministério Públi-

co: a concretização dos factos incluindo os que deponham a favor do dolo ou da culpa, a recolha das provas, a identificação dos responsáveis.

Por seu turno o Ministério Público, ao deixar de agir, deve fundamentar a abstenção por forma a perceber-se se faltam factos, se faltam provas ou se, estando presentes os factos e as provas, a acusação não tem lugar em razão da apreciação jurídica que o Ministério Público faz dos factos.

Tudo no quadro de uma leal colaboração de entidades que, tendo funções distintas, comungam dos mesmos objectivos. Se na 3.ª Secção o Ministério Público age em dialéctica com o Tribunal, relativamente à 1.ª e 2.ª Secções, a atitude é de total convergência, sintonia e solidariedade com os técnicos, os auditores e os juizes, pois é do trabalho deles que depende a acção do Ministério Público e é do trabalho de todos que depende a eficácia do controlo.

Um sistema em que seja o Ministério Público a ter o monopólio do controlo dos factos constitutivos de infracção financeira até à introdução do feito na 3.ª Secção nada tem de anómalo dado o seu actual estatuto em sede penal.

Mas nestas coisas, e a profunda crise actual dos sistemas de justiça a que este Tribunal tem sabido resistir bem o revela, tem de haver algum pragmatismo: se o Tribunal está organizado para exercer todo o controlo, se é indiscutivel que os seus juizes detêm competência e meios para estabelecer quaisquer factos inerentes a esse controlo, se os factos constitutivos de responsabilidade financeira se inserem quase sempre num controlo mais lato, se as diligências e actos podem ser aproveitados em benefício desse controlo lato, se os técnicos e os auditores que as realizam têm o know how necessário, se nesse sentido e sem reparos depõem a experiência e a tradição, valerá a pena considerar qualquer redistribuição de poderes que induziria a criar junto do Ministério Público uma estrutura paralela de meios de investigação que por sua vez induziria a espartilhar

factos, a duplicar diligências e actos, a perda de tempo, de eficácia e de economia[37]?

Em síntese, gostaria de dar relevo ao seguinte:

1. Sedimentado que está o modelo estatutário do Tribunal, a aposta é agora na qualidade de acção e na eficácia. Eficácia e resultados que dependem da definição e compreensão dos objectivos a atingir, da motivação das pessoas em torno deles e de uma organização interna que permita levar a cabo as tarefas necessárias.

2. A incidência do controlo financeiro sobre todas as entidades que gerem ou beneficiam de dinheiros públicos coloca ao Tribunal um problema de capacidade de intervenção que só vemos ser possível ultrapassar por um sistema em que os orgãos de controlo interno sejam chamados a participar, deslocando-se paulatinamente a acção do Tribunal do controlo directo para a supervisão do controlo.

3. O controlo financeiro por via de Secções distintas favorece o funcionamento delas como estruturas estanques e a autosuficiência no planeamento, na regulamentação interna e na acção. Caberá ao Plenário Geral salvaguardar os princípios de unidade, de coerência e de complementaridade que hão-de iluminar a acção do Tribunal por forma a que não saiam feridas a eficácia do controlo e a imagem externa do Tribunal. Juízos públicos contraditórios no seio de instâncias do Tribunal só serão compreendidos quando, por via de mecanismos processuais próprios, um necessariamente deva prevalecer sobre o outro.

4. As crescentes exigências de indole processual e de prova que se colocam

37 Sobre a posição do Ministério Público e a sua articulação com a 2ªSecção, ver a Intervenção do Presidente do Tribunal, Conselheiro Alfredo José de Sousa, "O Ministério Público junto do Tribunal de Contas no Direito Comparado" (II Encontro Internacional do Ministério Público junto dos Tribunais de Contas, Estado de Sergipe, Brasil, 24-26 FEV99), que no essencial acompanho.

à efectivação das responsabilidades financeiras postulam uma compreensão muita clara e uma estreita colaboração por parte das várias entidades e pessoas envolvidas no controlo e na preparação da acção de responsabilidade financeira, sob pena de não funcionar e ter de ser com urgência substituído ou clarificado o sistema gizado pela Lei 98/97 de cometer a entidades distintas a averiguação, a acusação e o julgamento das responsabilidades financeiras.

5. Sob pena de o controlo se degradar em mero relato ou constatação, o Tribunal, após aprovados os seus Relatórios, deveria sempre acompanhar a forma como as entidades auditadas e quem as tutela dão sequência às recomendações. A eficácia ou a falência do actual sistema reside, em boa parte, no acatamento que as entidades auditadas ou quem as tutela dêem aos juízos do Tribunal rectificando o que deva sê-lo. Sendo certo que nessa matéria pela autoridade de quem as emite e pelo rigor delas, as recomendações do Tribunal hão-de por princípio ser seguidas.

6. O bom funcionamento do sistema de controlo financeiro depende em boa parte de sinais inequívocos que o favoreçam por parte dos poderes legislativo e executivo. Aprovada lei pelo Parlamento a definir as entidades sujeitas a controlo e o âmbito dele não deveria admitir-se a alteração desse quadro a não ser mediante lei. Doutra forma, a par de um problema de inconstitucio-nalidade orgânica, é uma questão de moralidade que se coloca, não sendo curial que quem é controlado tenha a cada momento a faculdade de dizer que deixa de o ser.

7. Ainda em sede legislativa, deveria ser melhor harmonizada a intervenção das diversas entidades que, por via das respectivas competências e da cumulação de responsabilidade (civil, financeira, disciplinar, contra-ordenacional e penal), podem agir quando existe lesão dos interesses financeiros do Estado. Tendo em vista hierarquizar as várias intervenções, evitar as intervenções

paralelas inúteis ou prevenir que as diversas entidades fiquem paralisadas na expectativa do que outras façam.

8. O Tribunal de Contas, "observatório da Administração Pública" como já alguém lhe chamou, é talvez a entidade que melhor conhece a estrutura, os problemas, as praxes e a cultura s gestionária dos Serviços públicos. Partilha, por outro lado, com outras instâncias judiciárias e não judiciárias – tribunais criminais e da área administrativa e fiscal, Ministério Público e orgãos de controlo interno – objectivos convergentes ou complementares que justificariam regular troca de conhecimentos e de experiências, acções comuns de formação e mesmo colaboração no terreno, iniciativas que este Tribunal já mostrou saber promover e que poderá aprofundar designadamente expandindo algumas acções formativas que desenvolve a nível interno.

Ao fim de 150 anos foi possível consolidar o Tribunal de Contas com um estatuto que, pesem algumas dificuldades, tem permitido fazê-lo emergir como primeiro garante da legalidade financeira com inestimável capital de confiança junto dos cidadãos, dos contribuintes e da opinião pública em geral.

Mas ainda não é possível dizer que todos os dinheiros públicos são utilizados com competência, com rigor e com transparência em benefício das necessidades colectivas e que, sendo mal utilizados, a situação é em tempo detectada e corrigida.

Pelo contrário, existe a sensação mais ou menos difusa e os mais recentes relatórios do Tribunal têm-no evidenciado de que os mecanismos de controlo interno no seio das organizações por vezes não existem, não funcionam ou não são fiáveis, que a tutela nem sempre actua com o vigor desejável, que formalidades essenciais da contratação pública são com demasiada frequência postergadas ou contornadas com evidente prejuízo da concorrência, da imparcialidade e dos interesses financeiros da comunidade nacional.

Melhorar o sistema nacional de controlo e conferir-lhe garantias de fiabilidade depende de todas as entidades com responsabilidades na concepção de na aplicação dele (Assembleia da República, Governo, Tribunal de Contas, tribunais administrativos, Ministério Público, inspecções, órgãos e serviços de controlo interno) e de quantos têm por função administrar dinheiros públicos. Nos anos que aí vêm esse é um desafio bem estimulante para quantos neste Tribunal trabalham.

CONTROLO ESTATAL E LÓGICA DE AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO. UMA REFLEXÃO SOBRE OS FUNDAMENTOS TEÓRICOS

por

Ernâni Lopes

Conferência de 12 de Outubro de 1999

0. Introdução

§1. Três arquétipos que delimitam o espaço definidor do TC

§2. Duas ideias-força que dão a razão de ser do TC

I. O Número e o Estado

§1. Estado, poder e organização

§2. O Número como forma de organização

II. O Número e o desempenho económico

§1. Do ponto de partida às sequelas: as funções do TC e a mentalidade de accountability

§2. Uma sequela relevante: a dupla generalização da avaliação do desempenho

III. Controlo e avaliação do desempenho na passagem para a Sociedade da Informação

§1. Uma mutação económico-social (e política)

§2. Implicações organizacionais

§3. O que fica e o que passa

IV. Reflexões finais e conclusões

Referências bibliográficas

0. Introdução

Uma palavra inicial para exprimir o que mais conta desta intervenção: a honra que tenho em participar neste ciclo de conferências, por ocasião das comemorações dos 150 anos do Tribunal de Contas.

Cumprimento e felicito o Tribunal de Contas na pessoa do seu Conselheiro Presidente, Senhor Dr. Alfredo José de Sousa, cumprimentos e felicitações que são extensivos ao conjunto dos restantes membros do Colégio de Conselheiros.

Todos certamente compreenderão que dirija um cumprimento especial aos Juízes Conselheiros Raminhos Alves de Melo e Carlos Moreno – conjuntamente servimos o Estado algures na 1.ª metade dos anos 80, exercendo funções, um e outro, na qualidade de Directores-Gerais no Ministério das Finanças.

Nesta intervenção, suscitada num contexto de carácter comemorativo, procurarei evitar, por um lado, uma toada passadista (baseada em rememorações) e, por outro lado e sobretudo, uma abordagem justificativo-laudatória (buscando efeitos publicitários) sobre o que fiz ou não fiz.

Na minha opinião, o caminho mais adequado para assumir, com algum interesse, o acto comemorativo é procurar estabelecer uma reflexão sobre o futuro, a pretexto do passado.

Procurei, para tanto, sair da rotina técnica para tentar ir um pouco mais ao fundo das coisas. A inspiração veio de uma obra de arte – não será verdade que a leitura artística é a visão mais imediatamente profunda da realidade, libertando-se dos mecanismos necessariamente mediatizantes da reflexão filosófica e do conhecimento científico?

Arte, filosofia, ciência são, em paralelo com a acção (a que, por vezes, chamamos política – referindo-nos a campos específicos de actuação) os elementos balizadores da nossa compreensão da realidade e da simples concretização da vida; nesta intervenção seleccionei, então, a primeira, como ponto de partida.

E seleccioneia-a a partir de duas expressões concretas: a tapeçaria de Almada Negreiros que constitui um dos componentes mais impressivos do espólio artístico do Tribunal de Contas e o livro de Lima de Freitas sobre "Almada e o Número", onde muito aprendi - e que está na base da estruturação deste contributo simples para homenagear o Tribunal de Contas (TC) no seu 150º aniversário.

§1. Três arquétipos que delimitam o espaço definidor do TC

Reflectindo sobre o TC e o seu papel (que mais não é do que reflectir, no contexto português, sobre a temática geral dos órgãos de state audit, nas suas múltiplas concretizações nos diferentes países) julgo poder encontrar 3 arquétipos que delimitam o seu espaço definidor:

- Número;
- Estado;
- Desempenho.

Quand Ésquilo (na citação incluída na tapeçaria de Almada Negreiros) faz Prometeu afirmar: "Dei-lhes (aos humanos) o belo achado do número", está a mostrar, definitivamente, a característica, que é também função decisiva, do Número como factor organizador do universo e da acção humana. A tudo é visto como subjacente.

Pitágoras não está longe; mas a realidade concreta das sociedades mostra, na multiplicidade das aparências dos seus fenómenos correntes, o carácter único da sua expressão numérica.

Perceber que realidades tão práticas (e, aparentemente, superficiais) como a manutenção da vida das famílias ou a criação de um corpo permanente de exércitos para a afirmação do poder emergente de um Estado se exprimem por números, é ter a capacidade, necessária, de estabelecer a relação entre o aparente, o directamente visível e o mediato, o que subjaz e permite a ordenação conceptual sobre uma realidade que se mostra, certamente, múltipla e, aparentemente, desordenada – duas expressões banais dar-nos-ão uma compreensão fácil: "cabimento de verba" e "recta do balanço"; não há desejo ou vontade que se lhe sobreponham; é que o constrangimento do Número sobre a realidade dos recursos é a medida final da delimitação da acção, quer individual, quer colectiva.

O 2º arquétipo (o Estado) tem uma outra configuração. Ele é o factor dominante de organização das sociedades humanas – aquele em que o exercício do poder se formaliza a partir de algum mecanismo de legitimação.

O arquétipo Estado está, íntima e inequivocamente, presente em todo o campo de definição do TC: na sua origem, na sua existência, nas suas funções. Por isso, não é possível tratar de questões do TC sem a permanente referência ao Estado na sua dupla dimensão: como arquétipo e como expressão concreta na vida das sociedades humanas (no caso vertente, Portugal e a multiplicidade que constitui a UE).

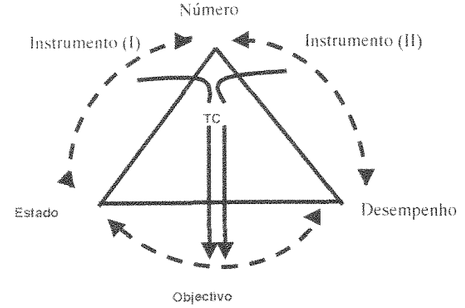
O 3º arquétipo (desempenho) é, de todos, o mais complexo.

Com efeito, ele traduz uma dupla realidade (um "rôle" e um "contre-rôle", na feliz expressão francesa). Tecnicamente separados mas teoricamente unificados, dois elementos estão sempre presentes na acção humana: a sua concretização (por esta, aquela ou aqueloutra via) e a verificação – a medida, i.e., o número – do

modo e intensidade da sua realização (mesmo quando essa verificação é feita pelo próprio agente, seja ele indivíduo concreto ou estrutura organizacional, mais ou menos complexa, p.e., uma equipa de futebol, uma empresa ou um Estado).

A particularidade da actuação do TC é que essa verificação (esse "contre-rôle", vulgo controlo) se exerce, do exterior, sobre o desempenho do conjunto das actividades de carácter estatal.

Podemos articular o conjunto dos 3 arquétipos identificados e, a partir daí, esquematizar o essencial do espaço teórico-conceptual definidor do TC, recorrendo ao gráfico seguinte:



§2. Duas ideias-força que dão a razão de ser do TC

Na minha visão, o TC assenta em 2 ideias-força, i.e., 2 conceitos elementares que, porque se transcendem a si mesmos, enformam e orientam sectores significativos da vida individual e das sociedades e constituem fundamentos do conjunto de valores, atitudes e padrões de comportamento que caracterizam as pessoas - e, por elas, moldam a natureza das estruturas e a acção das instituições.

Essas 2 ideias-força são:

– o sentido do Estado;

– a noção de "boa governação" ("good governance").

Quanto à 1.ª (sentido do Estado) estamos, simultaneamente, muito aquém e muito para além, da mera estrutura jurídico-burocrática do quadro legal e da organização dos serviços.

Muito aquém, porque se situa a montante, constituindo a base de partida para toda a compreensão do papel do Estado na evolução histórica das sociedades humanas. Toda a questão teórica (mais exactamente: absolutamente prática) do serviço do "bem comum" radica nesse ponto elementar da conjugação – a montante de tudo o resto – entre o exercício do poder e o serviço do conjunto, muito além do interesse próprio.

Se o ser humano não fosse o que é (na linguagem vulgar: se fosse angélico) talvez não fosse pedir-lhe demasiado, no seu estado natural, que acedesse à compreensão dessa composição difícil entre poder e serviço; mas sendo o que é (uma mistura inextrincável entre dois pólos: um de baixeza, outro de centelha divina, ambos presentes em toda e cada uma das pessoas), só é possível progredir por um esforço intelectual que permita (ao longo de séculos e séculos, os que já decorreram e os que decorrerão) estabelecer os conceitos que fundamentem e os modos que permitam concretizar essa articulação entre poder e serviço.

Se se tratasse apenas de uma temática teórica e filosófica (que também é), seria possível irem as sociedades humanas discorrendo paulatinamente sobre a matéria e, porventura, aquietar o espírito e satisfazer as pequenas vaidades circunstanciais afirmando, simplesmente, que se trata de "um problema de sempre" a que, cada época, dá a sua leitura, sempre continuada e sempre retomada – estaríamos no plano, razoavelmente agradável, da reflexão intelectual e, quando muito, do debate académico.

Mas a questão toda é que se trata, também, de uma temática da vida concreta das sociedades (e de que maneira).

E é aí que o sentido do Estado, ainda que sob uma forma mais ou menos difusa, no limite intuitiva, surge como a matriz inultrapassável, a condição sine qua non, de toda a organização da actividade pública e da actuação dos seus agentes.

Se ele não existe, se não é cultivado, se não é transmitido, se não é pedra de toque para a acção, não há estrutura jurídica (vulgo "lei orgânica" ou diplomas regulamentares), nem mecanismo remuneratório (vulgo "aumento de vencimentos", ou concessão de subsídios), nem decisão administrativa (vulgo "progressão na carreira" ou requalificação de funções) que resolvam seja o que fôr de relevante – limitar-se-ão a atingir, em novos patamares, a mesma abordagem burocrática, de baixo nível, que vai simplesmente andando por inércia, sem conteúdo de valor acrescentado.

O sentido do Estado está, simultaneamente, para além do quadro legal e da organização dos serviços.

Desde logo, a evidência directa da evolução histórica do conceito de Estado e das estruturas das Administrações Públicas; em acréscimo, o campo de vasta extensão e de profundas implicações, com que os Estados se defrontam perante as transformações tecnológicas actuais (e futuras, previsíveis).

O século XIX europeu tratou, com razoável atenção, o 1.º aspecto; o século XX utilizou, melhor ou pior, os resultados obtidos; a questão central, agora, deste ponto de vista, é tentarmos encontrar (i.e., termos de encontrar) as respostas ao que significa o sentido do Estado nas sociedades tecnicizadas e globalizadas que se perfilam no nosso horizonte para o séc. XXI.

A noção de boa governação (vulgo "good governance") afigura-se-me constituir uma expressão actual (felizmente, de grande impacte político e mediático) de algo de simples e antigo.

Com efeito, a exigência teórico-moral do bom governo (desde as reflexões sobre a educação do "Príncipe", aos tratados clássicos sobre a "Política" ou a natureza da "República", aos textos morais ou teológicos sobre a organização da "cidade dos homens", em contraponto à "Cidade de Deus") está presente em todas as épocas, que sobre ela se questionaram - e buscaram respostas.

O que é novo, em minha opinião, é o passo fundamental dado em função de 3 vectores: 1) passagem da reflexão teórico-moralista para o exercício operacional de verificação/controlo, em função de padrões pré-definidos; 2) a exposição pública dos mecanismos de controlo, dos padrões de referência e do conteúdo do objecto; e 3) a utilização (ainda que muito parcial e, obviamente, seleccionada e orientada) no jogo das relações internacionais, das consequências práticas da aplicação do conceito, a partir da iniciativa de alguns países poderosos e ricos (onde os EUA têm uma posição particularmente relevante).

Só que, para além do circunstancialismo actual e de algum esforço, mais ou menos genuíno e convincente, de mediatização, o facto é que a ideia de boa governação nada mais é do que um aperfeiçoamento técnico, com base nas possibilidades actuais do conhecimento, do conceito essencial de serviço do bem comum. É essa, o serviço do bem comum, a única razão de ser da política – e, com ela, a matriz originária do poder do Estado e da sua utilização legítima.

I. O Número e o Estado

§1. Estado, poder e organização

Para além de teoria, o Estado contém 2 componentes:

1 – uma expressão ideológica de vontade política;
2 – uma expressão operacional de estrutura organizacional.

Exprimem a diferença entre 2 elementos (que o Estado articula entre si): por

um lado, a construção abstracta, mais ou menos onírica, da vontade de poder e, por outro lado, a tarefa de passagem à situação concreta da organização para o exercício do poder.

A grande vertente teórica (ou, para os mais cépticos, teórico-ideológica) foi a ligação entre o impulso primário da vontade de poder com a racionalização doutrinária do conceito secundário de bem comum.

Há, obvia e necessariamente, um largo leque de desenvolvimentos destes aspectos elementares da noção, da natureza e do conteúdo do Estado que, aqui, teremos de deixar de lado, dadas as circunstâncias desta apresentação.

Por isso me limitarei a assinalar 2 tópicos de interesse directo:

1 – nós vivemos hoje, na transição do Capitalismo Industrial para o Informacional, com estruturas de concepção formal (e, mesmo, de organização) dos Estados que saíram, há cerca de 2 séculos atrás, da reflexão teórica sobre as transformações que levaram os povos europeus das sociedades agrárias tradicionais para as so-ciedades industriais (e de que as Revoluções Francesa e Industrial Inglesa constituem os marcos mais visíveis dessa "Idade da Revolução) – é um pouco extraordinário que se peça, em construções teóricas fortemente marcadas pela realidade das sociedades de baixo nível tecnológico, que correspondam à realidade de sociedades com o nível tecnológico e as perspectivas de transformação que caracterizam as sociedades avançadas dos começos do séc. XXI;

2 – do ponto de vista específico do TC, o elemento de referência é o da estrutura organizacional e consequente conjunto de condições e modos de funcionamento – por isso, deveremos agora prestar atenção especial a esse aspecto.

§2. O Número como forma de organização

O Número, ao existir (e, com ele, a capacidade de alguma forma de relacionamento quantitativo entre diferentes elementos e entre meios e fins ou, mais exactamente, recursos e aplicações) implica uma forma relativamente avançada de organização e, sobretudo, constitui a base para o próprio avanço da organização, para a subida do nível organizacional da actividade humana, particularmente no que respeita ao Estado.

Compreende-se, bem, a citação de Ésquilo.

Na óptica do Estado, o Número é a matriz originária da capacidade, trifacetada, de programar/exercer/controlar o desempenho das funções, por parte da multiplicidade de órgãos que o compõem.

Por isso, o Estado, na sua expressão de actuação concreta, está intimamente ligado ao Número – e só com ele adquire organização estabilizada e gerível. É assim, desde a mais alta Antiguidade, em sociedades de muito baixo nível tecnológico; foi assim, na formação dos Estados modernos (e a referência à "Aritmética Política" de W. Petty, estabelecendo a base sistematizada da demografia – elemento essencial da gestão do Estado – é de lembrança obrigatória); foi cada vez mais, nos aperfeiçoamentos da gestão macroeconómica do post-guerra saídos da reflexão sobre os efeitos da Grande Depressão dos anos 30 (p.e., o estabelecimento da Contabilidade Nacional); é, ainda, assim, quando, na década de 80, se procura ultrapassar as limitações teóricas dos modelos de planificação; continua sendo a base para aferição dos parâmetros fundamentais das economias ao buscarem condições sadias de funcionamento (p.e., os critérios de convergência do TUE) e, julgo, continuará sendo assim, numa perspectiva de futuro.

O Número – e, com ele, a capacidade de programar/exercer/controlar – está, irremediavelmente, na base da organização e da acção concreta do Estado.

Pela natureza do tema de hoje, ligado com o TC, facilmente se compreende que seja posto em evidência o componente "controlar", de entre aqueles 3 referidos. Isso implica que passemos, desde já, a abordar a temática da relação entre o Número e o desempenho económico.

II. O Número e o desempenho económico

§1. Do ponto de partida às sequelas: as funções do TC e a mentalidade de accountability

O ponto de partida para a actuação do TC resulta da faceta central do Número de constituir a forma básica da organização, neste caso do Estado.

Com efeito, o Número é o duplo gerador de 2 processos: um, regulador da actividade humana organizada (o que fazer; e como); e outro, revelando constrangimentos implícitos (até onde se pode ir; e seleccionando que caminhos, em busca do possivelmente mais adequado).

É que a vontade sem base numérica (pelo menos, na expressão financeira) não tem conteúdo concreto; e a restrição orçamental (i.e., o constrangimento do Número sobre os recursos) é a medida final da delimitação da acção.

A chave da definição de funções do TC pode sistematizar-se estabelecendo, por um lado, uma precisão metodológica e, por outro lado, uma listagem sistematizada de áreas de interesse (que são também responsabilidades e vectores de actuação do próprio TC).

A precisão metodológica tem a ver com a distinção essencial entre controlo interno e controlo externo, situando-se o TC no âmbito do segundo.

A sistematização das áreas de interesse permite-nos distinguir 4 grupos

básicos, comportando, no seu conjunto, 7 categorias de responsabilidades, que são também (como já referi) vectores de actuação.

Poderemos distinguir, então, os 4 seguintes grupos, explicitando, desde já, as categorias neles contidas.

O 1.º Grupo é de natureza formal; é a legalidade e a regularidade da utilização dos recursos financeiros;

o 2.º Grupo é de carácter técnico-racional, avaliando (com base nos conhecimentos teóricos disponíveis e nas metodologias de trabalho desenvolvidas) duas áreas só aparentemente distintas: por um lado, a eficácia, a economicidade e a eficiência da utilização dos recursos; e, por outro lado, a relação entre a actividade e a preservação do ambiente;

o 3.º Grupo tem uma característica comportamental, inevitavelmente complexa e inexorável, em resultado do simples facto da actividade ser, por natureza, o resultado de pessoas e organizações: avalia o comportamento dos gestores e a respectiva responsabilidade quanto aos recursos públicos que administram;

o 4.º Grupo refere-se às capacidades organizacionais e é, de todos, o de maior amplitude e, porventura, o de maior exigência do ponto de vista conceptual, metodológico e técnico: abrange a avaliação de políticas, acções, programas e projectos, a apreciação da utilidade social das estruturas da Administração Pública e o estabelecimento de critérios de comparação relativamente à qualidade das respectivas prestações.

Estes 4 grupos constituem o núcleo duro do controlo externo da actividade do Estado.

Mas, mesmo presumindo (o que seria prova de optimismo pouco esclarecido) que fossem razoavelmente assegurados todos os seus componentes, algo de verdadeiramente essencial ficaria por explicitar e assumir – e, ao não ser

explicitado nem assumido, colocado numa situação menorizada o esforço (ainda que conseguido) no âmbito dos 4 grupos básicos.

Refiro-me à existência, ou não, como característica cultural, de um sentimento de responsabilidade, de uma permanente referência, em termos de conjunto da sociedade, à noção de accountability.

Accountability, essa permanente atitude, racionalmente assumida, de prestar contas sobre a utilização de recursos (neste caso, recursos financeiros do Estado – que mais não são do que recursos directa ou indirectamente subtraídos aos contribuintes) traduz-se num conceito e numa prática que, em conjunto (e só em conjunto) asseguram uma dupla forma de garantia, sem a qual a actividade dos Estados fica numa situação difícil de sustentar em termos de democraticidade da vida política:

- a garantia, a posteriori, de boa utilização dos recursos – e, com ela, a própria dignificação dos agentes e das instituições;
- a garantia, a priori, de uma preocupação com os aperfeiçoamentos necessários para o futuro – e, desse modo, ser um factor de estímulo para a reforma da Administração Pública, mais exactamente, a reestruturação do conjunto das actividades do Estado.

Há muito que aprender (no Estado, mas também na actividade privada, mormente nas empresas) com as sociedades mais desenvolvidas, neste domínio do estabelecimento e enraizamento de uma cultura de responsabilidade e de controlo externo – mais do que uma questão técnica ou, sequer, de quadro legislativo, é uma questão cultural de atitude e, sobretudo, uma questão moral de respeito recíproco entre os cidadãos e entre Estado e Sociedade.

§2. Uma sequela relevante: a dupla generalização da avaliação do desempenho

A temática central da articulação entre accountability e avaliação do desempenho não é, seguramente, uma área restrita à acção do TC, ou do Estado.

Com efeito, é um processo geral de atitude em termos de sociedade que, para ser passada à prática, requere metodologias apropriadas.

Por isso considero que há, na sequela da articulação entre o Número e o desempenho (económico) uma dupla generalização:

- a do âmbito, saindo da esfera do sector público (e, saindo dela, saindo também, da do TC);
- a da natureza, ultrapassando a limitação estricta da abordagem a posteriori do controlo.

Quer isto dizer que, nesta dimensão de avaliação do desempenho económico, teremos de estabelecer a relação teórica e a comparação entre controlo e rating.

Ambos são avaliação sobre questões de desempenho; a actividade económica vai, obviamente, muito para além da esfera pública; por natureza, em cada unidade económica empresarial, estão envolvidos interesses e recursos financeiros para além dos seus proprietários e gestores; aquilo que, em matéria de controlo, é um requisito estabelecido necessariamente por via legal e formal, nas empresas surge como uma exigência no contexto dos mecanismos de checks and balances do mercado.

Esta simples sequência de tópicos práticos elementares serve como ilustração da relação teórica entre controlo e rating, a saber: duas metodologias de avaliação do desempenho que respondem, cada uma no seu âmbito tradicional de aplicação, à questão central de responsabilidade dos actores e transparência

#	Critério	**Controlo Externo**	**Rating**
1	Posição no tempo	ex-post	ex-ante
2	Método	verificação/veredicto	avaliação/opinião
3	Verosimilhança	certo	incerto
4	Natureza	"duro", supostamente exacto	"mole", necessariamente indicativo
5	Efeitos	liberatório da responsabilidade do agente público	auxiliar da decisão do actor económico
6	Função prática	dissuasor	orientador
7	Formato institucional	veste pública	estrutura privada (agência)
8	Relação com o quadro jurídico	a "lei" como objectivo; (law enforcement)	a "lei" como pressuposto; (law-abiding)
9	Mecanismo básico	serviço público	mercado
10	Produto	(grau de) credibilidade do Estado	(nível de) confiança dos mercados
11	Papel face à Sociedade	garantia da democracia política	Reforço da transparência dos mercados

A simples leitura deste quadro permite extraír um vasto conjunto de ilacções que, por sua vez, sugerem (porventura, exigem) desenvolvimentos que, no quadro teórico desta intervenção, teriam cabimento – mas que, no seu contexto prático, simplesmente, não cabem.

Limitar-me-ei, então, a assinalar 5 tópicos que apenas enunciarei, deixando para outras ocasiões uma maior elaboração:

1 – a complementaridade entre as duas abordagens – que é uma evidência;

2 – ambas surgem de uma mesma matriz teórica (a busca de critérios para avaliação de desempenho);

3 – ambas assentam no recurso ao Número como organizador da realidade da vida económico-financeira (do sector público e das Empresas privadas);

4 – ambas contêm, ainda que com diferente intensidade (é muito mais nítido no caso do rating) um problema teórico fundamental (que não é tratado nesta intervenção): a articulação entre Número e qualidade, discernindo entre o papel estruturador do Número e a multiplicidade do comportamento e da criatividade humana e organizacional (os números directos dos registos contabilísticos podem esconder outras realidades do Número estruturante, ainda não directamente visíveis, registadas e mensuráveis);

5 – a diferença essencial, do ponto de vista técnico e conceptual, está no posicionamento face ao tempo (ex-post vs. ex-ante).

Vistos os problemas gerais da avaliação, hoje, em termos da herança tradicional, do desempenho económico, passarei, de imediato, a uma apresentação sumária dos que me parecem ser os aspectos básicos das realidades com que nos deparamos de agora para a frente.

III. Controlo e avaliação do desempenho na passagem para a Idade da Informação

§1. Uma mutação económico-social (e política)

A primeira observação é, porventura, a de maior significado no contexto da orientação geral desta apresentação: a matriz básica do papel do Número atinge a sua expressão mais avançada no código binário 0-1 da digitalização – i.e., a sua

utilização é o factor decisivo da alteração qualitativa do quadro estrutural e funcional das nossas economias.

Para além disto (que é o essencial, neste momento) poderemos sistematizar 3 grandes linhas de fundo (que, aqui, me limitarei a enunciar, por impossibilidade material de desenvolvimento):

1 – a passagem do Capitalismo Industrial (que, melhor ou pior, conhecemos e sabemos gerir como sistema) para alguma(s) forma(s) de Capitalismo Informacional (de que estamos, há menos de um quartel, a dar os primeiros passos e cujos mecanismos internos conhecemos mal – ou, muito simplesmente, não conhecemos);

2 – a hipótese teórica (para mim, cada vez mais, uma hipótese que ganha verosimilhança) da substituição do padrão clássico de uma sequência de Revoluções Industriais (a 1.ª, a 2.ª, a 3.ª, porventura, a 4.ª) com intervalos de recomposição na organização dos sistemas sócio-económicos por um padrão, essencialmente diferente, de "Revolução Industrial permanente", em que as sequelas do acumular de conhecimento científico e de criação de novas tecnologias se entrelaçam constantemente em vez de sequencialmente;

3 – como resultado, um processo acelerado (julgo que, como nunca) de mutação das economias (iniciado nos EUA nas últimas duas décadas) e relativamente ao qual creio justificarem-se, no imediato, 4 considerações de ordem geral:

i – temos de viver com ele e no seio dele, achemos ou não que seja do nosso agrado (o que, aliás, é irrelevante);

ii – implica uma transformação radical do conceito de "Empresa" (e, na passada, do papel do "Estado");

iii – induz uma mudança (ainda não assumida) de paradigma da Teoria Económica e da Política Económica;

iv – vai, inevitavelmente, inserir-se (mais ou menos suavemente/abruptamente) nos comportamentos humanos, cuja natureza elementar se não altera, i.e., mantêm-se as 3 causas básicas que exigem controlo e avaliação, a saber:

- as diferenças entre as pessoas e as instituições (empresas e órgãos do Estado), implicando diferenças de produtividade;
- o erro humano (simplesmente inexorável, em maior ou menor medida);
- a maldade humana (por vezes na sua versão ordinária da simples "esperteza"), induzindo ao delito, na sua banalidade de miséria moral, com implicações institucionais.

Por estas razões, podemos estar certos que, no quadro desta mutação sistémica do Capitalismo, as preocupações de controlo/avaliação virão, certamente, alteradas nos seus procedimentos e metodologias – mas permanecerão quanto à sua razão de ser e à sua necessidade (esta, provavelmente, acrescida).

§2. Implicações organizacionais

A simples leitura, em termos teóricos gerais, do conteúdo e do ritmo de transformações sistémicas do Capitalismo mostra-nos que, inexoravelmente, nos defrontaremos com fortes implicações organizacionais nas economias, nas sociedades e na estrutura política dos Estados – consequentemente, também na actividade de fiscalização externa da gestão económico-financeira, nomeadamente dos sectores públicos.

A este respeito, assinalo, apenas, alguns tópicos (que requerem desenvolvimento posterior, aqui sem cabimento):

1 – as burocracias tradicionais não são compatíveis com as novas realidades económicas em gestação;

2 – a fiscalização, por natureza, tem de corresponder ao seu objecto, pelo que está confrontada com 2 desenvolvimentos urgentes: por um lado, adaptar-se às condições organizacionais em transformação; por outro lado, identificar e conhecer os mecanismos de novos tipos de fraudes, de erros e, mais geralmente, de crimes;

3 – o impacte do "imaterial" nas economias é muito difícil de avaliar com alguma, digamos, "objectividade". Essa questão nada tem de novo; mas tem (já hoje; mais no futuro) uma extensão que altera os padrões anteriores (p.e., um grande número de PME's, ao longo dos últimos 2 séculos de Capitalismo Industrial, valeram pelo esforço e capacidades dos respectivos "patrões"; mas, hoje, reparemos na concentração dos efeitos se nos interrogarmos sobre quanto vale o cérebro de um génio empresarial da informática, se ele morrer de uma queda de cavalo);

4 – finalmente, no plano mais específico do rating, a exigência de adaptação das metodologias face à realidade das novas formas de organização das empresas e dos grupos, cada vez menos piramidal, de inspiração "indus-trial" e mais dispersa, horizontal e virtual, de inspiração "imaterial".

§3. O que fica e o que passa

Perante todas estas transformações (de que apenas pude dar uma ideia

ultra-simplificada e meramente exemplificativa) não teremos de nos sentir perplexos nem, muito menos, de nos resignarmos à paralisia por incapacidade de compreensão; teremos, sim, como em tudo na vida, de estudar e trabalhar – e fazê-lo com rectidão, espírito de serviço e lucidez.

E ter a consequente preocupação de discernir entre o que fica e o que passa – sabendo que, quando tudo parece mudar, muito permanece porque ou é inerente à natureza humana ou é considerado como de relevância essencial; e que, quando se pretende que tudo permaneça estático, há a garantia de uma mudança de modo mais ou menos descontrolado.

Tentando fazer uma selecção de tópicos nos domínios directamente ligados ao controlo e avaliação do desempenho, julgo de referir:

– de entre o que fica, 3 grandes grupos de questões: 1) "good governance"; 2) direitos humanos/questões ambientais; e 3) as inércias e viscosidades sempre presentes na realidade económico-social;

– e, de entre o que passa, outros 3 grandes grupos de questões: 1) a estrutura actual dos sistemas fiscais (onde, perante o "vanishing tax payer", os Estados terão de tributar mais as transacções do que os clássicos "rendimentos" ou, pior, os patrimónios); 2) mais geralmente, a estrutura das finanças públicas (onde haverá que escolher algum ponto de equilíbrio na composição entre redução da despesa pública para compatibilizar com os recursos da receita e novos tipos de receita para corresponder a um possível aumento, a médio prazo, da despesa pública); e 3) as repercussões, sobre a actividade dos Estados, do binómio globalização dos mercados/internacionalização das economias.

IV. REFLEXÕES FINAIS

O TC, com os seus 150 anos, está, hoje, como todas as instituições, mais do que perante o seu passado, perante o seu futuro.

E, no essencial, posicionar-se perante o futuro é compreender e assumir a perenidade, literalmente prometeica, do "belo achado do número".

A responsabilidade do TC, nesta matéria, é a mesma de todos os órgãos do Estado: corresponder, sempre e em toda a parte, às suas 2 razões de ser: o sentido do Estado e a noção de "boa governação".

Para tanto, viver as mutações da época contemporânea e do futuro pensável (de que procurei sublinhar alguns aspectos elementares) sabendo, conscientemente:

- distinguir e conjugar o que é peso do passado a ultrapassar, tradição a honrar e modernidade a buscar;
- e, ainda, promover, estrutural e funcionalmente, a absorpção da inovação dos conceitos e das tecnologias e a capacidade de adaptação do aparelho burocrático, dos métodos de trabalho e dos procedimentos.

Como referi, a responsabilidade do TC é a mesma de todos os órgãos do Estado; mas julgo, em minha simples opinião pessoal como cidadão, que poderemos/deveremos dar mais um passo: há um factor qualitativo de acréscimo dessa responsabilidade, porquanto o TC é o órgão de soberania responsável, enquanto instituição estável, pela garantia dos cidadãos quanto ao bom uso dos recursos do Estado – i.e., dos recursos directa ou indirectamente, contemporânea ou futuramente, entregues pelos cidadãos e empresas, produtores de riqueza, ao Estado para os utilizar em ordem ao bem comum.

Não é possível ultrapassar os aspectos técnicos desta realidade básica; e também não é possível ultrapassar a sua relevância moral – o mesmo é dizer a exigência de respeito pelos cidadãos que uns e outra implicam. É esta a verdadeira dimensão do TC actual (ou de instituições análogas no futuro).

Será que é demais dizer, hoje, que, com os seus quase 150 anos, o TC está mais jovem e pujante do que nunca?

Julgo e espero que não, que não seja demais, apesar das bem conhecidas questões da articulação entre aspectos jurídico-formais e realidades substantivas do controlo externo da gestão dos dinheiros públicos e da correspondência entre responsabilidades de actuação e disponibilidade de meios.

E ao julgar que não, que não seja demais, essa revivescência aos 150 anos, quero exprimir, simplesmente, o voto de que ela seja apenas a expressão verbal de uma realidade institucional consciente dos sinais dos tempos – e, sobretudo, das suas responsabilidades perante todos os Portugueses.

Referências bibliográficas

(Listagem dos principais textos directamente consultados)

LIMA DE FREITAS, Almada e o Número, Editora Soctip, 2.ª edição, Lisboa, 1990

D.G. do Tribunal de Contas, Tribunal de Contas, Lisboa, 1988

MORENO, Carlos, "A situação portuguesa do controlo externo dos dinheiros públicos", policopiado, Lisboa, 1998 (em vias de publicação)

----------, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos, UAL - Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa, 1998

TAVARES, José F.F., "Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos", policopiado, Tribunal de Contas, Lisboa, 1999

NATIONAL AUDIT OFFICE, State Audit in the European Union, London, 1996

TRIBUNAL DE CONTAS, A Organização, Funcionamento e Competência da Função Jurisdicional dos Tribunais de Contas e Instituições Congéneres da União Europeia. Estudo de Direito Comparado, Lisboa, 1998

----------, Manual do *Value for Money*, Lisboa, 1998

----------, Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto), 2.ª edição, Gabinete de Estudos, Lisboa, 1999

----------, Manual de Auditoria e de Procedimentos, Vol. I, Lisboa, 1999

UM TRIBUNAL DE CONTAS PARA O SÉCULO XXI

Algumas questões e propostas para os próximos 5 anos

por

Carlos Moreno

Conferência de 18 de Outubro de 1999

I
INTRODUÇÃO

Nesta brevíssima introdução é meu propósito, primeiro, explicar as razões da escolha do tema e do seu título e, evidentemente, delimitar o seu âmbito; depois, avançar com alguns conceitos que são, a meu ver, indispensáveis à boa compreensão do que, resumidamente, proponho para o Tribunal dos próximos anos. ou seja o Tribunal do século XXI.

1. Razões do tema e do seu título

A escolha de um tema, e sobretudo do seu título e conteúdo, não é, em geral, filha do acaso e do improviso.

Assim acontece, hoje, comigo, já que as escolhas que fiz para esta intervenção são o resultado – embora não todos os resultados – , quer de uma permanente reflexão crítica a que me obriga, nomeadamente, a docência universitária, quer da experiência de uma vida profissional multifacetada e predominantemente ligada ao controlo externo e independente dos dinheiros públicos, em Portugal e na União Europeia.

Por outro lado, também não posso esconder que, nos dias que vão correndo, o meu pensar, a minha avaliação da situação e as minhas prioridades para o controlo independente da actividade financeira pública em Portugal, são moldados por um grande inconformismo, relativamente ao confortável situacionismo actual, ou seja a tão vipíssima postura, e compostura, de agir, sempre e em tudo, dentro das baias do politicamente correcto, tão do agrado dos donos do poder e seus cristãos–novos.

Os que me conhecem minimamente, sabem que este foi sempre o meu modo de contribuir para a construção do futuro, única razão, aliás, que justifica e aconselha os vivos a celebrar o passado.

Perdoem-me a imodéstia de não resistir a ilustrar esta minha postura com um episódio de que, com outros, fui protagonista, em 1983, aquando da minha primeira passagem pelo Tribunal de Contas, como seu Director-Geral e da qual alguns aproveitaram, apagando depois a memória, para não pagarem direitos de autor.

Então, como hoje, contra a corrente, destoando do politicamente correcto, mas convencido de que «fortuna juvat audaces», fui co-inspirador e co-autor[1] do primeiro documento oficial, pós Revolução do 25 de Abril, que abriu novos caminhos de progresso e de modernidade para o Tribunal de Contas. Refiro-me à quase sempre esquecida e omitida Resolução do Conselho de Ministros n.º 43/83, de 24 de Setembro[2] da qual, passados 16 anos, julgo dever transcrever, sem falsa modéstia, as seguintes passagens, nas quais me revejo inteiramente ainda hoje:

- *«O Tribunal de Contas deve situar-se na primeira linha do controlo externo da actividade financeira do sector público, nos seus aspectos jurídico, económico e financeiro, contribuindo com a sua acção independente e de nível técnico elevado para um grau de disciplina e de rigor até agora não conseguido».*

- *«O Tribunal de Contas deve assumir-se como consciência financeira da actividade da administração central, regional e local, incluindo o sector empresarial do Estado, para o efeito devendo ser concebido e estruturado como primeira linha de defesa da legalidade e moralidade das contas e, em geral, dos actos do sector público e de prevenção e combate a todas as formas de corrupção e de fraude».*

- *«O Tribunal de Contas deve ser transformado num orgão fundamental de moralização da actividade administrativa, de combate à corrupção e de garantia da legalidade, eficiência e eficácia da Administração e, bem assim, de controle da boa gestão dos dinheiros públicos».*

- *«A fiscalização do Tribunal deve estender-se ao sector administrativo e empresarial da administração central, regional e local».* (os sublinhados são do autor)

1 Conjuntamente com o então Presidente do Tribunal de Contas, Conselheiro Dr. João de Deus Pinheiro Farinha que muito fez pela independência e progresso do TC.

2 Assinada pelo 1º Ministro da época, Dr. Mário Soares, na sequência de toda a clarividência e empenho do então Ministro das Finanças, Professor Doutor Hernâni Lopes.

Em 1983, bem mais jovem, acreditava que não seriam necessários 14 longos anos para ver aqueles princípios, renovadores e reformadores do TC, consagrados em lei. Mas, a verdade é que se tais princípios fazem hoje já parte do direito positivo português – através das Leis n.os 14/96 e 98/97 – a reforma e renovação substanciais do Tribunal esperam, ainda, por uma concentração e precisão das suas missões, pelo desenvolvimento e aprofundamento do seu relacionamento com o Parlamento, pela sua total e efectiva, real, independência do Executivo, pela profissionalização do seu diálogo com a comunicação social e pela implantação de uma organização dotada de estratégia, de liderança e de meios humanos e materiais, adequados à concretização, com sucesso, das suas missões.

É precisamente sobre algumas destas questões, vitais para o Tribunal dos primeiros anos do século XXI, que irei resumidamente pronunciar-me na parte II desta intervenção. Fica, assim, também preliminarmente delimitado, no conteúdo e no tempo, o tratamento restrito que, dados os poucos minutos de que disponho, darei ao tema que escolhi, em si mesmo vastíssimo.

2. Alguns conceitos indispensáveis

Explicada a escolha do tema e delimitado o tratamento que dele farei nesta intervenção, ou seja feita alusão às questões a que hoje me referirei, com mais detalhe, embora sintéticamente, julgo indispensável à nossa interlocução avançar com alguns conceitos fundamentais, mesmo se tenho alergia congénita ao dogmatismo que, em regra, anda ligado a quem vive de e para os conceitos.

2.1. O conceito de dinheiros públicos

Começo pela noção de dinheiros públicos, da qual perfilho um conceito amplo, sobretudo em economias, como a nossa, predominantemente monetárias.

Assim, sem dúvida que são dinheiros públicos os fundos e demais valores realizáveis a curto prazo, possuídos ou detidos por uma entidade pública e que pertençam em propriedade a organismos públicos[3].

Porém, outras situações existem, nas quais, não sendo ou tendo deixado de ser preenchidos aqueles condicionalismos, mesmo assim, os fundos e demais valores continuam a ter a natureza de dinheiros públicos.

É o caso, em primeiro lugar, dos fundos e demais valores detidos, possuídos, pertencentes em propriedade ou utilizados por qualquer entidade que integre o Sector Público Empresarial, nomeadamente empresas públicas formais, nacionais e municipais, sociedades de capitais públicos e sociedades de economia mista controladas pela parte pública[4].

3 SOUSA FRANCO, por exemplo, in *Dinheiros Públicos. Julgamento de Contas e Controlo Financeiro no Espaço da Lingua Portuguesa*. Tribunal de Contas, Lisboa 1995, defende um conceito restrito, a págs 2-3, de dinheiros públicos; bem longe, portanto, da noção ampla que é defendida no texto.

4 Para maiores desenvolvimentos vidé CARLOS MORENO, *Finanças públicas: Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, UAL, 1998, págs. 37 e segs.

É igualmente o caso dos fundos anualmente percebidos por fundações, associações ou quaisquer outras entidades de direito privado, provenientes do Orçamento do Estado, dos Orçamentos das Regiões Autónomas e dos Orçamentos das Autarquias Locais, os quais, mesmo após consumada a transferência, continuam a ter a natureza de dinheiros públicos, aliás por força da lei vigente[5]; a qual submete expressamente todas estas entidades privadas ao controlo financeiro do Tribunal de Contas para verificação da legalidade e da boa gestão da aplicação dos fundos para elas transferidos; que não perdem, assim, *ipso facto*, pelo menos durante um período razoável a natureza de dinheiros públicos.

E é, sem dúvida, também o caso de todos os fluxos financeiros que devendo, legalmente, passar pelos orçamentos públicos, ou sujeitar-se às regras de realização da receita e despesa pública, a isso habilidosamente se furtam, consubstanciando em qualquer desses casos verdadeiros fenómenos de desorçamentação[6].

2.2. Noção de gestão de dinheiros públicos

Quanto à gestão dos dinheiros públicos, não sendo fácil enclausurar a respectiva noção em meia duzia de linhas, sempre se dirá que ela se consubstancia na actividade desenvolvida pelas entidades de direito público e de direito privado, mesmo que estas últimas não façam formalmente parte do Sector Público, integrado pelo SPA e SPE, tendo por objecto próprio e especializado a obtenção, disponibilidade e afectação de dinheiros públicos com vista à realização das missões cometidas ao Estado no seu mais amplo sentido.

5 Vidé artigos 1°, n° 1, al. f) e 2° , n° 1 da Lei n° 14/96 de 20 de Abril e al. g) do n° do artigo 2° da Lei n° 98/97, de 26 de Agosto; para mais esclarecimentos CARLOS MORENO, ob. e pags cts.

6 Os fenómenos de desorçamentação cingem-se aos apontados no texto, ao menos do nosso ponto de vista; em sentido divergente do Professor Sousa Franco, não entendemos os casos de independência orçamental como fenomenos de desorçamentacao. Vidé CARLOS MORENO – *Finanças Públicas: Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, UAL, 1998, págs. 175 e segs.

Trata-se, hoje, de uma actividade de natureza eminentemente técnica, que não pode deixar também de ser analizada quanto às suas componentes ou elementos jurídicos, políticos, sociológicos e psicológicos, que é desenvolvida tão só para servir de instrumento à realização de todas as demais actividades a cargo do sector público.

Quer isto dizer que a actividade de gestão financeira pública é uma actividade que, apesar de ter carácter instrumental, não se confunde nem se esgota nas demais actividades do Estado que suporta, delas se autonomizando, pelo seu objecto e pela sua natureza, bem como pela especificidade das suas vertentes técnica, política, social, psicológica e jurídica.

É, pois, uma actividade pública que se distingue e autonomiza de todas as demais actividades do Estado, pelo seu objecto, natureza e características próprias, embora tenha, relativamente a todas elas, uma ligação umbilical: a de constituir seu instrumento vital.

Parece evidente que assim será se tivermos em conta que a actividade financeira pública se consubstancia, hoje, ao menos, como eu a vejo, na obtenção, disponibilidade e dispêndio de dinheiros públicos.

2.3. Conceito de controlo e de controlo interno e externo

No que respeita ao controlo e, sobretudo, aos chamados controlo interno e controlo externo da gestão dos dinheiros públicos, embora muito houvesse para explicar, vou-me ficar por idéias básicas, porém, tão claras quanto possível.

Do que aqui se trata é tão só de explicitar em que consiste a actividade de controlo da gestão dos dinheiros públicos e não de avançar para caminhos mais complexos, como os de defender a existência de uma função geral de controlo como função autónoma do Estado moderno[7] ou, tão só, tentar provar que em Portugal, o controlo externo dos dinheiros públicos consubstancia, formal e substancialmente, uma função autónoma do Estado[8].

Nesse quadro, posso começar por dar uma ideia global do que é o moderno controlo financeiro público, considerando-o como o conjunto das actividades destinadas, por um lado, à verificação da legalidade e regularidade da actividade de gestão de dinheiros públicos levada a cabo, fundamentalmente, no âmbito do Sector Público e, em especial no do Sector Público Administrativo (SPA); por outro, como tendo por objecto apreciar a eficácia, a economia e a eficiência, numa palavra a boa gestão financeira, bem como a preservação do ambiente, relativamente ao dispêndio de dinheiros públicos, quer no âmbito do SPA, quer no do Sector Público Empresarial (SPE); de igual modo, como tendo por fim ajuizar do comportamento – do agir – dos gestores no tocante aos dinheiros públicos que administram, no quadro de todo o sector público; finalmente, como tendo por missão avaliar políticas, acções, programas e projectos públicos, bem como a utilidade social das estruturas da Administração Pública e, ainda, a qualidade das respectivas prestações.

Apresentado um conceito, amplo e moderno, da actividade de controlo dos dinheiros públicos, torna-se imperativo completá-lo com uma precisão fundamental, neste âmbito, a da distinção entre controlo interno e controlo externo.

Embora possam ter um objecto comum, que é o que acabo de enunciar, controlo interno e externo, constituem duas realidades distintas, formal e substancialmente.

---

7 Como o fez KARL LOEWENSTEIN, *Verfassungslehere*.Tubingen, 1959.

8 Posição largamente sustentada por CARLOS MORENO, in *O Sistema Nacional de Controlo Financeiro*, UAL, 1997 e, ainda, em *Finanças Públicas, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, UAL, 1998, pags. 264 e segs.

Vejamo-lo porquê, embora sumáriamente.

O controlo interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira pública; está integrado, regra geral, nas estruturas organizatórias e dirigentes da Administração Pública; depende sempre, directa ou indirectamente e ao menos em última instância, do seu orgão de cúpula, o Governo; serve a gestão e os gestores financeiros públicos; constitui uma função técnica da gestão, em conjunto com as de planeamento e de execução;

O controlo externo, organiza-se e funciona fora de qualquer nível ou plano da gestão financeira pública; é independente de todos os orgãos do Estado e, em particular, do Governo, que é, in fine, o controlado; tem poderes de avaliação e pode utilizar o controlo interno; serve e está ao serviço, antes de mais, dos cidadãos e dos contribuintes, dos quais é o máximo garante e defensor da correcta gestão dos dinheiros de que aqueles foram privados, para serem confiados aos gestores públicos, com vista à realização, em nome e por conta dos cidadãos, do bem estar social, da eficiência económica e da equidade na redistribuição da riqueza.

Quer porque os dinheiros públicos são bens escassos, consubstanciam uma amputação patrimonial dos agentes privados (empresas, famílias e indivíduos) e são confiados a mandatários ou representantes dos cidadãos para os administrarem em benefício daqueles; quer porque tal administração deve ser hoje uma actividade eminentemente racional, técnica e profissional, o controlo interno responde a uma necessidade técnica das organizações e dos gestores que administram dinheiros públicos, tendo como finalidade acompanhar, pilotar e corrigir em permanência o processo gestionário; neste contexto, o controlo interno surge, naturalmente, como um instrumento técnico da gestão e nela incorporado; por isso mesmo se entendendo que é a cada organização gestionária, que é a cada gestor que cumpre instituí-lo, em condições de

poder responder às necessidades reais de cada estrutura e de cada processo gestionário concreto.

Quanto ao controlo externo, ele representa o corolário natural, lógico e necessário do facto da gestão financeira pública ter por objecto a obtenção de recursos escassos, mediante privação de uma parte do património alheio – cidadãos, famílias e empresas –; de a sua disponibilidade por entidades e gestores de dinheiros públicos assentar numa relação de confiança pública; e de a sua utilização ou dispêndio dever ser sempre realizada em nome e por conta dos proprietários originários dos recursos financeiros, já que apenas se pode destinar a um interesse ou uma necessidade pública.

Sendo isto hoje inquestionável, também inquestionável será que os cidadãos exijam conhecer, de forma independente, técnicamente credível, e com oportunidade e regularidade, como são ou foram administrados os dinheiros públicos; e mesmo serem defendidos de toda a respectiva má gestão.

Daqui decorre que só fora de qualquer plano da gestão, com independência total – e real – das respectivas estruturas organizatórias e decisoras, com competência técnica e profissionalismo próprios, seja possível informar e defender os cidadãos.

Daqui decorre, igualmente que ao controlo externo cabe avaliar o controlo interno, já que este representa uma função técnica da gestão.

Daqui decorre, ainda, que, enquanto o controlo externo é, por princípio, público e publicitado, o controlo interno não o é.

Muito sumáriamente, pode-se concluir que, se o controlo externo traduz a resposta, técnica e política, do Estado moderno e democrático aos contri-

buintes, o controlo interno representa a resposta técnica às necessidades da gestão e dos gestores públicos modernos.

Se o controlo interno serve, a gestão financeira pública e os gestores públicos, e, em última instância, o Governo, enquanto responsável máximo por aquela gestão, sendo pelo mesmo instituído e dele dependendo, o controlo externo, que se encontra constitucionalmente instituído e é exercido por orgãos de soberania, fiscaliza, em última instância, o Governo, que é o controlado ao mais alto nível, seja políticamente, pelo Parlamento, seja técnicamente, pelo Tribunal de Contas.

Dito o que precede, julga-se poder evidenciar, desde já, alguns caracteres genéricos do controlo financeiro público; tais como: que consubstancia uma actividade permanente, multiforme e complexa; que exige elevada tecnicidade e profissionalismo; que supõe independência técnica; que é portador de uma deontologia própria; que abrange todos os dinheiros públicos e a actividade financeira de todo o sector público; que cobre todas as fases e funções do processo gestionário; que se estende aos diversos actos e operações em que aquela se desdobra; que se debruça sobre a organização e funcionamento das estruturas gestionárias, bem como sobre os seus recursos, os seus custos e resultados, o comportamento dos respectivos gestores; que avalia a utilidade social do dispêndio dos recursos públicos.

O controlo deve ser total em relação à gestão.

Quer dizer que o controlo é o reverso da medalha, é a outra face, é o espelho, é o exame de consciência, é o negativo da fotografia da actividade de gestão dos dinheiros públicos; numa palavra, o controlo financeiro concretiza a contra-actividade, da actividade de gestão financeira pública; inserido nesta actividade e dela fazendo técnicamente parte integrante, no caso do controlo

interno; constituindo uma tarefa permanente e autónoma daquela, representando uma missão específica do Estado moderno e democrático, no caso do controlo externo[9].

II

ALGUMAS PROPOSTAS VITAIS PARA O FUTURO DO TRIBUNAL DE CONTAS

Se porventura ainda não ficou suficientemente claro, permito-me advertir que nesta minha abordagem vou apenas apresentar propostas para algumas das questões que hoje mais me preocupam no que toca ao futuro próximo do Tribunal. Daí que não deva atribuir-se a tais propostas um prazo de concretização superior a 5 anos, o que será, seguramente, já muito tempo no século XXI.

Acrescentarei que com as minhas propostas nada vou inventar, mas tão só tentar adaptar à realidade portuguesa algumas soluções que por esse mundo fora ou, pelo menos, por essa Europa moderna, civilizada e democrática a que dizemos pertencer fazem já parte integrante da cultura, da educação e da vivência, tanto dos cidadãos, como das instituições políticas e sociais, há largas décadas.

Direi ainda, relativamente às propostas que apresentarei, que, por um lado, não me preocupei com o facto de elas exigirem ou não a adopção de medidas legislativas, inclusivé no plano constitucional[10] e, por outro lado, que nunca,com elas, tive em mente situações subjectivas, ou seja ligadas a pessoas concretas, mas tão só o sistema e, muito em particular, a sua coerência objectiva, a qual deve ser perseguida tenazmente no futuro.

9 Para maiores desenvolvimentos e aprofundamentos sobre estas matérias, vidé CARLOS MORENO, *O Sistema Nacional de Controlo* Financeiro, UAL, 1997 e *Finanças Públicas - Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, UAL, 1998; ROSARIO TORRES e CARVALHAL COSTA, *Controlo e Avaliação da gestão Pública*, Rei dos Livros, 1996, e *O Controlo Interno na Administração Pública*, IGF,1996.

10 O que não nos deve assustar já que nas duas últimas décadas, foi mais fácil encontrar maioria para alterar a CRP do que vontade política de modernizar o Tribunal de Contas.

Aliás, todos os auditores sabem bem, que quando os sistemas não são objectivamente coerentes e, portanto, fiáveis, só com super-homens, e muita sorte, podem as suas falhas e fraquezas ser superadas. Como já não acredito em pré-destinados, opto decididamente por sistemas sem brechas. É só isso que terei em vista, seguidamente, na apresentação de algumas questões e propostas pelas quais passa, a meu ver, o futuro deste Tribunal, e que, dadas as naturais limitações de tempo que deve ter esta intervenção, não poderão ser aprofundadas.

3. As grandes missões do Tribunal de Contas para os próximos cinco anos

A meu ver, a primeira grande questão que não pode deixar de ser colocada quando pensamos num TC para os próximos anos é a de quais devem ser as suas missões fundamentais, no dealbar do século XXI.

Actualmente, todos o sabemos, estão cometidos ao TC três grandes missões: a do visto prévio, a da auditoria externa e independente da gestão dos dinheiros públicos e a da efectivação da responsabilidade financeira.

Creio não ser difícil reconhecer que tudo se conjuga para que o Tribunal de Contas do século XXI deixe de ser um Tribunal de visto prévio.

Simplesmente porque este, para além de já estar reduzido ao mínimo, não só de direito, mas também de facto, não poderá, substancialmente, sobreviver à instituição e, sobretudo, à operacionalização do chamado Sistema Nacional de Controlo Interno o (SCI), criado pelo Governo em 1998[11], sob pena de

11 O Sistema Nacional de Controlo Interno (SCI) foi criado pelo Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho, que o organizou em três níveis, tal como está organizada a gestão dos dinheiros públicos: ou seja no plano micro gestionário ou operacional (1º nível), no plano sectorial e regional (2º nível) e, finalmente, no plano nacional (alto nível).
O SCI sofreu a primeira brecha, na sua coerência global, com a criação pelo Decreto-Lei nº 220/98, de 17 de Julho, da Inspecção-Geral da Administração Pública, organismo classificado de alto nível de controlo interno mas que, estranhamente, não foi integrado no SCI nacional.
Sobre toda esta problemática vidé CARLOS MORENO, *Finanças Públicas, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, UAL, 1998, págs. 282 e seguintes.

grave inutilidade para este último sistema, ainda por cima organizado em três níveis e, pior ainda, de riscos tangíveis de duplicação e de desperdícios numa área tão sensível a estes fenómenos como é a do controlo financeiro público. Isto não obstante o relevante papel que tem cabido em Portugal ao visto prévio do TC, apesar das dificuldades, internas e externas, com que sempre foi obrigado a conviver.

Assim, numa perspectiva de 5 anos e a meu ver, restam-nos, no actual quadro jurídico dos poderes e competências do TC, duas grandes missões: a de auditor financeiro externo e independente e a de orgão jurisdicional de efectivação da responsabilidade financeira.

A meus olhos, o Tribunal devia tudo fazer para ver, nos próximos anos, não só melhor precisadas, como ampliadas estas suas duas missões, nas quais deveria concentrar toda a sua estratégia e dinâmica.

Em que termos, porém? Vejamo-lo a traços muito largos apenas.

No tocante à função de auditor externo e independente do Estado, deveria a mesma passar a constituir o eixo fundamental, o pilar ou polo dinamizador de toda a actividade do Tribunal. Embora não o único, como veremos.

Em que termos?

Cobrindo o SPA e o SPE, bem como todas as demais organizações ou beneficiários, de qualquer natureza, que recebessem dinheiros públicos, e com particular incidência nas formas organizatórias e gestionárias de direito privado que, quase sempre sem lei autorizadora expressa e, portanto, sem qualquer transparência, têm vindo a ser utilizadas por todas as Administrações, desde a Central, incluindo FSA, até à Local, para gerirem dinheiros públicos à margem das competentes regras públicas.

Utilizando as modernas técnicas da auditoria, seja a financeira, seja a de resultados, seja a integrada, tenha ela lugar durante ou após o encerramento dos exercícios.

Nesse campo da auditoria pública, no qual o Tribunal ainda está a dar os primeiros passos, creio haver um grande caminho e esforço a fazer, e a fazer muito rapidamente, sob pena de o Tribunal poder vir a ser justificadamente questionado quanto à necessidade ou utilidade da sua existência e, sobretudo, do seu custo para a sociedade.

Em breves palavras, eu diria que neste domínio o TC tem de ganhar rapidamente a grande batalha da credibilidade técnica externa, impondo-se e impondo o respeito de todos no tocante aos seus relatórios de auditoria, incluindo os pareceres sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas. Como? Nomeadamente:

- Definindo uma estratégia de controlo que privilegie a floresta e deixe de lado os arbustos, que o mesmo é dizer que opte pelo controlo dos grandes fluxos financeiros, das áreas de maior risco ou de menor transparência da respectiva gestão, sem jamais se pôr a questão de saber se nelas interferem ou agem os grandes e os poderosos!...

- Actuando, sistematicamente, com oportunidade e celeridade.

- Edificando e cimentando, quotidianamente, a estabilidade, a coerência e a coesão internas, através designadamente, da clarificação e da aceitação dos respectivos papéis e da prática da solidariedade profissional, que a todos deve envolver, e, em especial, ao Plenário Geral, às Secções, ao Presidente, ao Vice-Presidente, aos Juízes, aos Dirigentes, aos Auditores e a todos os demais colaboradores.

Dotando-se de uma organização com lideranças não impostas, mas reconhecidas e aceites e de meios humanos competentes e motivados e, também, igualitariamente pagos segundo as funções que efectivamente exercem.

Sendo e parecendo, sempre e em tudo, exemplo inquestionável de rigor, de transparência e de austeridades no tocante à gestão dos seus próprios recursos financeiros.

Por outro lado e a meu ver, o Tribunal deverá também, nos próximos anos, tentar transformar a sua acção num dos motores da modernização da gestão financeira pública.

Como? Nomeadamente, pelas seguintes vias.

- Desenvolvendo e privilegiando as auditorias de gestão ou de resultados.

- Controlando exaustivamente a fiabilidade do controlo interno, que faz parte da gestão, constituindo uma sua função técnica, e da maior relevância.

- Avançando rapidamente não só para a auditoria ambiental, como para a avaliação da utilidade social das estruturas públicas e da qualidade das suas prestações.

- Enfim, preparando-se para poder avaliar, designadamente com recurso às ciências sociais pertinentes, o impacto social de medidas, de acções ou de políticas com expressivo significado financeiro e inequívoco interesse público.

E que dizer agora acerca da evolução para os próximos anos da função jurisdicional de efectivação da responsabilidade financeira?

Já dissemos que o exercício desta função deve constituir a segunda das grandes missões do Tribunal para os próximos 5 anos. Seu segundo pilar, e, igualmente, garante da necessidade e da utilidade da existência e do custo do Tribunal.

Porém e a meus olhos, num quadro, jurídico e de facto, bem distinto do actual. Dadas as condicionantes de tempo e de paciência dos meus interlocutores, também aqui não poderei nem tratar, nem aprofundar todas as questões, pelo que vou avançar apenas com algumas, poucas, propostas, que combinem realidade com bom senso, e que apresentarei simplificadamente.

Direi, primeiro, duas palavras a propósito dos sujeitos da responsabilidade financeira.

Antes de mais, considero indispensável à coerência e transparência do sistema de gestão dos dinheiros públicos que seja definitivamente precisado e clarificado (sem o recurso estranho à remissão para uma lei de 1933) que os membros do governo, enquanto responsáveis máximos pela função executiva, na sua vertente de gestão dos dinheiros públicos, são sujeitos de responsabilidade financeira.

Depois, entendo que todos os responsáveis pela gestão de dinheiros públicos, quer se trate de responsáveis do SPA, quer do SPE, quer de quaisquer outras entidades de natureza privada, às quais, por qualquer forma, sejam confiados dinheiros públicos devem passar a ser sujeitos de responsabilidade financeira.

Acrescentaria ainda que a responsabilidade financeira deve igualmente recair sobre os responsáveis das estruturas de controlo interno, sempre que existindo e estando dotadas de meios, os defeitos gestionários tenham como fonte o seu não correcto ou adequado funcionamento.

Quanto aos factos ou fontes geradoras de responsabilidade financeira, apresentarei, igualmente, breves propostas:

- primeiro, há que clarificar, tornando mais rigorosa e minuciosa e, certamente, mais alargada, a actual enumeração de factos geradores de responsabilidade financeira.

- segundo, tal enumeração deve, com as necessárias adaptações, ser estendida aos responsáveis do SPE, bem como de todas as demais entidades privadas gestoras de dinheiros públicos.

- terceiro, deve passar-se a sancionar mais gravemente os defeitos e falhas de mérito da gestão do que os seus vícios formais.

- quarto, – e digo-o, sabendo que é seguramente polémico – de uma vez por todas há que considerar fonte de responsabilidade financeira o não acatamento, em tempo útil e sem comprovada justificação, das recomendações de auditoria do Tribunal, bem como manifestações públicas de desrespeito infundado – que não de crítica legítima – pelo conteúdo, conclusões e recomendações dos seus relatórios.

Quanto ao processo de efectivação da responsabilidade financeira tem o mesmo de ser concebido e funcionar por forma a que, não deixando de dar as necessárias garantias de defesa, permita terminar os processos no mais curto prazo possível, no máximo, desejavelmente, um ano[12].

No quadro das propostas relacionadas com a responsabilidade financeira, não posso, finalmente, deixar de referir uma das mais importantes, em termos de futuro, qual seja a de que, por um lado, passe a bastar, sempre e em todas as situações, a mera negligência, e não o dolo, para se incorrer em responsabilidade financeira e, por outro lado, seja invertido o ónus da prova no sentido de que serão

12 Sobre o regime em vigor no domínio da responsabilidade financeira, vide, por todos e com grande proveito, AMÁVEL RAPOSO, *A nova lei orgânica do Tribunal de Contas e a responsabilidade financeira*, conferência policopiada, Lisboa, 1999.

os responsáveis pela gestão de dinheiros públicos que, face à constatação de falhas ou defeitos na sua actividade gestionária, terão de provar que tomaram todas as medidas tecnicamente adequadas para as evitar.

Com efeito, os gestores públicos são pagos precisamente para bem gerir os dinheiros dos contribuintes.

4. Algumas breves propostas quanto à organização e funcionamento do Tribunal

É minha convicção que o que consta da Lei n.º 98/97 sobre organização e funcionamento do Tribunal, para além de pouco claro e ambivalente em muitos dos seus aspectos fundamentais, está também longe do que seria necessário e desejável para permitir o adequado cumprimento das suas missões. E nem o novo estatuto orgânico dos serviços de apoio técnico do Tribunal, acabado de aprovar parece ter contribuído para melhorar a situação já que, pelo pouco que dele sei, veio manter vícios e defeitos de funcionamento orgânico, já antigos.

Não cabendo no tempo que disponho uma análise detalhada desta matéria, opto por dar um salto em frente e passar a apresentar, sumariamente, apenas algumas propostas que, a meus olhos, poderiam beneficiar a organização e o funcionamento do Tribunal.

Assim e antes de tudo o mais, há, a meu ver, que defender e aceitar, não só no plano substancial, como, sobretudo, através de uma prática constante e sistemática, que o Plenário Geral constitui o órgão supremo do Tribunal, em termos não só de decisão em todos os domínios relevantes para o desenvolvimento das suas missões, como em termos de acompanhamento e avaliação do desempenho de toda a organização.

Domínios como os da estratégia plurianual e do planeamento anual do controlo e de todas as demais actividades, da organização interna e do funcionamento, da política de pessoal, em todas as suas vertentes, do orçamento, do relacionamento externo, das suas contas e do relatório de actividades deviam passar a estar reservados à exclusiva decisão, acompanhamento e avaliação do Plenário Geral, de modo substancial e não meramente formal, para o que aquele reuniria tantas vezes quantas necessário, e, no mínimo, mensalmente.

O Presidente que, para a total coerência do sistema organizatório e funcional do Tribunal, devia, a meu ver, passar a ser trienalmente eleito pelo Plenário Geral, – constituído por Juízes recrutados por concurso público –, emergeria, então, como o verdadeiro primus inter pares e, necessariamente, como fonte de iniciativa e de dinamização da decisão daquele orgão colegial e, bem assim, como primeiro executor das respectivas decisões e seu representante no exterior. Em tudo isto, pois, com total coerência e solidariedade e, bem assim, estabilidade internas, já que a sempre difícil questão da liderança, fundamental em períodos de transição e mudança, estaria, naturalmente, resolvida pelo voto e não por iniciativa, note-se, do próprio controlado, embora ao mais alto nível.

Creio, com efeito, não contribuir para a coerência objectiva do sistema atribuir ao Governo, que é o mais poderoso dos controlados, a iniciativa, e em exclusivo, de propor a nomeação do Presidente de um Tribunal que tem precisamente por missão controlar, com total independência, o referido Governo, em tudo o que respeita à gestão dos dinheiros públicos, que é, seguramente, o domínio vital da função executiva, já que todos sabemos que a mola da guerra é o vil metal...

No mesmo sentido da coerência e da solidez da organização do sistema de controlo financeiro externo, técnico, proponho a eliminação, bastando que dúvidas surjam, de todas as estruturas paralelas ou níveis de comando – e de poder –

conflituantes, que existam no seu seio. Exemplo vivo de uma destas situações é a dualidade, hoje, flagrante, entre a distinta dependência funcional e hierárquica que marca a actividade dos auditores e seus coordenadores e tantas vezes tem sido fonte de paralisias, senão mesmo de efeitos perversos.

Ainda no sentido da força, da coerência, da solidez e da independência objectivas da organização seria desejável tudo fazer para evitar, no futuro, a existência de um número elevado e, ou durante período demasiado longo, de juízes auxiliares, os quais, a meu ver, não gozam, objectivamente, da garantia da inamovibilidade.

Uma nota final relativa à organização, e que não devo omitir, consubstancia-se na proposta de tudo fazer para retirar aos serviços operacionais a enorme carga de tarefas administrativas e instrumentais que sobre eles hoje pesam, as quais deviam ser confiadas a unidades especializadas, exteriores, que com eficiência e eficácia as assumissem, com vista, sempre e tão só, a dar maior rentabilidade aos serviços operacionais.

5. Algumas propostas ligadas ao relacionamento do Tribunal com a Assembleia da República, o Governo, o controlo interno e a comunicação social

Mais uma vez, vou limitar-me a apresentar, sumariamente, algumas propostas, que, a meu ver, são fundamentais para o Tribunal dos próximos anos e dizem precisamente respeito às suas relações com o Parlamento, o Governo, o controlo interno e a comunicação social.

5.1. O Tribunal de Contas e o Parlamento

É de todos conhecida a situação actual de relacionamento entre

a AR e o TC, a qual se caracteriza, sumariamente, quer pela total ausência de debate na AR sobre o conteúdo, conclusões e recomendações constantes dos relatórios de auditoria do Tribunal, incluindo o Parecer sobre a C.G.E., quer pela não presença no Parlamento de qualquer Juiz ou Auditor do TC, mesmo quando os responsáveis pelas entidades objecto de auditorias do Tribunal aí são porventura chamadas para se explicarem, quer, finalmente, pela ausência de diálogo e debate entre a AR e o TC a respeito do orçamento deste último.

Neste domínio, as minhas propostas serão rápidas, incisivas e extremamente pragmáticas. É minha convicção de que, no início de uma nova legislatura, o TC, o Plenário Geral, as Secções, o Presidente, o Vice-Presidente, os Juízes, os Dirigentes e os Auditores deviam assumir, activamente, um esforço conjunto e tomar todas as iniciativas de aliciamento da AR, das suas comissões especializadas, dos seus grupos parlamentares, dos seus deputados para a necessidade de introduzir uma prática sistemática de apreciarem e darem eventual força e seguimento, enquanto orgão do controlo externo político, às conclusões e recomendações técnicas, de auditoria, do Tribunal; isto por um lado. Por outro lado, haveria também que acordar com a AR, enquanto autoridade orçamental, que na discussão, apreciação e aprovação do OE tivesse sempre em conta as propostas que o TC pudesse ser forçado a remeter-lhe directamente.

5.2. O Tribunal de Contas e o Governo

De uma forma simplista, afigura-se-me de grande incoerência sistémica e até, porventura, objectivamente nocivo para a credibilidade externa e a estabilidade interna do Tribunal, e também para o que deve ser entendido como o princípio do seu auto-governo, a enorme interferência que o Governo, directa ou indirectamente, acaba por ter, hoje, na vida do Tribunal; sendo a inversa inexistente ou irrelevante. O que não deixa de evidenciar uma certa perversidade do sistema,

se se tiver em conta que o TC é o controlador e o Governo o controlado, sendo ambos, no entanto, orgãos de soberania, sem qualquer capitis diminutio.

Alguns exemplos, que não a enumeração exaustiva, daquelas situações, apresentá-los-ei de seguida, embora muito sumariamente. Vejamos:

- O Presidente do TC é nomeado por proposta do Governo.
- Dois membros do juri que preside ao concurso curricular para recrutamento dos Juízes do Tribunal são designados pelo Governo.
- O envio ao TC dos relatórios dos serviços e organismos de controlo interno, tem de fazer-se por decisão do ministro competente.
- As receitas próprias do TC, os chamados emolumentos, estão, por princípio, na total dependência do Governo, enquanto orgão legislativo.
- O mesmo sucede, e até ao último pormenor, no que toca à organização e ao funcionamento dos Serviços de Apoio técnico ao TC, a chamada DGTC.
- A satisfação das necessidades qualitativas e quantitativas de recursos humanos do TC depende também em absoluto da vontade do Governo.
- O mesmo acontece no domínio das demais necessidades materiais do TC, designadamente de instalações, e, bem assim, no plano vital dos recursos financeiros anuais.

No meu entender, todas estas matérias deviam ser deixadas à decisão do próprio Tribunal e, em certos casos, à decisão do Presidente da República ou da Assembleia da República.

5.3. O Tribunal de Contas e o controlo interno

A posição e o relacionamento do Tribunal de Contas com os organismos e serviços integrados no Sistema Nacional de Controlo Interno, que à luz do que acima disse, ao distinguir controlo externo de controlo interno, seriam de extrema linearidade e coerência, ficaram, inexplicavelmente, adulterados, e distorcidos com a inserção de duas normas na Lei n.º 98/97[13], segundo as quais, por um lado, o controlo do Tribunal se insere *«num sistema de controlo, tanto nacional como comunitário, em cuja estrutura e funcionamento têm lugar de relevo os orgãos e departamentos de controlo interno»* e, por outro lado, se incumbe o Presidente do Tribunal de reunir com os inspectores-gerais para promover *«a harmonização de critérios do controlo externo e interno»*.

Estas normas que estão, aliás, em contradição com vários outros preceitos daquela lei, que cometem ao Tribunal a função de controlar e avaliar a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno[14], afiguram-se-me poder vir a constituir fonte insanável de confusões e manifestação clara de incoerência sistemática, isto para além de se revelarem, a meu ver, inconstitucionais.

O controlo interno, mesmo que constitua um sistema, está integrado na função executiva, depende em última análise do Governo e serve técnicamente o processo gestionário e os gestores de dinheiros públicos.

13 Vidé n.º 3 do artigo 11.º e n.º 3 do artigo 12.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

14 Conf. Nomeadamente, artigos 5.º n.º 1, al. f), 38, n.º 1, al. a), 41.º, n.º 2, 50.º, n.º 1, 51.º, n.º 4 e 54.º n.º 1, al. b).

Creio mesmo que a estratégia de controlo do Tribunal deveria passar a ter também em conta esta vertente da cooperação e utilização dos meios de comunicação social, pelo que, neste domínio, as minhas propostas vão em dois sentidos: por um lado, no de fazer intervir o Plenário Geral nesta matéria; por outro, no de propugnar pela criação no Tribunal de um serviço próprio, e profissionalizado, de comunicação social, ao serviço dos Sectores operacionais, ou seja do visto prévio, enquanto se mantiver, ou seja da auditoria, ou seja da efectivação da responsabilidade financeira. O que não prejudicaria a situação actual, caracterizada pela existência de um adido de imprensa, no Gabinete do Presidente, e deste dependendo hierárquica e funcionalmente.

6. Nota final

Acabo de alinhar algumas propostas que tiveram, como linha condutora, apenas uma maior coerência objectiva do sistema e a urgência e a prioridade de serem rapidamente concretizadas, na pior das hipóteses, nos primeiros anos do século XXI.

Por mim dei o que pude, e sei, no curto espaço de tempo que me foi dado.

Por isso o que sinceramente espero e desejo é que esta Instituição, na comemoração dos seus 150 anos, se prontifique a despir os vários fraques com que legitimamente se tem enroupado e, colocando todos em mangas de camisa — Presidente, Vice-Presidente, Juízes, Magistrados do Ministério Público, Dirigentes, Auditores e demais colaboradores — se junte, o tempo necessário, à volta da mesa, para preparar o futuro do controlo externo e independente da gestão dos dinheiros públicos em Portugal, trate-se da sua vertente técnica de auditor financeiro público, trate-se da sua vertente de controlo jurisdicional ou seja de efectivação da responsabilidade financeira.

Se algumas das propostas que hoje aqui sumáriamente apresentei se concretizarem em cinco anos, e não levarem 16 anos a ver a luz do dia, como sucedeu com as que formulei em 1983, ficarei satisfeito por, de novo, ter ousado pensar e propor avanços renovadores e reformadores para o nosso Tribunal de Contas.

❖

A todos muito obrigado pela paciência e atenção com que me escutaram. Aqui ou em qualquer outro lugar fico à vossa inteira disposição para a discussão das ideias, que é o que restará sempre, já que os homens e as suas pequenas vaidades acabam sempre por passar e podem ser sempre substituídos sem dano grave.

O TRIBUNAL DE CONTAS.
PASSADO E FUTURO

por

Jacinto Nunes

Conferência de 26 de Outubro de 1999

1. Quero em primeiro lugar, apresentar os meus cumprimentos ao Senhor Presidente do Tribunal, Conselheiro Alfredo de Sousa e a todos os senhores Conselheiros, sendo-me permitida uma referência especial aos senhores Conselheiros Pinto Ribeiro e Raminhos Alves de Meio, velhos amigos e colaboradores.

   Foi com a maior satisfação que recebi o convite para participar nas Comemorações dos cento e cinquenta anos do Tribunal de Contas, com esta designação ainda que com "interregno" de 1911-1919 do Conselho Superior de Administração Financeira do Estado e de 1919-1930, com a denominação de Conselho Superior de Finanças. Mas se fossemos pelo caminho rigoroso das designações éramos atirados para os fins do sec. XIII, ou seja setecentos anos com a célebre Casa dos Contos, como raiz do controlo da actividade financeira dos dinheiros públicos.

2. O Senhor Conselheiro Presidente fez a minha apresentação em termos que demonstram inequivocamente que ela não foi submetida a "visto prévio" pois se assim fosse estaríamos perante um daqueles casos, embora não frequentes, em que se impunha a "recusa" do visto.

   Permita-me pois que, de forma breve, substitua, em boa parte, os temos com que o senhor Conselheiro Presidente fez a minha apresentação, por uma história curta e bem mais simples, sem que isso torne menor o meu muito reconhecimento pelas suas generosas palavras.

3. Sou um indivíduo, que nem posso dizer, como Eça de Queiroz, que sou um pobre homem da Povoa do Varzim, pois sou um simples alfacinha, nascido no Campo dos Mártires da Pátria, mas que é ainda mais conhecido por Campo de Santana. Com a designação anterior de Campo do Curral, por nele se realizarem as touradas antes da construção da Praça do Campo Pequeno.

   Sucedeu-me que, com 24 anos, já vai passando quase meio século, fui chama-

do, complementarmente às minhas funções de assistente na Universidade, a prestar colaboração no Gabinete do Ministério das Finanças, sendo as duas minhas principais tarefas, coligir os elementos e preparar os textos para os projectos dos Relatórios do Orçamento e das Contas.

Muito cedo, pois, tive contacto com elementos que constituem uma das matérias primas básicas da acção deste Tribunal.

Datam de então as minhas relações, com uma figura histórica deste Tribunal, que creio poucos ou talvez nenhuma de V. Exas. conheceu, o Senhor Delgado, que exercia as funções de Director-Geral — era uma eminência, transmontana como transmontano era o Presidente do Tribunal, então a exercer as funções de Ministro das Finanças.

4. Em 1955, tinha 29 anos, fui nomeado Subsecretário do Tesouro, nessa altura era um escândalo, a Censura não deixou sair a minha idade nos jornais, e passei a ter um contacto mais estreito com o Tribunal de Contas. Reassumiu as funções de Presidente do Tribunal o Doutor Águeda de Oliveira, que deixara a pasta das Finanças. Naturalmente os seus contactos eram mais frequente com o novo titular da pasta que fora subsecretário do Dr. Águeda de Oliveira, mas este também me procurava muito, e tínhamos longas conversas sobre o Tribunal e muitas outras coisas da "petite histoire" que ele conhecia bem e que contribuiu bastante para a minha ilustração.

   Estava nessa altura, confesso, mais voltado para os efeitos económicos da política orçamental e foi sobre essa matéria que saí temporariamente do Ministério em 1957, para fazer o meu doutoramento e, depois da minha saída definitiva em 1959, para fazer a minha dissertação de agregação em 1961.

5. Depois de 1959, tive um divórcio amigável, note-se, com o Tribunal e só restabeleceríamos relações quase vinte anos depois em 1978-79, quando me coube, quase por imposição, pelo menos com invocação do meu patriotismo, assumir a pasta das Finanças.

   E aí o meu interesse foi mais directo e activo, pela consciência adquirida da relevância das funções do Tribunal. Era seu Presidente o Conselheiro Pinheiro Farinha com quem mantive as mais cordiais relações. Conversava com ele frequentemente para melhor conhecer os problemas do Tribunal que requeria melhorias no seu funcionamento e revisão quanto aos seus objectivos e funções.

   Foi um período, em que trabalhava sob a forte pressão de preocupantes problemas: um défice da balança de pagamentos que punha em risco a nossa solvabilidade externa pois as nossas reservas não tinham grande liquidez.

   A sua composição — elevada percentagem de ouro, tinha permitido uma grande valorização destas, quando o preço do ouro foi liberalizado, mas o ouro não podia vender-se rapidamente em grandes quantidades, e as reservas em divisas que em 1974 eram vultuosas, há muito tinham desaparecido, como igualmente tinham sido consumidos vários dos empréstimos posteriormente obtidos.

   Mas o problema não se reduzia à balança de pagamentos, a elaboração do Orçamento era um quebra cabeças, não se conseguia reduzir drasticamente o défice como o reclamava o Fundo Monetário Internacional e era de facto aconselhável perante o elevado nível de inflação que afectava o poder de compra da população e distorcia os mecanismos económicos, com principal incidência no investimento.

6. Não me esquecera porém o que estabelecera a Constituição da República Portuguesa de 1976, a qual incluía no seu art.º 212.º o Tribunal de Contas entre os Tribunais — Órgãos de Soberania.

Na Constituição foi introduzida, uma disposição que me chamou, curiosamente, a atenção — a designação do Presidente do Tribunal de Contas pelo Presidente da República, sob proposta do Governo.

Quando se deu o 25 de Abril exercia, por parte do estado as funções de Vice-Governador do Banco de Portugal e no seguimento deste em 29 de Maio seguinte fui demitido, como o foram todos os administradores por parte do estado.

Mas no dia seguinte, a 30, telefonava-me o Prof. Palma Carlos, a dizer-me que tinha de regressar ao Banco, que a minha presença era imprescindível. Recusei, naturalmente, não iria regressar ao Banco na condição de demitido. Disse-me que isso não era problema e, de facto, no dia seguinte, 31 de Maio, manda-me a casa um ofício com uma Resolução do Conselho de Ministros, por ele assinada, reconduzindo-me nas funções que exercera.

Em Setembro é nacionalizado o Banco de Portugal e os dois outros bancos emissores e eu, entretanto nomeado Governador, tive de preparar, com a colaboração preciosa da Prof.ª Isabel Magalhães Colaço, o decreto da nacionalização do Banco, que estabelecia uma indemnização altamente vantajosa para os accionistas — era atribuído às acções o valor correspondente à média das cotações dos últimos três anos. Havia entre os accionistas muitas instituições de beneficência (além do Estado e do Banco Ultramarino que beneficiariam também pois eram os principais accionistas). Mas o Conselho de Ministros cerceou este benefício, adoptando a média dos últimos dez anos, que mesmo assim, em termos de rendimento era bastante bom, as obrigações de indemnização produziram um juro duplo do dividendo que as acções estavam a proporcionar.

Naquela circunstância uma das minhas maiores preocupações foi dotar desde logo o Banco com uma nova Lei Orgânica, adaptada à situação e que preservasse a independência da instituição. Assim fui apresentando sucessivos projectos aos sucessivos Governos. Em todos eles propunha, entre outras medidas, uma que considerava fundamental a nomeação do Governador pelo Presidente da República.

A Lei só foi publicada em Novembro de 1975, já eu saíra do Banco, depois dos acontecimentos de Março desse ano, mas o Governador continuou, e continua, a ser nomeado pelo Ministro das Finanças e viu cerceados os seus poderes, pois podia responsabilizar sozinho o Banco e passou a ter de partilhar com outro membro do Conselho a possibilidade dessa responsabilização. (Esta alteração prender-se-á, com o 1.º empréstimo externo efectuado depois do 25 de Abril, negociado só por mim antes de sair do Banco, com o Banco Internacional de Pagamentos no valor de 250 milhões de dólares, que foi na altura salvador).

Foi por isso, com muito agrado, que vi na Constituição de 1976, reconhecido ao Tribunal, mais um atributo de autonomia — a designação do seu Presidente pelo Presidente da República, sob proposta do Governo, juntamente com o Procurador-Geral e os representantes do Estado nas Regiões Autónomas.

Fracassara a minha pretensão, embora reconheça que, sob certos aspectos, o problema do Tribunal de Contas era bem mais relevante.

7. O que me foi possível fazer quando em 1979 voltei como Ministro das Finanças foi publicar o Decreto-Lei n.º 56/79, de 23 de Março reorganizando a Direcção-Geral do tribunal, órgão de apoio indispensável ao bom funcionamento deste.

   No preâmbulo do Decreto-Lei (cfr anexo I) escrevia-se: *"que se procurava atender à deficiente estrutura orgânica da Direcção-Geral e corrigir deficiências no campo do recrutamento do pessoal, nomeadamente quanto a habilitações literárias, agora mais exigentes e resolver a injusta situação de alguns actuais funcionários".*

Mais tarde, nesse mesmo ano, num despacho de 26 de Março, publicado na II Série do Diário da República de 4 de Abril de 1979, lançam-se as bases para a reforma do Tribunal de Contas (cfr. Anexo II). A Comissão encarregada de preparar a reforma era presidida pelo Doutor Sousa Franco, talvez numa previsão da sua futura presidência do Tribunal.

O despacho fazia um historial da evolução do Tribunal desde 1849, reconhecia a necessidade de definir com precisão os objectivos do Tribunal, de delinear as estruturas adequadas e adoptar sistemas de trabalho com a utilização de novas técnicas e dos recursos da ciência, incluindo a informática. Referia-se que nos países de cultura anglo-saxónica, as auditorias gerais se tinham orientado para formas avançadas de controlo polivalente (legal, orçamental, económico e de gestão).

Perante o reconhecido deficiente cumprimento das suas tarefas, o despacho definia com certo desenvolvimento os princípios que deviam orientar a Comissão nomeada: *"promover a redefinição das competências do Tribunal, de acordo com o Programa do Governo e a Constituição (1976) tendo como paradigma as instituições estrangeiras congéneres mais evoluídas"*;

— delimitar as áreas de controlo do Tribunal (receitas e despesas; Administração Central, Regional e Local; institutos e empresas públicas; fundos e cofres públicos; pessoas colectivas de utilidade pública e empresas, sociedades e organismos com significativas participações ou subvenções do Estado); aprofundar o controlo a priori das obrigações gerais operações de tesouraria e contratos públicos;

— repensar o visto;

— reformular em extensão e profundidade o parecer do Tribunal sobre a Conta Geral do Estado a enviar à Assembleia da República;

— propor as formas apropriadas de institucionalização e articulação das relações da entidade de controlo com a Assembleia da República;

— ponderar a viabilidade da descentralização de actividades, da desconcentração de poderes e da regionalização de funções.

— elaborar o projecto de uma nova lei orgânica do Tribunal.

As Comissões de Estudo sucederam-se em 1983 e 1986, mas só esta última, criada pela própria Lei do Orçamento, conseguiu apresentar um anteprojecto de Reforma.

Como sabem melhor do que eu, foram feitas desde 1976 alterações parciais, das quais poderá destacar-se a criação das Secções Regionais do Tribunal nos Açores e na Madeira.

Mas isto é história recente, melhor conhecida, dos Senhores Conselheiros do que de mim. Isto são os consequentes (a 1976 é óbvio). Mas queria antes referir algumas questões da actualidade, ir aos antecedentes. Às Casas dos Contos.

As Casas dos Contos, é também sabido, atravessaram as vicissitudes próprias da Nação e do Estado, no período dos finais do século XIII a 1761. Neste ano, reinado de D. José I, é criado o Erário Régio, certamente por iniciativa do Marquês de Pombal dentro da sua política de reforma da Administração, indispensável à obra que se propunha realizar. Foi aliás o 1.º Inspector-Geral do Erário Régio. Ocupou o cargo de 1762 a 1777.

Mas, no tocante ao Erário Régio, o que me interessa referir é a nomeação, em 1801, para seu Presidente de D. Rodrigo Domingos de Sousa Coutinho, mais tarde 1.º Conde de Linhares. Acumulava, como era regra então, essa função com a de Ministro e Secretário de Estado da Fazenda. Exerceu o cargo até 1803. É de referir que era afilhado de baptismo do Marquês de Pombal.

Foi durante o reinado de D. João VI que exerceu outras funções com superior talento, designadamente foi Ministro da Guerra e dos Negócios Estrangeiros (1808-1812). Fora educado no Colégio dos Nobres e estudara em Coimbra temas jurídicos e matemáticos, que muitos consideram próximos no raciocínio. Na matemática teve como mestre o celebrado Anastácio da Cunha, o Lente Penitenciado, como reza a bibliografia que dele fez Aquilino Ribeiro.

D. Rodrigo de Sousa Coutinho, foi o promotor, no Brasil, em 1808, da criação do Banco do Brasil, antecipando a criação do Banco de Portugal[1]. Muitos dos seus escritos estão no Brasil e em investigações recentes ali levadas a cabo, encontra-se um escrito seu para D. João VI, onde comentava uma informação de um agente secreto de Portugal em Paris. Já tínhamos agentes secretos (e parece que eram mesmo secretos). No relatório aquele agente referia-se a um general francês, que dirigia as campanhas de Itália, casado com uma tal Josefina, cujo comportamento, informava o agente, suscitava dúvidas. Este documento está anotado à margem pelo punho de D. João VI, onde este recomenda que se acompanhasse de perto, tudo o que dissesse respeito a esse general porque ele viria, de certeza, a desempenhar um importante papel no futuro da França.

Neste caso não seria difícil a previsão, mas nos papéis do Rio de Janeiro há variadas anotações do punho de D. João VI que poderão dar origem a uma revisão da ideia corrente daquele Rei — uma opinião fraca, de um soberano que tinha pedaços de galinha nos bolsos para ir comendo.

Mas pelo menos soube reconhecer o valor do seu ex-Presidente do Erário Régio e deu-lhe ampla liberdade para propor e executar medidas do maior alcance para o Brasil e Portugal.

D. Rodrigo de Sousa Coutinho já se tinha distinguido noutras funções antes de

1 Cfr. Andrée Mansuy Diniz Silva, Introdução aos "Textos Políticos, Económicos e Financeiros» de D.Rodrigo de Souza Coutinho, em Colecção de Obras Clássicas do Pensamento Económico Português, Banco de Portugal, Lisboa, 1993.

ser Presidente do Erário Régio, mas um dos opositores à sua acção fora precisamente o seu antecessor na Presidência do Erário Régio, o Marquês de Ponte de Lima.

O Conde de Linhares é uma figura de grande destaque na galeria dos Presidentes do Erário Régio, e como este é predecessor no controlo do Tribunal de Contas, na galeria dos Presidentes do Tribunal de Contas.

Os seus trabalhos principais estão hoje publicados numa colecção em que participei com um colega o Professor José Luís Miranda Cardoso. Seja-me perdoada a publicidade é uma colecção de obras do Pensamento Económico Português dos meados do século XVIII a meados do século XX levada a cabo com o patrocínio do Banco de Portugal e da Fundação Calouste Gulbenkian.

8. E chega de passado, voltemos aos nossos dias.

   A Reforma de 1989 veio finalmente rever o estatuto do Tribunal de Contas, tal como for a determinado aquando da publicação da Constituição de 76, e, complementarmente, na 2.ª Revisão de 1989. A Lei pretendia confirmar a independência do Tribunal de Contas — os juizes deixaram de ser nomeados pelo Governo, os serviços de apoio saíram do Ministério das Finanças e é o Tribunal que, dentro de certos parâmetros, passa a aprovar o seu orçamento. Para aumentar a sua eficiência foram introduzidas certas alterações mo âmbito da fiscalização preventiva, a renovação dos conceitos e métodos da fiscalização sucessiva, a modernização dos conceitos e métodos do controlo financeiro e a compatibilização com os quadros do controlo financeiro exterior definidos pelo Direito Comunitário Europeu.

   Deram-se entretanto transformações profundas na vida económica e financeira do País e nas técnicas de análise financeira e nos processos informáticos. Tudo isto impunha uma nova reforma.

9. Os objectivos da nova reforma são definidos de uma forma clara no despacho 18196 do Presidente do Tribunal, que retoma o estabelecido no Programa do Governo, na parte referente à Reforma da Administração Pública.

   Os objectivos são:

   i. substituir os controlos e vistos "a priori" pelo reforço das auditorias de gestão e controlos "a posteriori", quer da legalidade dos actos, quer da optimização dos processos de gestão e dos resultados alcançados;

   ii. reconhecimento dos poderes de controlo financeiro jurisdicional do Tribunal de Contas.

   Daí saiu o projecto que foi apresentado ao Governo, tendo e introduzido algumas alterações.

   Dos dois modelos — Tribunal de Contas — modelo napoleónico e Auditor-Geral — modelo anglo-saxão, mantivemos o primeiro, mas afigura-se, com o acolhimento de bastantes elementos do segundo.

   A uma fiscalização mais formal da legalidade das despesas e do cabimento, foi acrescida a fiscalização substantiva do controlo financeiro e auditoria pública.

   Será curioso recordar a propósito do que chamarei correcção económica das despesas — perdoe-se-me a heresia — uma ideia que vinha dos anos trinta — a criação, a par da Contabilidade Pública, da Intendência Geral do Orçamento, um organismo interno do Ministério da Finanças, ao qual cabia "a correcção economica das despesas", mas que nunca foi regulamentado, o que terá eventualmente evitado prematuros ajustamentos nas competências do Tribunal de Contas.

   De facto teríamos um organismo a fazer a correcção económica das despesas no plano interno, e "à latere" um outro organismo o Tribunal de Contas,

num plano externo com uma velha tradição enriquecedora, a fiscalizar a legalidade das despesas e do seu cabimento, mas que a breve trecho, de acordo com as transformações da vida económica e financeira não podia deixar de fazer evoluir o Tribunal para uma fiscalização abrangente dos dois aspectos.

10. Vim aqui para vos relatar os contactos que tive com o Tribunal de Contas, e para vos referir alguns factos que se relacionam com essa ligação. Mas vim principalmente para prestar homenagem ao Tribunal nos seus cento e cinquenta anos e também, confesso, para obter alguns esclarecimentos. Penso mesmo que da minha vinda beneficiarei mais eu do que V. Exas.

    Nesse quadro há uma questão quer se me põe, e para a clarificação da qual conto com a colaboração de V. Exas.

    São óbvias as razões da tendência para a limitação da fiscalização preventiva. Penso nos números do recrutamento de pessoal na administração pública nos últimos anos. Se considerarmos apenas o último quartel de século, o visto prévio em todas as nomeações feitas era uma tarefa esmagadora, praticamente impossível de levar a cabo pelo Tribunal mesmo com prejuízo de outras funções.

    Assim a fiscalização preventiva parece estar hoje circunscritos certos contratos de maior monta.

    Certas nomeações de pessoa ainda estavam sujeitas a visto prévio na Lei 98179, de Agosto, mas a Lei 87-B/98, de Dezembro, revogou, neste aspecto, a primeira daquelas Leis, donde constava aquela obrigação.

    Ora creio ser opinião generalizada, embora não possua elementos concretos para fundamentá-la, que muitas nomeações estão a ser feitas sem os requisitos legais, designadamente quanto a habilitações e outras sem cabimento,

nomeadamente nas autarquias locais, mas também na Administração Central, o que se me afigura grave.

A ser assim, basta a intervenção casuística "a posteriori" do Tribunal de Contas, ou mesmo concomitante como previsto na Lei, ou requerer-se-á uma intervenção "a priori" que não pode ser do Tribunal que deve ter um outro plano de intervenção?

Poderá essa intervenção ser feita com eficácia através do recém criado Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado — o SCI — instituído pelo Decreto-Lei n.º 166198, de 25 de Junho?

Poderão ser mais activas, neste domínio, coordenando a sua acção, a Inspecção-Geral de Finanças, a Direcção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira e a Inspecção Administrativa do Ministério da Administração Interna, não se dispensando, é óbvio, em quaisquer circunstâncias as funções de fiscalização "à posteriori" do Tribunal de Contas.

O projecto da reforma de 97 elaborado pelo Tribunal, que neste ponto foi retocado pelo Governo, estabelecia uma redução progressiva de 10% do número total de processos de controlo prévio, com incidência preferencial na gestão das autarquias locais e em certos actos de menor expressão financeira e acrescentava, prudentemente "desde que daí não resulte aumento de risco para a legalidade e integridade dos dinheiros públicos".

Esta atitude gradualista seria eventualmente expectante da criação de mecanismos alternativos compensatórios.

A disposição desapareceu da Lei promulgada pela Assembleia da República, que no ano seguinte foi mais longe ao revogar, neste domínio, como dissemos, a Lei 98197.

Ora, em 1992, no estudo sobre "A origem e Evolução do Tribunal de Contas" o

Senhor Conselheiro Presidente, de então, escreveu *"A fiscalização prévia exercida pelo Tribunal, além de se traduzir, na maioria das vezes, numa actividade burocrática de escassa relevância financeira acarreta um enorme trabalho que impediu o desempenho de funções mais nobres — o controlo "a posterior" o julgamento das contas"*.

E num Relatório, de Junho de 1995, o mesmo Senhor Conselheiro-Presidente dizia, *"Importa não esquecer que o mais eficiente mecanismo de prevenção é, apesar do seu inevitável custo (em dinheiro e burocracia ... descontando os recursos filhos da demagogia e da irresponsabilidade) a fiscalização preventiva ..."*

Mas acrescentava que a fiscalização sucessiva, de mérito, economicista ou "value for money" (economia, eficácia e eficiência) ou os três "e" é bem mais importante, que o mero controlo da legalidade formal que arcaicamente o nosso legislador, por vezes, privilegia como critério único (ou dominante) do controlo financeiro.

Há uma ligeira evolução nestas posições ditadas sem dúvida pela "praxis", a grande mestra. Concordo inteiramente com as considerações do então Conselheiro Presidente. O meu problema é determinar a forma de impedir o caos e a perversão no recrutamento da administração central e local.

11. Fui um dos autores da primeira Lei das Finanças Locais, com o então titular do Ministério da Administração Interna, hoje General Gonçalves Ribeiro; foi uma tarefa penosa para equilibrar as transferências de competências com as transferências de fundos da Administração Central e para tentar criar mecanismos de controlo que nessa época — há 20 anos — provocavam terríveis susceptibilidades. Qualquer fiscalização era uma manifestação de centralismo (quase equivalente a "fascismo").

    Aceito para os países anglo-saxónicos a figura do Auditor-Geral, mas penso que, dada a orgânica da nossa Administração Pública, a figura mais adequada para a fiscalização da vida financeira do Estado Português é a de Tribunal de

Contas, que tem hoje, para além, da tradição, elevada competência e um âmbito de acção que lhe permite assegurar a economia, a eficiência e a eficácia de dar aplicações com significado dos dinheiros públicos.

A vida financeira do País e das suas instituições nesse domínio, estão a evoluir a um ritmo acelerado, o que tem naturais repercussões no seu órgão fiscalizador, garante não só da legalidade das despesas, mas também da sua efectivação mais eficiente, de modo a delas se extrair o maior benefício para a Comunidade e se poupar maiores sacrifícios aos contribuintes que somos todos nós (com excepção dos evasores fiscais).

Não é um voto que formulo, é uma certeza que tenho que o Tribunal de Contas estará à altura do melhor cumprimento da delicada tarefa de que está incumbido. E termino apresentando a todos os Senhores Conselheiros e ao seu Presidente, em especial, os meus agradecimentos pelo vosso amável convite para este encontro.

Outubro de 1999

Anexos 1 e 2

ANEXO I

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DO PLANO

SECRETÁRIA DE ESTACO DAS FINANÇAS

Decreto-Lei n.º 56/79

de 29 de Março

1. O progressivo alargamento e especialização das actividades da Administração Pública e as consequentes repercussões no campo da fiscalização jurídico-financeira puseram em relevo, há muito tempo, a insuficiência das bases estruturais da Direcção-Geral do Tribunal de Contas e, bem assim, do seu quadro de pessoal, deficientemente dotado no aspecto qualitativo e quantitativo.

Com efeito, estruturado pelo Decreto n.º 18 962, de 25 de Outubro de 1930, e não havendo experimentado posteriormente modificações significativas, já em 1948 era tão manifesta a desproporção entre os efectivos de pessoal e a amplitude das tarefas a realizar que, como solução de emergência e enquanto não se procedia à «reforma de quadros», se teve de recorrer ao recrutamento de unidades além do quadro.

Tal situação tomou-se particularmente delicada em departamento que se caracteriza pela alta tecnicidade e responsabilidade das suas funções, e o reduzido acréscimo conseguido, subordinado a um recrutamento efectuado num mercado de trabalho nada receptivo às condições pouco aliciantes então oferecidas, não constituiu a solução adequada para fazer face ao notável empolamento da administração, que se traduz tem numerosas novas contas para julgar e no aumento substancial dos processos remetidos a visto.

Se em 1930 as contas foram 795 e o número de processos visados se fixaram em 9 089, em 1977 aquelas atingiriam 2 799 e os serviços de visto estudaram e prepararam cerca de 72 000 processos. E deverá acrescentar-se ainda as novas atribuições cometidas entretanto ao Tribunal de Contas, nomeadamente o exame e verificação dos documentos de despesa dos Ministérios e a elaboração do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado, que, só por si, passaram a absorver o trabalho de uma contadoria-geral.

Alguns inconvenientes advindos do recrutamento além do quadro foram, em parte, minimizados pela publicação do Decreto-Lei n.º 158/76, de 26 de Fevereiro, pelo qual foram integrados no quadro os efectivos que se encontravam além dele, sem acréscimo de unidades, razão por que o quadro então fixado tem carácter transitório, como vem expresso no artigo 1.º do diploma.

2. A presente reorganização dos serviços da Direcção-Geral atende, em primeiro

lugar, à deficiente estrutura orgânica actual, mas também corrige defeitos detectados no campo do recrutamento do pessoal, nomeadamente quanto a habilitações literárias, agora muito mais exigente, permite uma caracterização mais correcta da carreira do pessoal técnico e pretende resolver problemas humanos decorrentes da estagnação demasiadamente prolongada e injusta das situações de alguns dos actuais funcionários.

Em termos de ordem prática concluiu-se que a categoria de contador-verificador de 3.ª classe não tem significado e conteúdo no contexto funcional desta Direcção-Geral e, assim, é simplesmente eliminada.

A criação de novas categorias e a fixação das dotações do novo quadro obedecem a conceitos de eficácia que urge implantar, devidamente equilibrados pelos princípios de parcimónia exigidos pela actual conjuntura.

Assim, o Governo decreta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição o seguinte:

CAPÍTULO I

Natureza e atribuições

Artigo 1.º A Direcção-Geral do Tribunal de Contas, como órgão de gestão, execução e apoio do Tribunal de Contas, é reorganizada nos termos do presente diploma, tendo como atribuições:

a) Os trabalhos preparatórios destinados ao relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado:

b) O exame e liquidação das contas sujeitas a julgamento do Tribunal de Contas e a preparação, ordenação e instrução dos respectivos processos;

c) O registo e exame preparatório dos diplomas, despachos, contratos e demais documentos a submeter ao visto daquele Tribunal;

d) A verificação e conferência dos documentos de despesa dos Ministérios;

e) O assentamento geral dos responsáveis por fundos públicos;

f) O cadastro geral dos funcionários do Estado e respectivas anotações,

g) As investigações e inquéritos que forem determinados pelo Tribunal de Contas;

h) Promover as acções necessárias com vista à completa instrução dos processos sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas;

i) Programar e promover, em colaboração com o Serviço Central de Pessoal, a preparação dos funcionários, com vista ao seu aperfeiçoamento profissional;

j) Os serviços de apoio às secções regionais do Tribunal de Contas, segundo o que vier a ser regulamentado em lei própria;

l) Outras atribuições conferidas por lei.

CAPITULO II
Estrutura e competências

SECÇÃO I

Disposições comuns

Art. 2.º A Direcção-Geral do Tribunal de Contas, para o desempenho das suas atribuições, dispõe de serviços centrais e regionais:

a) Os serviços centrais compreendem:

Gabinete de Estudos;

Contadoria-Geral dos Serviços Administrativos;

Contadoria-Geral da Conta Geral do Estado;

Contadorias-Gerais de Contas;

Contadoria-Geral do Visto;

Divisão do Arquivo Geral e Biblioteca;

Núcleo de Informação Pública e Relações Exteriores;

b) Os serviços regionais terão a composição e estrutura que vierem a ser estabelecidas por lei.

SECÇÃO II

Gabinete de Estudos

Art. 3.º — 1 — O Gabinete de Estudos, a cargo de um contador-geral, compreende duas contadorias:

2 — À 1.ª Contadoria compete:

a) O estudo e planeamento de medidas conducentes à organização, simplificação e eficiência dos serviços;

b) A gestão de pessoal no que concerne à valorização dos postos de trabalho e estudos adequados de notação objectiva de mérito;

c) Programar a formação e aperfeiçoamento profissionais dos funcionários da Direcção-Geral, mediante a elaboração de elementos de estudo adequados.

3 — À 2.ª Contadoria, compete:

a) Dar parecer sobre assuntos relacionados com a actividade técnica da Direcção-Geral;

b) Organizar e manter actualizados os ficheiros de legislação, jurisprudência, doutrina e outra documentação avulsa com interesse para o desenvolvimento dos serviços;

c) Coligir informações provenientes de instituições congéneres estrangeiras, com vista a facilitar estudos de direito comparado.

4 — Adstrito ao Gabinete de Estudos, e directamente dependente do respectivo contador-geral, funcionará o Núcleo do Boletim da Direcção-Geral do Tribunal de Contas, regido por regulamento interno, e destinado a promover a execução de todos os trabalhos necessários à sua elaboração, publicação e divulgação.

SECÇÃO III
Contadoria-Geral dos Serviços Administrativos

Art. 4.º — 1 — A Contadoria-Geral dos Serviços Administrativos compreende três contadorias:

2 — À 1.ª Contadoria compete:

a) O assentamento e movimentação dos processos relativos ao presidente, juizes do Tribunal de Contas e funcionários da sua Direcção-Geral, incluindo os trabalhos referentes ao provimento de lugares e mudanças de situação;

b) O registo de entrada e saída de ofícios e outra documentação, sua distribuição e expedição, exceptuado o serviço correspondente à Contadoria-Geral do Visto;

c) O processamento de vencimentos e abonos de qualquer espécie;

d) A passagem de certidões de corrente e outras;

e) A expedição e arquivo de ordens de serviço e circulares;

f) A execução de trabalhos de reprografia e dactilográficos que não se enquadrem nas actividades de outros sectores da Direcção-Geral;

g) Orientar a actividade do pessoal auxiliar, bem como os serviços relativos à limpeza e, conservação das instalações.

3 — À 2.ª Contadoria, como secretaria privativa do Tribunal de Contas, compete:

a) A preparação da agenda dos trabalhos do Tribunal e da comissão julgadora e a elaboração das actas das respectivas sessões;

b) O registo de entrada de contas e de orçamentos,

c) O registo do movimento dos processos de contas e de consultas;

d) A elaboração da estatística das actividades do Tribunal;

e) A execução de todos os trabalhos de apoio ao funcionamento do Tribunal.

4 — À 3.ª Contadoria compete:

a) A elaboração dos orçamentos do Tribunal de Contas e do seu Cofre;

b) O expediente do conselho administrativo e sua contabilidade;

c) O aprovisionamento do material e a sua administração, bem como o registo dos bens patrimoniais;

d) A escrituração da cobrança dos emolumentos devidos pelos serviços do Tribunal de Contas;

e) Os trabalhos relativos à administração e contabilidade do Cofre do Tribunal de Contas.

SECÇÃO IV
Contadoria-Geral da Conta Geral do Estado

Art. 5.º — 1 — A Contadoria-Geral da Conta Geral do Estado compreende três contadorias.

2 — À 1.ª Contadoria competem os trabalhos inerentes à preparação e elaboração do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado e a conferência, apuramento e liquidação das contas da Junta do Crédito Público e da Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência.

3 — À 2.ª Contadoria compete a conferência, apuramento e liquidação das contas dos exactores da Fazenda Pública e das Caixas do Tesouro.

4 — À 3.ª Contadoria compete o exame e conferência dos documentos de despesa dos Ministérios.

SECÇÃO V
Contadorias-Gerais de Contas

Art. 5.º — 1 — As Contadorias-Gerais de Contas são duas, cada uma com cinco contadorias, cabendo-lhes a preparação e instrução dos processos de contas dos responsáveis sujeitos ao julgamento do Tribunal de Contas, com excepção dos que se encontram afectos à Contadoria-Geral da Conta Geral do Estado.

2 — À 1.ª Contadoria-Geral de Contas compete o exame, conferência, apuramento e liquidação das contas dos seguintes organismos, serviços e entidades:

a) 1.ª Contadoria:

Câmaras municipais e juntas regionais;

Responsáveis pelas contas distritais;

Federações de municípios;

Cofres dos governos civis;

Juntas de turismo; e

Comissões regionais de turismo;

b) 2.ª Contadoria:

Juntas de freguesia; e

União das Freguesias do Município de Lisboa;

c) 3.ª Contadoria:

Pessoas colectivas de utilidade pública administrativa, com excepção da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa; e

Associações religiosas com fim de assistência ou beneficência, relativamente a essas actividades;

d) 4.ª Contadoria:

Organismos oficiais de saúde e assistência social, com excepção dos Hospitais Civis de Lisboa e do Hospital de Egas Moniz;

Comissões Inter-hospitalares;

Centros distritais de acolhimento;

Escolas de enfermagem;

Escola de Auxiliares Sociais de S. Pedro de Alcântara; e

Instituto de Socorros a Náufragos;

e) 5.ª Contadoria:

Estabelecimentos e serviços dependentes do Ministério da Justiça;

Organismos de coordenação económica;

Forças armadas e militarizadas;

Estabelecimentos fabris militares;

Escola Prática de Política de Segurança Pública; e

Serviço Nacional de Ambulâncias.

3 — À 2.ª Contadoria-Geral de Contas compete, de igual modo, o exame, conferência, apuramento e liquidação das contas dos seguintes organismos, serviços e entidades seguintes:

a) 1.ª Contadoria:

Estabelecimentos de ensino superior e secundário do Ministério da Educação e Investigação Científica;

b) 2.ª Contadoria:

Restantes estabelecimentos de ensino do Ministério da Educação e Investigação Científica;

c) 3.ª Contadoria:

Serviços autónomos do Estado;

Fundos públicos e outros organismos especiais de semelhante natureza;

d) 4 ª Contadoria:

Hospitais Civis de Lisboa;

Hospital de Egas Moniz;

Santa Casa da Misericórdia de Lisboa e seus serviços dependentes: Lotaria Nacional e Apostas Mútuas Desportivas;

e) 5.ª Contadoria:

Serviços, organismos e entidades não atribuídos a qualquer outra contadoria.

4 — Quando a distribuição dos serviços pelas Contadorias-Gerais de Contas não se apresente equilibrada, poderá o director-geral, sob proposta dos respectivos contadores-gerais, alterar no todo ou em parte a distribuição fixada nos n.os 2 e 3.

SECÇÃO VI
Contadoria-Geral do Visto

Art. 7.º — 1 — A Contadoria-Geral do Visto compreende duas contadorias, às quais compete:

a) O exame preparatório dos processos referentes aos diplomas, contratos e despachos a submeter ao visto do Tribunal de Contas;

b) A anotação a que se refere o artigo 7.º do Decreto n.º 26 341, de 7 de Fevereiro de 1936;

c) O expediente dos recursos sobre matéria de visto das decisões de quaisquer tribunais ou entidades quando, por lei, esteja estabelecido ser da competência do Tribunal de Contas a sua apreciação;

d) Todo o expediente dos processos afectos à Contadoria-Geral.

2 — À 1.ª Contadoria cabe o exame dos processos referentes à Presidência do Conselho de Ministros e seus departamentos e os dos Ministérios da Defesa Nacional, Justiça, Negócios Estrangeiros e Educação e Investigação Científica.

3 — À 2.ª Contadoria cabe o exame dos processos respeitantes aos restantes Ministérios.

4 — Os serviços de anotação referidos na alínea b) do n.º 1 e o serviço de entrada e saída dos processos e expediente das duas Contadorias ficam afectos à 2.ª Contadoria.

5 — Quando se mostrar necessário, o director-geral, sob proposta do contador-geral, poderá transferir de uma para outra contadoria toda ou parte da distribuição de serviço fixada nos n.os 2 a 4.

SECÇÃO VII
Divisão do Arquivo Geral e Biblioteca

Art. 8.º À Divisão do Arquivo Geral e Biblioteca, directamente dependente do director-geral, compete:

a) O assentamento geral dos responsáveis por contas julgadas;

b) A conservação e arrumação dos livros, papéis e documentos;

c) A microfilmagem dos documentos;

d) A elaboração dos respectivos Inventários e catálogos;

e) O estudo da documentação relativa aos fundos existentes, cem vista à sua divulgação.

SECÇÃO VIII
Núcleo de Informação Pública e Relações Exteriores

Art. 9.º O Núcleo de Informação Pública e Relações Exteriores funciona na dependência directa do Director-geral, competindo-lhe:

a) Atender o público que acorra ao Tribunal de Contas, prestando-lhe as informações e esclarecimentos que lhe possam ser facultados;

b) Assegurar as actividades de protocolo, bem como a execução dos trabalhos respeitantes a relações com organismos estrangeiros;

c) Coligir sistematicamente informações ou quaisquer elementos divulgados por órgãos de comunicação social com interesse para o Tribunal de Contas.

CAPITULO III

Funcionamento dos serviços

Art. 10.º 0 funcionamento da Direcção-Geral rege-se pelas disposições do presente diploma, bem como pelas anteriores leis orgânicas, nas partes que não disponham em contrário.

Art. 11 º Os processos de fixação de jurisprudência correm seus termos pela Contadoria-Geral a que pertencerem.

Art. 12.º Os processos de embargo à execução dos acórdãos do Tribunal de Contas correm seus termos pelas contadorias que conferirem e liquidarem as respectivas contas.

Art. 13.º Os recursos dos acórdãos ou decisões proferidas por quaisquer entidades em matéria de julgamento de contas ou de exame e visto que, por lei, devam ser submetidos ao Tribunal de Contas, correm seus termos, respectivamente, pelas contadorias cuja competência abranja as contas de organismos e serviços similares ou pela contadoria do visto julgada adequada

Art. 14.º Os processos de multa correm seus termos pelos serviços cuja competência inclua a verificação da infracção que lhes deu origem.

Art. 15.º — 1 — O conselho administrativo do Tribunal de Contas será constituído pelo director-geral, pelo contador-geral da Conta Geral do Estado e pelo contador-geral dos Serviços Administrativos, que desempenharão, respectivamente, as funções de presidente, secretário e tesoureiro.

2 — Nos impedimentos prolongados dos membros do conselho administrativo, as substituições far-se-ão por despacho do presidente do Tribunal de Contas.

CAPITULO IV

Pessoal

Art. 16.º O quadro do pessoal permanente da Direcção-Geral do Tribunal de Contas é o que consta do mapa anexo a este decreto-lei e poderá ser alterado mediante portaria conjunta dos Secretários de Estado das Finanças e da Administração Pública.

Art. 17.º — 1 — Os lugares previstos no quadro do pessoal serão providos mediante nomeação, com excepção daqueles que nos termos da lei geral o devam ser mediante contrato.

2 — O ingresso na carreira de contador-verificador é feito na categoria de contador-verificador auxiliar.

Art. 18.º O provimento do lugar de director-geral feito em comissão de serviço por tempo indeterminado, mediante despacho conjunto do Primeiro-Ministro e do Ministro das Finanças e do Plano, de entre indivíduos licenciados em Direito.

Art. 19.º O provimento do lugar de adjunto do director-geral é feito mediante proposta deste, em comissão de serviço por tempo indeterminado, de entre os contadores-gerais.

Art. 20.º Os lugares de contador-geral são providos, por escolha, de entre os contadores-chefes com o mínimo de três anos de bom e efectivo serviço na categoria, sob proposta do director-geral.

Art. 21.º O lugar de chefe de divisão do Arquivo Geral e Biblioteca é provido mediante concurso documental de entre indivíduos habilitados com o curso de bibliotecário-arquivista-documentalista.

Art. 22.º Os lugares de contador-chefe são providos, por escolha, de entre os contadores-verificadores de 1ª classe o mínimo de três anos de bom e efectivo serviço na categoria, sob proposta do director-geral, ouvidos os contadores-gerais.

Art. 23.º Os lugares de contadores-verificadores de 1.ª e 2.ª classes são providos de entre os funcionários de categoria imediatamente inferior com, pelo menos, três anos de bom e efectivo serviço nessa categoria e que tenham obtido aproveitamento nos cursos referidos no n.º 1 do artigo 45.º

Art. 24.º Os lugares de contador-verificador auxiliar são providos pelos contadores-verificadores estagiários que hajam obtido aproveitamento nas provas de competência a levar a efeito no período formativo referido no n.º 1 do artigo 26.º

Art. 25.º Os contadores-verificadores estagiários serão nomeados provisoriamente, consoante o número de vagas existentes na carreira de contador-verificaor, mediante prestação de provas de capacidade intelectual e de dactilografia, a que poderão concorrer:

a) Os indivíduos habilitados com o curso complementar dos liceus, ou equivalente;
b) Os escriturários-dactilógrafos com, pelo menos, três anos de bom e efectivo serviço.

Art. 26.º — 1 — O período formativo, ou de estágio, dos contadores-verificadores estagiários será de um ano de serviço efectivo.

2 — Os contadores-verificadores estagiários que não obtiverem aproveitamento nas provas referidas no artigo 24.º serão exonerados.

3 — Os contadores-verificadores estagiários não terão direito a qualquer remuneração acessória.

4 — Se algum contador-verificador estagiário já desempenhar funções noutra categoria da Direcção-Geral, manterá o direito ao respectivo lugar durante o período de estágio e às remunerações acessórias que lhe vêm sendo atribuídas.

Art. 27.º 0 lugar de tradutor-correspondente é provido por concurso documental, de entre indivíduos que possuam como habilitação mínima o curso geral dos liceus ou equivalente e o perfeito domínio de línguas, obrigatoriamente francês e inglês.

Art. 28.º — 1 — 0 lugar de técnico auxiliar de 2.ª classe é provido por concurso documental, de entre indivíduos com a habilitação mínima do curso geral dos liceus ou equivalente.

2 — A nomeação decorrente do número anterior terá carácter provisório durante um ano, findo o qual será convertida em definitiva, se o funcionário houver demonstrado aptidão para o exercício do lugar, 1 sendo exonerado caso contrário.

3 — 0 funcionário provido definitivamente será, após dois anos de bom e efectivo serviço, promovido a técnico auxiliar de 1.ª classe.

Art. 29.º O lugar de operador de microfilmagem será provido mediante concurso documental, de entre indivíduos com as qualificações profissionais consideradas necessárias para o desempenho do cargo e a habilitação literária mínima do curso geral dos liceus ou equivalente.

Art. 30.º As funções de tradutor-correspondente e de operador de microfilmagem podem ser exercidas em regime de tempo parcial, com observância do condicionalismo estabelecido no n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 49410, de 24 de Novembro de 1969.

Art. 31.º — 1 — 0 ingresso no quadro de catalogadores faz-se pela 2.ª classe, mediante concurso de provas práticas, ao qual serão admitidos os indivíduos que reúnam as condições estabelecidas na lei geral.

2 — Os catalogadores de 2.ª classe serão promovidos à 1.ª classe logo que completem três anos de bom e efectivo serviço e possuam o curso geral dos liceus ou habilitação equivalente.

Art. 32.º Os escriturários-dactilógrafos serão providos mediante concurso de provas práticas, a que serão admitidos indivíduos habilitados com o curso geral dos liceus, ou equivalente, dando-se preferência aos que a qualquer título prestam serviço na Direcção-Geral.

Art. 33.º — 1 — 0 lugar de fiel de arquivo é provido de entre os fiéis auxiliares com, pelo menos, três anos de bom e efectivo serviço.

2 — Os lugares de fiéis auxiliares serão providos de entre indivíduos habilitados com a escolaridade obrigatória, dando-se preferência ao restante pessoal auxiliar do quadro da Direcção-Geral.

3 — Os lugares referidos nos números anteriores são providos por escolha, sob proposta do director-geral.

Art. 34.º — 1 — Os lugares de telefonista são providos, por escolha, de entre indivíduos habilitados com a escolaridade obrigatória, segundo a idade, podendo aquela recaírem diminuídos físicos.

2 — 0 provimento a que se refere o número anterior será sempre antecedido de prova de aptidão para o cargo, mediante o seu exercício, em regime de estágio remunerado, por tempo não superior a trinta dias.

3 — A remuneração pelo estágio corresponderá ao vencimento atribuído às telefonistas do quadro e será paga por conta da dotação da rubrica orçamental de «Remunerações de pessoal diverso», sendo o respectivo abono efectuado com dispensa de todas as formalidades legais, incluindo o visto do Tribunal de Contas.

Art. 35.º Ao provimento dos lugares de motorista, contínuo e porteiro são aplicáveis as normas estabelecidas na lei geral.

Art. 36.º Ao director-geral compete, além do estabelecido na legislação em vigor, orientar e distribuir os serviços e o pessoal da Direcção-Geral, superintender nos trabalhos a realizar, dar posse aos funcionários e resolver todos os assuntos que, por sua natureza, disposição de lei, delegação ou determinação ministerial ou da presidência do Tribunal, lhe caiba despachar.

Art. 37.º 0 adjunto do director-geral coadjuvará o director-geral no desempenho das suas funções.

Art. 38.º Aos contadores-verificadores auxiliares compete não só coadjuvar os contadores-verificadores nas suas funções técnicas, como também executar os trabalhos que lhes forem indicados pelos seus superiores, de harmonia com as necessidades e conveniências dos serviços, nomeadamente os de dactilografia.

Art. 39.º Ao fiel de arquivo compete supervisionar e manter a boa organização dos arquivos das Contadorias-Gerais de Contas e do Visto e, bem assim, coordenar e fiscalizar a actividade do pessoal auxiliar da Direcção-Geral.

Art. 40.º Aos fiéis auxiliares compete a guarda, conservação, catalogação, arrumação, entrada e saída de documentos, contas e processos do Arquivo Geral e dos arquivos privativos das contadorias a que estão adstritos, bem como quaisquer outros trabalhos auxiliares ordenados pelos seus superiores, de harmonia com as necessidades do serviço.

Art. 41.º Os restantes funcionários terão as atribuições e a competência que resultam das leis orgânicas do Tribunal de Contas e da sua Direcção-Geral e ainda as que forem fixadas no regulamento a que se refere o artigo 46.º

CAPITULO V

Disposições gerais e transitórias

Art. 42.º — 1 — O director-geral poderá delegar no seu adjunto, contadores-gerais e contadores-chefes a competência para a prática dos actos mais correntes ou repetidos, relativos às: funções especificas dos serviços.

2 — Para a prática dos referidos actos o director-geral poderá, igualmente, autorizar a subdelegação nos contadores-gerais e destes nos contadores-chefes.

Art. 43.º Os cargos de direcção e chefia serão exercidos, na falta, ausência ou impedimento dos respectivos titulares, pela seguinte forma:

a) O director-geral pelo seu adjunto;
b) O adjunto do director-geral, por um dos contadores-gerais designado pelo presidente do Tribunal, sob proposta do director-geral;
c) Os contadores-gerais, pelo contador-chefe mais antigo da respectiva contadoria-geral;
d) Os contadores-chefes, pelos contadores-verificadores mais categorizados e, entre eles, pelo mais antigo, das respectivas contadorias;
e) O fiel de arquivo, pelo fiel auxiliar a designar pelo director-geral.

Art. 44.º Poderão ser destacados para exercerem as funções de secretário do presidente do Tribunal e dos funcionários da Direcção-Geral de categoria não superior a contador-verificador de 1.ª classe.

Art. 45.º — 1 — Para a preparação, aperfeiçoamento e promoção do pessoal a Direcção-Geral deverá organizar os seguintes cursos, cuja frequência é obrigatória:

a) Cursos de promoção destinados a ministrar aos funcionários os conhecimentos adequados com vista à sua promoção, e
b) Em colaboração com o Serviço Central de Pessoal, cursos de formação e aperfeiçoamento profissional, de harmonia com a política de formação que for estabelecida e do respectivo plano geral de acção.

2 — Os cursos poderão ser professados por funcionários da Direcção-Geral do Tribunal de Contas, por indivíduos estranhos com especial competência nas matérias a tratar, sendo as respectivas remunerações fixadas pelo Secretário de Estado das Finanças, mediante proposta do director-geral.

Art. 46.º A definição da competência e atribuições do pessoal, o sistema de avaliação do mérito profissional, bem como a organização e funcionamento dos cursos e dos concursos previstos no presente diploma, serão objecto de regulamentação por decreto simples.

Art. 47.º Os funcionários da Direcção-Geral do Tribunal de Contas poderão desempenhar funções noutros serviços do Estado, em qualquer situação, mediante prévia autorização do Ministro das Finanças e do Plano, sob informação do director-geral.

Art. 48.º A participação dos trabalhadores na organização e funcionamento dos serviços será estabelecida de harmonia com critérios a definir em lei geral.

Art. 49.º — 1 — 0 primeiro provimento dos lugares do quadro anexo ao presente diploma pelo pessoal que actualmente presta serviço na Direcção-Geral do Tribunal de Contas poderá ser feito mediante Lista ou listas nominativas aprovadas nos termos legais, independentemente de quaisquer formalidades, salvo o visto do Tribunal de Contas e a publicação no Diário da República, de acordo com as seguintes regras:

a) Em lugar imediatamente superior da respectiva carreira, para os funcionários que possuam mais de três anos de bom e efectivo serviço na categoria em que se encontram providos, observado o disposto nos artigos 20.º e 22.º;
b) Na categoria de chefe de divisão do Arquivo Geral e Biblioteca, o actual primeiro-bibliotecário-arquivista;
c) Na categoria de contador-verificador auxiliar, os actuais contadores-verificadores de 3.ª classe que tenham menos de três anos de serviço nesta categoria e os actuais escriturários-dactilógrafos que possuam mais de três anos de bom e efectivo serviço na categoria;
d) Na categoria de contador-verificador estagiário, os actuais escriturários-dactilógrafos com menos de três anos de serviço na categoria;
e) Os contadores-verificadores de 3.ª classe e os escriturários-dactilógrafos que ainda não possuam três anos manter-se-ão nas novas categorias até perfazerem esse tempo. Atingido este, passarão à categoria imediata-mente superior.

2 — 0 restante pessoal transita para o novo quadro nas categorias que possui, sendo-lhe contado, para todos os efeitos legais, o tempo de serviço anteriormente prestado.

3 — Os escriturários-dactilógrafos que transitarem para a categoria de contador-verificador auxiliar sem possuírem as habilitações literárias mínimas necessárias para a carreira manter-se-ão nessa situação até as adquirirem.

4 — Os funcionários do quadro geral de adidos em exercício na Direcção-Geral em regime de requisição são integrados no novo quadro por despacho do Secretário de Estado das Finanças, nos termos do alínea a) do n.º 3 do artigo 41.º e do n.º 1 do artigo 42.º do Decreto-Lei n.º 294176, de 24 de Abril.

Art. 50.º — 1 — 0 provimento dos lugares que ficarem por preencher, após a aprovação do artigo antecedente, será condicionado à realização dos cursos previstos nas alíneas a) ou b) do n.o 1 do artigo 45.º, consoante se trate de provimento de lugares de contadores-verificadores de 1.ª e 2.ª classes ou contadores-chefes.

2 — 0 disposto no número anterior é somente aplicável ao actual pessoal do quadro e vigora durante os primeiros três anos após a publicação das listas a que se refere o n.º 1 do artigo 49.º

Art. 51.º O preenchimento das vagas do quadro do pessoal só se efectuará à medida das necessidades dos serviços.

Art. 52.º Enquanto não forem estabelecidas normas gerais que regulamentem as remunerações acessórias aos trabalhadores da função pública, são mantidos os princípios que presidiram à sua atribuição ao pessoal da Direcção-Geral, através do Cofre do Tribunal de Contas, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 923176, de 31 de Dezembro.

Art. 53.º Deixa de ser aplicável à Direcção-Geral do Tribunal de Contas o regulamento aprovado pelo Decreto-Lei n.º 31317, de 13 de Junho de 1941.

Art. 54.º — 1 — É o Ministro das Finanças e do Plano autorizado a tornar providências financeiras indispensáveis à execução deste diploma.

2 — Até se proceder ao reforço das verbas necessárias para essa execução, considerar-se-ão como dotações globais as verbas destinadas a despesas com o pessoal no orçamento em vigor do Tribunal de Contas.

Art. 55.º As dúvidas que se suscitarem na interpretação e execução deste diploma serão resolvidas por despacho conjunto dos Secretários de Estado das Finanças e da Administração Pública.

Art. 56.º Este decreto-lei entra em vigor no dia 1 do mês seguinte ao da sua publicação.

Visto e aprovado em Conselho de Ministros de 7 de Fevereiro de 1979. — *Carlos Alberto da Mota Pinto — Manuel Jacinto Nunes — António Jorge de Figueiredo Lopes.*

Promulgado em 21 de Março de 1979.

Publique-se.

0 Presidente da República Interino, TEÓFILO CARVALHO DOS SANTOS.

Quadro do pessoal

Número de unidades	Categorias	Grupo de vencimento
	Pessoal dirigente:	
1	Director-geral	B
(a)1	Adjunto do director-geral	D
6	Contadores-gerais	E
1	Chefe de divisão do arquivo geral e biblioteca	E
	Pessoal técnico:	
20	Contadores-chefes	H
60	Contadores-verificadores de 1.ª classe	J
60	Contadores-verificadores de 2.ª classe	L
60	Contadores-verificadores auxiliares	N
(b) -	Contadores-verificadores estagiários	P
	Pessoal técnico auxiliar:	
1	Tradutor-correspondente	L
1	Técnico auxiliar de 1.ª ou 2.ª classe	L ou M
1	Operador de microfilmagem	N
	Pessoal administrativo:	
4	Catalogadores de 1.ª ou 2.ª classe	O ou S
25	Escriturários-dactilógrafos	S
	Pessoal auxiliar:	
1	Fiel de arquivo	Q
12	Fiéis auxiliares	S
1	Motoristas	S
4	Telefonistas	S
3	Porteiros	T
12	Contínuos	T

(a) Um dos contadores gerais desempenhará, em comissão de serviço, as funções de adjunto do director-geral, nos termos do artigo 19.º

(b) Admitidos, consoante as vagas existentes, nas categorias da carreira de contador-verificador, em harmonia com o disposto no artigo 25.º

O Ministro das Finanças, Manuel Jacinto Nunes. — 0 Secretário de Estado da Administração Pública, *António Jorge de Figueiredo Lopes.*

ANEXO II

MINISTRO DAS FINANÇAS E DO PLANO

Despacho

1 — «Para o sistema representativo ser uma realidade e para a Nação ser governada constitucionárnente — escreveu Ferreira Lobo no século passado — era necessário que a Fazenda Pública fosse garantida pela publicidade, fiscalização e responsabilidade.»

Neste simples enunciado, estão contidos os objectivos confiados, ainda hoje, às instituições superiores de controle externo das finanças públicas.

Em Portugal, após a vida efémera do Tribunal do Tesouro Público, concebido por Mouzinho da Silveira com largueza de vistas que as vicissitudes políticas da época não permitiram que viesse a iristitucionalizar-se em plenitude, foi criado em 1849 o Tribunal de Contas.

A sua estrutura centralizadora, os processos e métodos utilizados e o espírito formalista nos moldes napoleónicos, não lhe permitiram, porém, alcançar, como se propunha, resultados mais eficazes de garantia dos interesses da Fazenda.

Na segunda metade do século XIX, a instituição sofreu diversas refornulações, que por um lado acentuariam as suas atribuições de «tribunal de justiça administrativa» (também chamadas «atribuições judiciais» ou de «contabilidade judiciária»), ou seja, de julgamento de contas e de processos especiais, em contraposição às suas «atribuições administrativas» («de fiscal da execução das leis financeiras»), como sejam as de consulta sobre a matéria financeira de «Visto» (contrôle a priori de determinadas despesas, designadamente de pessoal) e do parecer e declaração geral de conformidade sobre a Conta Geral do Estado; e por outro lado contribuíram para a sua burocratização e crescente espírito formalista.

As consequências das suas deformações, de estrutura e funcionamento foram a inviabilidade prática dos grandes objectivos que se propôs atingir e que se poderiam definir, de uma forma Cenérica, como a fiscalização da actividade financeira do Estado, das autarquias locais e das pessoas colectivas de utilidade pública administrativa.

0 regime republicano verberou o monolitismo e a ineficácia do Tribunal de Contas, substituindo-o, logo em 1911, pelo Conselho Superior da Administração Financeira do Estado, mais tarde designado Conselho Superior de Finanças. A constituição do Conselho passou a ter carácter representativo, sendo composto por representantes do Parlamento e dos diferentes sectores da actividade económica.

Mas, não obstante os bons propósitos anunciados, mantiveram-se inalteráveis os

métodos e sistemas de fiscalização praticados e, sobretudo, idêntica concepção institucional, do que resultou a repetição de erros passados e consequentemente a mesma inoperância prática.

2 — Em 1930, no âmbito das reformas financeiras operadas, foi extinto o Conselho Superior de Finanças e instituído de novo o Tribunal de Contas.

A instituição ressurge com a antiga estrutura bonapartista, ainda agravada em certos domínios: concentrou-se no Tribunal a competência do antigo Conselho Superior das Colónias, por não se compreender «que quaisquer contas escapem ao seu julgamento supremo»; os concelhos distritais do período liberal, com atribuições de julgamento de contas de autarquias, e outros organismos até determinada alçada, foram igualmente sacrificados, em obediência aos princípios de centralização e concentração de poderes do Tribunal; passou a controlar apenas as despesas, e não as receitas, do Estado, o que representa um retrocesso em termos relativos quanto ao nosso país e em termos absolutos quanto às atribuições da generalidade dos tribunais de contas, e em obediência a razões de economia «não se aumentou de um único funcionário o quadro do pessoal», que já antes se havia revelado manifestamente insuficiente para o trabalho técnico que lhe incumbia desenvolver.

Não obstante as afirmações logo de início formuladas, nunca foi elaborado o regimento do Tribunal (ainda está em vigor o de 1915, do extinto Conselho Superior da Administração Financeira do Estado!) nem uma reforma adequada da Direcção-Geral, capazes de assegurar ao País o eficiente *contrôle* das finanças públicas, limitando-se as alterações introduzidas posteriormente à resolução casuística de problemas circunscritos sem formarem um todo coeso e até, por vezes, sein qualquer harmonização entre si (na reunião do Conselho de Ministros de 7 de Fevereiro findo, foi aprovada uma reestruturação da Direcção-Geral, ainda inserida, porém, como é óbvio, na actual estrutura e funcionamento do Tribunal).

Assim, apesar das restritas atribuições de consulta do Tribunal e não obstante não ter ampliado as suas áreas de *contrôle*, em paralelo com o alargamento das funções do Estado, como era de esperar, as contas em atraso de liquidação e julgamento depressa se acumularam, os relatórios sobre a Conta Geral do Estado são elaborados tardiamente e com superficialidade, a verificação dos documentos de despesa dos Ministérios processa-se de uma forma quase simbólica e apenas o serviço de «Visto», por pressão dos serviços oficiais e dos interesses particulares em jogo, se via continuamente reforçado com efectivos retirados de outros sectores igualmente carecidos, o que agravava os males existentes.

Em conclusão: por falta de estruturas adequadas e planificação de meios ajustados aos seus fins, o Tribunal de Contas não deu eficiente cumprimento às tarefas, já de si escassas, que lhe competiam nem alargou o seu campo de actividade a áreas para que estava naturalmente vocacionado.

3 — Segundo a Constituição da República de 1976, o Tribunal de Contas é um órgão de soberania (artigos 205.º e 212.º, n.º 2), competindo-lhe fiscalizar a execução do Orçamento Geral do Estado (artigo 108.º) e a legalidade das despesas públicas, bem como julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe e ainda elaborar o relatório e o parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social [artigos 101.º, n.º 5, 165.º, alínea d), e 219.º].

A inclusão constitucional da entidade fiscalizadora na categoria dos tribunais (artigo 212.º) parece dar ênfase à sua qualificação jurisdicional, embora seja comedida nas atribuições que lhe comete neste domínio («julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe»).

Ao invés, a Constituição dá maior amplitude à discriminação das suas «atribuições administrativas»: *contrôle* orçamental, fiscalização da legalidade das despesas públicas e parecer sobre a Conta Geral do Estado.

Esta linha de orientação parece encaminhar-se, segundo a regra geral, no sentido da limitação da fiscalização jurisdicionalizada e do alargamento do *contrôle* administrativo, quer forma, quer substancial.

Mas, de qualquer maneira, para a eficácia da sua acção, há que definir com precisão os objectivos do Tribunal de Contas, delinear as estruturas adequadas, fixar competências e adoptar métodos e sistemas de trabalho dinâmicos, com a utilização de novas técnicas e dos recursos da ciência, incluindo a informática.

Há, em suma, que não subordinar os fins ao Tribunal, mas, antes, que adequar o Tribunal aos fins a que se destina.

4 — Nos países da Europa, América, Ásia e África, de raiz cultural anglo-saxónica, as auditorias-gerais, sem espírito formalista, nem funções jurisdicionais próprias, orientaram-se decididamente para formas avançadas de *contrôle* polivalente (legal, oçamental, económico e de gestão), constituindo instituições modelares de apoio às administrações (formulando, em tempo útil, observações e recomendações) de informação técnica aos parlamentos (através de relatórios objectivos e de esclarecimentos da opinião pública (por meio de publicações técnicas e de divulgação dos relatórios).

As controladorias-gerais da América Latina gozam igualmente de grande prestígio, granjeado na eficiência do *contrôle* global do sector público.

Os tribunais de contas europeus, todos de raiz bonapartista, com um delineamento mais adequado à «administração da justiça» do que ao *contrôle* das operações financeiras, foram-se também adaptando, com imaginação, à consecução das suas finalidades específicas, através da diversificação dos seus órgãos: o Tribunal, como garantia da independência da instituição, com funções de julgamento e decisões de carácter executório, e os seus órgãos de gestão, execução e apoio ou satélites com a organização, meios técnicos e flexibilidade de acção, necessários à sua eficiente actividade no domínio das auditorias, elaboração de relatórios, instrução de processos, liquidação e apuramento de contas, etc.

Assim, os tribunais de contas evoluídos tentam (e alguns têm conseguido), através da dualidade dos seus órgãos, fazer a síntese da independência e jurisdicionalidade dos tribunais com a simplificação de processos, a metodologia, a fluidez e a flexibilidade de acção das auditorias-gerais.

5 — A confusão legislativa estabelecida em Portugal, com o Tribunal de Contas, sobretudo após a sua reedição de 1930, sem a clara definição dos seus objectivos, nem a nítida identificação dos seus órgãos, com as respectivas atribuições e competências, e a dotação de cada um desses órgãos com os meios humanos adequados qualitativa e quantitativamente ao seu eficiente funcionamento — a par da burocratização, espírito formalista e métodos arcaicos — foi a razão determinante dos seus insucessos.

Com efeito, o quadro de pessoal da Direcção-Geral, desde 1844 a 1978 passou apenas de 84 para 127 unidades (incluindo nestas 37 de pessoal administrativo e 17 de serviços auxiliares).

Isto, não obstante o acréscimo incomensurável do volume anual de trabalho e a agudização da complexidade técnica das tarefas a desenvolver pela Direcção-Geral: conferência e liquidação de 2500 contos de gerência (a que houve que acrescentar, nos termos da Lei n.º 69/77, mais 4000 de juntas de freguesia ou a que haverá que somar agora uns 500, segundo a alçada de 2000 contos, estabelecida pela Lei n.º 1/79); verificação in loco da regularidade e legalidade de muitos milhões de documentos de despesa dos Ministérios e serviços centrais; elaboração de mapas estatísticos e relatório sobre a Conta Geral do Estado, e até a verificação, na maioria dos casos definitiva, do cabimento e legalidade de dezenas de milhares de processos de «Visto».

Como consequência desta situação, o número de contas em atraso de liquidação e julgamento ascendia no fim de Janeiro do ano corrente a 11 998, prevendo-se que no fim do ano, se entretanto não fossem tomadas medidas adequadas à resolução do problema, este número ascenderia a mais de 18 000, incluindo o acréscimo já referido das contas das juntas de freguesia.

Para que a Direcção-Geral possa converter-se no órgão eficiente e flexível de gestão, execução e apoio, como se impõe, há que, em termos organizacionais, estruturá-la com serviços operativos, consultivos e instrumentais e dotá-la também de núcleos de planeamento, formação de pessoal, informática e outros,

Urge, pois, de uma vez por todas, desfazer os equívocos em que o Trbunal tem vivido e dimensionar os seus órgãos de harmonia com as funções que, a cada um, cabe efectivamente desempenhar.

Também neste campo «ainda não nos emancipámos dos erros de fundo de uma certa tradição histórica» [...]

6 — Sendo a existência de instituições independentes, de *contrôle* da actividade financeira do Estado «condição essencial» dos sistemas representativos, alargado que foi em 1976 o quadro constitucional do Tribunal de Contas, como se acentuou no ponto anterior, importa dedicar significativa atenção à urgente necessidade da sua profunda reformulação. Assim, convirá encarar, quer a ampliação das suas «atribuições e competêcias», quer a sua «capacitação para o *contrôle* da eficiência da acção administrativa», mediante a modernização e alargamento da «função do Tribunal e o reforço os seus «meios de acção» (no capítulo relativo à política orçamental», o Programa do Governo aponta neste sentido, ao referir-se à «criação de estruturas mais eficientes de *contrôle* das despesas segundo princípios de racionalidade económica»).

A par das reformas a introduzir na actividade fiscalizadora deste importante órgão da Administração Pública há que encarar, portanto, com decisão e em profundidade, a redefinição dos seus objectos, considerando o alargamento do *contrôle* a todas as áreas do sector público Administração Central, Regional e Local; Segurança Social; empresas e institutos públicos; bem como pessoas colectivas de utilidade pública; sociedades e outros organismos com significativas participações de capital ou subvenções do Estado) e valorizando a sua actividade fiscalizadora com o *contrôle* económico dos gastos públicos, como, de forma inovadora, prescreveu o artigo 21.º, n.º 2 e 3, da Lei de Enquadramento do Orçamento Geral do Estado (Lei n.º 64/77, de 22 de Agosto).

Esta ampliação quantitativa e qualitativa das suas atribuições está na linha, de resto, das recomendações gerais, há muito formuladas pelo Intosai (Organização Internacional das Instituições Superiores de Fiscalização das Finanças Públicas, inscrita e apoiada pela ONU) e foi expressamente inserida nos artigos 1.º e 4.º do Código de Lima, aprovado no Congresso efectuado no Peru, em Outubro de 1977.

7 — Nestes termos, impõe-se, agora, dar execução à reforma planeada.

Assim, considerando a amplitude, responsabilidade e especialização técnica dos trabalhos a desenvolver neste sentido; tendo presentes o contexto actual da Administração Pública, em fase de intensa remodelação, e a dimensão e importância do sector público produtivo em geral, e atendendo ao contributo que legitimamente se pode e deve esperar do Tribunal de Contas em prol da correcta e eficiente gestão da actividade financeira pública, o Governo decidiu o seguinte:

7.1 — É constituída a Comissão de Reforma do Tribunal de Contas.

7.2 — Esta Comissão tem a seguinte composição:

Prof. Doutor António L. Sousa Franco, presidente.
Dr. Artur Luís Alves Conde.
Dr. Antero Alves Monteiro Dinis
Dr. Luís de Almeida.

7.3 — Para os assuntos que se prendem com os problemas relativos ao *contrôle*

orçamental, serviço de auditorias e estruturação organizacional, serão agregados à Comissão representantes, respectivamente, da Direcção-Geral da Contabilidade Pública, da Inspecção-Geral de Finanças e da Direcção-Geral da Organização Administrativa, a designar pelos Ministros competentes, quando a Comissão o julgar curial.

7.4 — Em caso de necessidade, a Comissão poderá também solicitar ao Vice-Primeiro-Ministro para os Assuntos Económicos e Integração Europeia e Ministro das Finanças e do Plano ou aos Secretários de Estado das Finanças e da Administração Pública, conforme os casos, a coadjuvação de outro técnicos para o desenvolvimento dos seus trabalhos, bem como a colaboração de instituições congéneres estrangeiras e, especialmente, do Intosai, de que o Tribunal de Contas é membro.

7.5 — A Comissão funcionará, em princípio, nas instalações do Tribunal de Contas, e a Direcção-Geral presta-lhe-á com prioridade, o apoio de que carecer.

7.6 — Os membros da Comissão que desempenham funções públicas poderão delegar todas ou parte das suas funções para se dedicarem com prioridade e, se necessário, exclusivamente, a esta tarefa.

7.7 — Para o desempenho das suas funções, a Comissão poderá estabelecer contactos directos com todas as entidades e serviços públicos.

7.8 — As condições de prestação de serviço dos membros da Comissão, bem como dos elementos agregados e restantes colaboradores, serão fixadas por despacho do Secretário de Estado das Finanças.

7.9 — As despesas resultantes do funcionamento da Comissão constituem encargos do Cofre do Tribunal de Contas, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 356/73, de 14 de Julho.

7.10 — À Comissão de Reforma do Tribunal de Contas compete:

a) Promover a redefinição das atribuições e competências do Tribunal, conforme estabelece o Programa do Governo, dando satisfação ao preceituado na Constituição e tendo como paradigma instituições congéneres estrangeiras mais evoluídas.

   Nesta linha de orientação, haverá que considerar as atribuições de consulta do Tribunal sobre matérias da sua competência, tendo presente a cooperação que por esta forma deva também prestar à Administração Pública em geral, com vista ao seu aperfeiçoamento e normalização; delimitar com precisão as áreas de *contrôle* do Tribunal (receitas e despesas; Administração Central, Regional e Local; institutos e empresas públicas; fundos e cofres públicos, pessoas colectivas de utilidade pública, e empresas, sociedades e oganismos com significativas participações ou subvenções do Estado); valorizar qualitatamente as formas de *contrôle* que deve praticar (formal e substancial); aprofundar o *contrôle a priori* das obrigações gerais, operações de tesouraria e contratos

públicos; repensar o «Visto» de pessoal no sentido de o elevar do casuísmo dos pormenores formais ao plano selectivo do *contrôle* das grandes linhas de orientação e de protecção das exigências e interesses fundamentais da Administração Pública (sob ests nova óptica doutrinária, será de ponderar a sua eventual extensão à Administração Local e, em qualquer caso, parece aconselhável o «Visto» passar a operar-se *a posteriori* nos casos de «urgente conveniência de serviço), e, por último, reformular, em profundidade e extensão, o relatório e parecer do Tribunal destinado à Assembleia da República, por forma a constituir, em tempo, útil, uma informação global sobre a actividade financeira do sector público.

b) Sendo este relatório e parecer, o trabalho mais importante do Tribunal de Contas (praticamente a sua razão de ser), estudar e propor as formas apropriadas de institucionalização e articulação das relações da entidade de *contrôle* com a Assembleia da República;

c) Em função dos objectivos fixados ao Tribunal de Contas, proceder ao delineamento da sua estrutura e organização adequadas, tendo presente a dualidade dos seus órgãos: o Tribunal, como órgão independente, com atributos jurisdicionais e poderes de decisão, e a Direcção-Creral, como órgão de execução, gestão e apoio, com atribuições e flexibilidade de acção nos serviços de auditoria e apuramento dos processos;

d) Equacionar a integração do pessoal do quadro actual nas novas estruturas da Direcção-Geral, com definição de carreiras e condições de valorização profissional de que actualmente não dispõe num quadro estrangulado e obsoleto;

e) Estudar a implementação de processos e métodos de trabalho dinâmicos e eficientes com vista à racionalização do sistema e ao aumento da produtividade e eficácia;

f) Ponderar a viabilidade da descentralização de actividades, da desconcentração de poderes e da regionalização de funções, considerando, quanto a esta as disposições imperativas da Constituição e do artigo 59.º dos Estatutos Provisórios das Regiões Autónomas dos Açores e Madeira;

g) Elaborar o projecto de uma nova lei orgânica do Tribunal de Contas e propor as medidas legislativas e regulamentares ou outras que considere convenientes para a concretização dos amplos objectivos da Comissão.

7.11. O Governo dará o apoio de que a Comissão careça para o desempenho da sua missão e espera da consciência profissional dos seus membros a urgência que o interesse público impõe na concretização dos seus amplos objectivos.

Ministério das Finanças e do Plano, 26 de Março de 1979. — O Ministro das Finanças e do Plano, *Manuel Jacinto Nunes*. — O Secretário de Estado das Finanças, *Alípio Barrosa Pereira Dias*.

ARTIGOS



CONTROLO FINANCEIRO EXTERNO DA DÍVIDA PÚBLICA NA PERSPECTIVA DE TRANSIÇÃO PARA O EURO

por

João Pinto Ribeiro

CONTROLO FINANCEIRO EXTERNO DA DÍVIDA PÚBLICA NA PERSPECTIVA DE TRANSIÇÃO PARA O EURO[1]

1. Breve caracterização das Instituições Superiores de Controlo (ISC); O Tribunal de Contas Português

É familiar a todos os estudiosos de Finanças Públicas a necessidade de um órgão de controlo externo e independente da actividade financeira do Estado. Tal actividade, como é sabido, traduz-se na gestão de recursos financeiros postos à sua disposição para a realização de fins públicos. É de óbvia primazia e fundamental importância que tais recursos, basicamente proporcionados pela colectividade dos contribuintes, sejam dispendidos não só de acordo com rigorosos critérios de legalidade, mas também de boa gestão financeira no tríplice aspecto da sua eficácia, eficiência e economia (ou economicidade como alguns preferem). A observância de tais princípios ou critérios é de importância primordial para que se maximize a utilidade dos recursos objecto da afectação pública e para que seja prosseguida e aceite uma equitativa distribuição da carga tributária.

A independência destes órgãos de controlo financeiro é relevante não só no aspecto técnico — que também é característica dos designados órgãos de controlo internos existentes dentro da própria Administração Pública — mas também pelo estatuto de auto-governo que geralmente detêm e que os colocam fora da possibilidade da ingerência de outros órgãos da administração estadual, aspecto que verdadeiramente lhes confere a natureza de órgão de controlo externo e independente. É esta característica dos

1 O presente texto segue de perto tema idêntico publicado em "Juris et De Jure" na comemoração dos 20 anos da Faculdade de Direito da UCP – Porto (1998) e ainda, em parte, a intervenção do autor na Conferência "O Tesouro no contexto da União Económica e Monetária" organizada pela Direcção Geral do Tesouro em Janeiro de 1999.

Tribunais de Contas e Instituições congéneres, genericamente designadas por Instituições Superiores de Controlo das Finanças Públicas, que tem sido apontada como fundamental nos Congressos da Organização Mundial destas entidades — a INTOSAI[2] (International Organization of Supreme Audit Institutions).

Uma análise comparada das ISC existentes nos diversos países permite dividi-las em dois grandes grupos, umas de modelo napoleónico com a designação de Tribunais de Contas, e outras de tradição anglo-saxónica que constituem o sistema de Auditor Geral.

Os Tribunais de Contas, de natureza colegial, às funções de auditoria pública e controlo financeiro associam funções jurisdicionais de julgamento, *maxime* da responsabilidade financeira por infracções às normas de Direito Financeiro; o controlo é exercido em regra **"a posteriori"** (controlo sucessivo), mas, nalguns casos, também **"a priori"** (controlo prévio).

O sistema de Auditor Geral, em que existe um órgão singular, sem funções jurisdicionais e apenas de auditoria, privilegia o controlo da boa gestão financeira; em regra, o controlo é sucessivo e concomitante, e não existe controlo prévio.

O Tribunal de Contas português, que se insere no primeiro tipo de ISC nos termos do artigo 214.º da CRP, só conheceu na última década um impulso modernizador, embora já a Constituição de 1976 o incluísse no elenco dos Tribunais (art.º 212º)[3] e então o seu artigo 301.º previsse a revisão da sua organi-

2 A INTOSAI, que abrange 174 Instituições Superiores de Controlo, de que Portugal é membro, foi criada em 1953 na orbita da ONU com a finalidade de promover a troca de experiências entre os seus membros e discutir temas do seu interesse comum; para além desta organização mundial, têm sido criadas organizações congéneres de âmbito regional: EUROSAI (Europa), OLACEFS (Países latino-americanos e Caraíbas), ASOSAI (Ásia), AFROSAI (África), ARABOSAI (Países Árabes) SPSAI (Países Sul Pacífico)

3 O que coloca o Tribunal de Contas entre os órgãos de soberania, independente do Governo e fora da Administração Pública, capaz de exercitar um efectivo controlo externo, independente e supremo (não sujeito a instruções ou a revisão do conteudo dos seus juizos por qualquer outro órgão)

zação até ao fim da 1.ª sessão legislativa. Não obstante se ter constituído, logo no ano de 1976, uma comissão no Ministério das Finanças para a revisão da legislação e o estudo da reforma do Tribunal de Contas, só 13 anos mais tarde, na sequência do determinado na Lei do Orçamento para 1987, o próprio Tribunal no prazo ali estipulado apresentou um anteprojecto de lei orgânica, que veio a culminar na publicação da Lei 86/89, de 9 de Setembro, e de acordo com a qual se iniciou o processo legislativo global, que veio a permitir ao Tribunal entrar na família das ISC modernas, ao introduzir um conjunto de inovações significativas, de que se salienta: os juízes deixaram de ser nomeados pelo Governo e passaram a sê-lo por concurso público, os seus Serviços de Apoio desligaram-se do Ministério das Finanças, constituindo serviços próprios, o Tribunal aprova o seu Orçamento (sem deixar de o integrar no Orçamento do Estado), o seu Presidente passou a dispor de poderes, em questões financeiras e de pessoal, idênticos aos da competência ministerial. No domínio das competências do Tribunal assiste-se de um modo geral ao seu reforço, para além das funções que já detinha: emissão do Parecer da Conta Geral do Estado, fiscalização prévia de certos actos e contratos, julgamento das contas das entidades sujeitas à sua jurisdição. Na fiscalização sucessiva o controlo tornou-se selectivo, de acordo com métodos de amostragem, e iniciou-se a realização de auditorias, que passaram a incidir inclusivamente sobre os recursos financeiros oriundos da União Europeia, eventualmente em cooperação com os órgãos comunitários competentes; a fiscalização preventiva alargou-se à Administração Local e Regional. Como lacuna importante da sua competência fiscalizadora apenas ficaram as empresas públicas[4].

Uma nova etapa da reforma e modernização do Tribunal de Contas encontra-se em curso, que se iniciou com a publicação da Lei 14/96, de 20 de Abril, ao alargar a

4 Sobre a evolução histórica do Tribunal de Contas em Portugal, vide A. Sousa Franco "O presente e o futuro das Instituições de Fiscalizacão Financeira com natureza jurisdicional", cap.3, in Revista do Tribunal de Contas, n.ºs. 19/20, Jul/Dez. 1993.

sua competência de fiscalização às empresas públicas e processos das privatizações, e que se concretizou de uma forma mais geral com a aprovação de uma nova Lei de Bases (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto), na qual se prevê através de um "**reforço de poderes e meios**"[5] a introdução de importantes inovações na sua organização, funcionamento e competências, de que se salienta:

- a competência fiscalizadora do Tribunal passa a abranger inequivocamente a apreciação da boa gestão financeira, no tríplice aspecto da economia, eficácia e eficiência das despesas públicas;
- alargamento dos seus poderes de controlo, a todas as entidades que beneficiam de dinheiros e valores públicos, mesmo que particulares;
- aumento da eficácia dos sistemas de controlo financeiro, através de um intercâmbio de informações e articulação de esforços com os órgãos de controlo interno dos Ministérios;
- consagração na fiscalização sucessiva do instrumento de auditoria como forma privilegiada e quase exclusiva do exercício do controlo financeiro;
- separação entre as competências da fiscalização e controlo financeiro (2.ª secção) e as competências jurisdicionais de efectivação de responsabilidades financeiras (criação de uma 3.ª Secção);
- no domínio da fiscalização prévia (1.ª Secção) é de assinalar que se prevê a sua redução drástica e abrupta, ficando limitada praticamente, para além das obrigações gerais[6] e demais actos que aumentam a dívida pública, aos contratos de material de expressão financeira mais significativa da Administração Central, Regional e Local; trata-se de uma opção legislativa da

5 No desenvolvimento dos princípios e regras estabelecidos nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 30.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, o Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro, veio definir o estatuto dos serviços de apoio do Tribunal de Contas e o regime do respectivo pessoal.

6 A Lei do Orçamento para 1999, ao revogar o artigo 7.º da Lei 7/98, de 3 de Fevereiro, eliminou as obrigações gerais e a fiscalização prévia da dívida pública directa do Estado, restringindo-a as restantes entidades do Sector Público Administrativo.

Assembleia da República, diferente do previsto na proposta de Lei do Governo que preconizava uma redução escalonada ao longo de 10 anos.

2. Controlo financeiro da dívida pública

De um modo geral o peso da dívida pública (medido pelo racio dívida pública/ /PIB), como consequência de níveis elevados de défices públicos, tem estado no centro das preocupações da política económica da maioria dos países. São conhecidas as razões que estão na base dessas preocupações, designadamente os problemas económicos e financeiros associados ao crescimento da dívida e dos seus encargos para além de certo limite, bem como eventuais implicações perversas na distribuição do encargo ou ónus da dívida pelas diversas gerações*. Por outro lado, na medida em que aquele racio passou a ser indicador da estabilidade nominal e de crescimento económico a médio prazo, levou ao interesse pela criação de condições para a estabilização do peso da dívida pública, e sua posterior redução. Não admira que no relatório dos diversos organismos internacionais se tenha passado a referir o grau de cumprimento daquelas condições por parte dos seus países membros, passando também a constituir preocupação dos responsáveis nacionais pela política orçamental.

Igualmente no âmbito da União Europeia a necessidade de colocar os racios da dívida pública numa trajectória descendente recebeu forte impulso com o avanço na construção da União Económica Monetária (UEM), em particular a partir de 1989.

Em tal contexto, não surpreende o interesse que organismos internacionais de

* Sobre o problema da distribuição do ónus da dívida pelas diversas gerações, vide a excelente recensão de artigos "Public debt and future generations" editada por J.M Ferguson (The University of North Carolina Press, 1964); quanto a aspectos macro-económicos em geral da dívida, ver "L'analyse macro-economique de la dette publique", Bernard R. Daffion (Editions Universitaires Fribourg, 1973).

controlo das Finanças Públicas têm vindo a manifestar pelo tema, verificando-se no âmbito da INTOSAI a criação de uma Comissão da Dívida Pública, em cuja actividade se integra o projecto da elaboração de directrizes sobre o controlo da dívida pública. Entre nós, o controlo externo deste aspecto da actividade financeira do Estado sempre tem constituído uma competência do Tribunal de Contas português, a que alterações nos últimos tempos na estrutura e dimensão da dívida pública vieram conferir maior complexidade e importância. Por um lado, verificou-se o crescimento acelerado do racio da dívida pública directa a partir de 1974[7] até quase ao fim dos anos 80 (período em que o racio ultrapassou por vezes os 70%), como resultado de elevados défices orçamentais, a que se seguiu um período de esforço da sua contenção. Por outro, um conjunto de reformas no sistema financeiro verificadas a partir da segunda metade dos anos 80, determinou importantes alterações no modo de financiamento público:

- abertura dos sectores da banca e seguros à iniciativa privada;
- orientação da política da dívida no sentido da redução do financiamento monetário dos défices públicos, até à sua eliminação completa em 1989 (no período de 1974-85 a dívida era colocada quase exclusivamente no Banco de Portugal e em instituições monetárias e financeiras);
- fim da fixação por via administrativa das taxas de juro e das taxas de câmbio;
- liberalização dos movimentos de capitais e eliminação dos limites quantitativos na concessão de crédito pelo sistema bancário, passando o Estado a concorrer em pé de igualdade com o sector privado na captação de fundos; é de referir que em 1989 os juros da dívida pública ficaram sujeitos a tributação;
- introdução de novos instrumentos da dívida pública, colocados nos mercados através de leilões competitivos a partir de 1989, determinando importan-

7 Até 1973, o problema da dívida era de reduzida dimensão, menos de 20% do PIB

tes alterações na estrutura do endividamento público;

No que se segue, analisaremos de forma breve e sucinta, as competências actuais de controlo do Tribunal de Contas português em matéria da dívida pública, e perspectivas futuras, percorrendo para isso sucessivamente:

— níveis actuais a que é exercido o controlo;
— possibilidade de introdução de novas técnicas de controlo (técnicas do **"value for money"**) com a publicação da nova lei orgânica do Tribunal;
— perspectivas de controlo face à participação do país na 3.ª fase da UEM.

2.1. Controlo exercido pelo Tribunal em matéria da dívida pública

Tal controlo tem-se desenvolvido a diversos níveis:

a) Um controlo **"a priori"**, dito de fiscalização preventiva, e circunscrevendo-se essencialmente a aspectos de legalidade e regularidade, que se exerce na fase que precede a emissão da dívida, a qual só pode ocorrer, após decisão favorável do Tribunal (concessão do visto)[8]. Este controlo incide presentemente sobre **"todos os actos de que resulte aumento da dívida pública fundada dos serviços e fundos do Estado com autonomia administrativa e financeira, e das demais entidades referidas nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como os actos que modifiquem as condições gerais de empréstimos vi-**

8 O processo da emissão dos empréstimos com duração superior a anual tem de se iniciar por uma autorização da Assembleia da República, necessidade que deriva de uma longa tradição histórica e que em Portugal tem assento constitucional desde a Constituição de 1822, explicando-se pela especial natureza dos empréstimos públicos, em particular ao criar encargos financeiros para as gerações futuras através do serviço da dívida.

Após autorização política da Assembleia da República, segue-se o processo que conduz à definição concreta das condições em que vai ser constituída a relação do empréstimo. Esta resultava quase sempre, na dívida directa do Estado, da emissão pelo Ministério das Finanças de uma obrigação geral, que integrava obrigatoriamente um certo número de elementos especificadores daquelas condições nos termos do artigo 7º, da Lei nº. 7/98, de 3 de Fevereiro. Tendo esta norma sido revogada pelo artigo 81º, da Lei do Orçamento para 1999 (Lei nº. 87-B/98, de 31 de Dezembro) e o artigo 82º, da mesma Lei alterado a redacção do nº. 1, alínea a) do artigo 46º, da Lei nº. 98/97, de 26 de Agosto (rectificada pela Declaração nº. 1/99, de 16 de Janeiro – DR nº. 13/99) a fiscalização prévia da dívida pública fundada ficou praticamente limitada à emitida pelos serviços e fundos com autonomia administrativa e financeira e pelas demais entidades referidas nas alíneas b) a e) do artigo 2º, da Lei nº. 98/97.

sados" (alínea a) do n.º 1 do artigo 46.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, nova redacção)[8].

A alteração legislativa à incidência da fiscalização prévia, introduzida pela Lei do Orçamento para 1999, aparentemente visou obviar a dificuldades práticas que o exercício deste tipo de controlo criava no domínio da dívida pública directa do Estado, dada a necessidade da celeridade que quase sempre se impõe à emissão neste tipo de dívida, e que levou inclusivamente o Tribunal algumas vezes a decidir sob reserva a concessão do "visto" remetendo para a fiscalização sucessiva uma avaliação mais segura de algumas conclusões apuradas[9].

b) Um controlo **"a posteriori"** ou de fiscalização sucessiva, que tem lugar através do julgamento das contas do organismo interveniente na gestão da dívida pública. De igual modo se verifica tal tipo de controlo sobre alguns dos aspectos da fiscalização prévia da dívida pública directa previstos no revogado artigo 7.º da referida Lei n.º 7/98, transferidos para sede de fiscalização sucessiva nos termos do artigo 82.º da Lei do Orçamento de 1999, ao acrescentar os n.os 2, 3 e 4 ao artigo 50.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto.

   Tal controlo pode recorrer a métodos e técnicas de auditoria que apreciam, não só aspectos de legalidade e regularidade, mas também da boa gestão financeira;

c) Um controlo de natureza concomitante, que se tem concretizado até ao presente na emissão de Instruções que se mostrem necessárias ao exer-

9 Vide por exemplo Acórdão nº. 101/91 de 12.03.91 no processo de visto nº. 28627, onde se recomenda "aos Serviços de Apoio do Tribunal que, em sede de fiscalização sucessiva, apurem com mais pormenor a segurança desta conclusão..." a propósito de o processo nada indicar da produção antecipada de efeitos de qualquer das obrigações gerais analisadas.

Igual situação verificou-se também, durante algum tempo, com operações de troca (swaps) que visam melhorar a gestão da dívida, permitindo o aproveitamento oportuno da eventual melhoria de condições vigentes nos mercados financeiros. Tais operações, dificilmente compatíveis com o exercício da fiscalização prévia vieram a ser dispensados de tal tipo de controlo do Tribunal pela pela Lei nº. 7/98, de 3 de Fevereiro.

cício das competências do Tribunal, e que no caso da dívida se verificou a partir de 1990, através das quais o Tribunal tem obtido diversos elementos de informação do organismo encarregado da gestão da dívida, designadamente sobre a capacidade global de endividamento público, sua posição e movimento ao longo de cada exercício, aplicação do produto das receitas dos empréstimos públicos internos e externos[10].

d) Um controlo em sede de Parecer da Conta Geral do Estado apresentada pelo Governo anualmente ao Parlamento, que tem procurado analisar, essencialmente numa perspectiva de legalidade e regularidade, os resultados expressos nessa Conta no que respeita ao movimento anual da dívida pública directa — nas suas componentes interna, externa e global — e dos encargos que lhes estão associados, bem como a evolução da dívida acessória, em particular as operações conexas com a concessão de avales pelo Estado. Tal verificação e análise, para além de se basear nos elementos proporcionados pelas formas anteriores de controlo, socorre-se igualmente do instrumento de auditoria para verificar aspectos específicos da dívida pública que se mostrem de particular relevância na Conta em análise.

   Embora se trate de um controlo de natureza opinativa e instrumental para a Assembleia da República exercer um controlo político da execução orçamental, da realização de auditorias e correspondentes relatórios podem ser desencadeados pelo Tribunal procedimentos jurisdicionais a requerer pelo Ministério Público, se aquelas evidenciam factos constitutivos de eventual responsabilidade financeira (n.º 3 do art.º 57.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

10 Dadas as importantes alterações operadas recentemente na gestão da dívida e outros seus aspectos, encontra-se previsto para breve a reformulação das Instruções do Tribunal neste domínio do seu controlo.

2.2. Controlo de gestão da dívida e as técnicas do "value for money"

A experiência das ISC na realização de estudos sistemáticos sobre a eficiência, eficácia e economia dos procedimentos seguidos pelos governos na emissão e gestão da dívida pública, pode ser considerada ainda relativamente limitada[11]. Com efeito, a Comissão da Dívida Pública existente no âmbito da INTOSAI (onde o Tribunal de Contas de Portugal tem estado representado) lançou em 1992 um inquérito, que integrado no contexto da elaboração de directrizes sobre o controlo da dívida pública, punha a questão, entre outras, de averiguar quais os países que adoptavam as técnicas do **"value for money"** na auditoria de gestão da dívida; de 34 instituições que responderam afirmativamente (Portugal respondeu negativamente) foi solicitada informação mais detalhada àcerca da natureza do trabalho efectuado, tendo-se verificado na base de 23 respostas recebidas que os estudos realizados por tais instituições são parcelares devendo alguns deles classificar-se como auditorias de legalidade e financeiras de tipo tradicional[12].

Face a estes resultados, tem interesse em conhecer, a experiência do Tribunal de Contas de Portugal. Embora não se tenha realizado entre nós qualquer auditoria **"value for money"** de gestão global da dívida pública — na vigência da Lei n. º 86/89, de 8 de Setembro, o controlo da gestão financeira não estava previsto, pelo menos de forma explícita[13] — não podem deixar de se considerar os processos de controlo que têm vindo a ser adoptados pela Instituição

11 Tais estudos, designados na terminologia anglo-saxónica, por técnicas do **"value for money"**, sugerem o controlo financeiro no tríplice aspecto dos conhecidos *três E E E*:
- **Economia**, isto é, minimização do custo em recursos utilizados na prossecução de determinada actividade;
- **Eficiência**, isto é, maximização dos resultados na relação entre a produção de certos bens e serviços (ou actividade) e o custo em recursos para a alcançar;
- **Eficácia**, isto é, a extensão em que os objectivos da actividade têm sido alcançados, ou seja, a relação entre impactos esperados e impactos efectivos de certa actividade.

12 Sobre os trabalhos desenvolvidos, neste contexto, na Comissão da Dívida Pública da INTOSAI, vide Teresa Nunes "A Experiência Portuguesa de Controlo da Gestão da Dívida Pública e as Técnicas **Value for Money**". Comunicação apresentada em Buenos Aires, 1995.

13 Nos termos do art.º 16.º, n.º 2 da referida Lei nº. 86/89 a regra era "... a fiscalização sucessiva da **legalidade** da arrecadação das receitas e da realização das despesas ..." e só excepcionalmente o n.º 5 do mesmo artigo previa "a realização de auditorias a aspectos determinados da gestão financeira do Estado", mas a pedido da Assembleia da República e do Governo.

portuguesa como semelhantes a alguns dos que foram qualificados como de gestão por outras instituições superiores de controlo. E não é despiciendo referir, que não obstante a Lei Orgânica do Tribunal de 1989 falar simplesmente em controlo da legalidade da actividade financeira do Estado, as auditorias financeiras ou de legalidade realizadas extravasam muitas vezes os meros aspectos da verificação legal de realização de despesas ou de cobranças de receitas, envolvendo problemas de rendibilidade ou gestão financeira, como parte integrante do controlo da legalidade[14]. Alguns exemplos pontuais da experiência de controlo em sede de Parecer da Conta Geral do Estado, durante o período de vigência da Lei n.º 86/89, mostram como questões de controlo da gestão não deixaram de estar presentes nas verificações realizadas: no Parecer de 1994* a gestão da carteira de activos financeiros do Estado foi objecto de reparo à DGT, no que respeita às taxas utilizadas pelas diferentes instituições bancárias no cálculo dos juros devidos em execução de avales, que chegaram a atingir uma diferença de 8 pontos percentuais, considerando-se tal situação inaceitável por se tratar de operações de risco praticamente nulo e significando injustificados custos adicionais para o Estado; no Parecer de 1993*, refere-se igualmente, em operações relacionadas com execução de avales, que por deficiente ou inexistente acompanhamento do serviço responsável em exercer o controlo da situação económica e financeira dos beneficiários das garantias, ter-se-ão verificado importantes prejuízos para o Estado.

No âmbito da nova lei orgânica do Tribunal (Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto) a sua competência está explicitamente alargada à boa gestão de toda a actividade financeira do Estado (art.os 1.º, 41.º n.º 1 e 50.º). Embora, neste novo contexto, não existam limites ao controlo da gestão da dívida, seria aconselhável uma abordagem

14 Isto para não referir situações de controlo de gestão determinadas em leis concretas, como por exemplo o n.º 3 do art.º 18.º da Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, e artigo 16.º n.º 1 da Lei n. º 86/89, de 8 de Setembro: as leis anuais do Orçamento têm vindo a introduzir nos últimos anos no domínio da gestão da dívida um certo número de normas, que envolvem na verificação do seu cumprimento aspectos de boa gestão financeira.

* Os Pareceres do Tribunal de 1993 e 1994 foram publicados, respectivamente, nos Diários da República, II Série, de 30.09.95 e 11.07.97 (n.ºs 227/95 e 158/97 - Suplemento)

gradual na aplicação das técnicas do **"value for money"**, iniciando-se eventualmente por aspectos parciais da dívida que permitam adquirir a indispensável experiência ao desenvolvimento da metodologia a aplicar num âmbito mais global.

Poderiam constituir domínios dessa iniciação algumas das condições que devem ser observadas nos termos da referida Lei n.º 7/98, designadamente a finalidade dos empréstimos, a fixação das taxas de juro, os prazos de amortização, moedas em que são denominados; estes são exemplos, entre outros, onde as técnicas do **"value for money"** são inequivocamente úteis e oportunas, designadamente no controlo dos custos dos recursos obtidos através dos empréstimos, dos custos de gestão da dívida ao longo do período da sua existência, da eficiência da aplicação dos recursos dos empréstimos, etc. Neste domínio da eficiência da gestão da dívida pública e da melhoria das condições finais do financiamento público, serão campo de eleição do controlo as operações de gestão a que se refere a referida Lei n.º 7/98 no seu art.º 13.º (substituição entre várias modalidades de empréstimos, reforço das dotações orçamentais para amortização, pagamentos antecipados de empréstimos já contratados, conversão de empréstimos existentes).

15 A realização por etapas de uma União Económica e Monetária vem da conferência de Haia de 1969, retomada em 1985 com a Decisão dos Doze de criar um mercado único europeu, e de novo revitalizado com o Relatório Delors em 1989. A UEM é caracterizada por uma política monetária única, por um Banco Central comum dispondo do poder de criação de moeda e por políticas económicas coordenadas. Cada país abandona assim a sua soberania monetária trocando-a por uma soberania partilhada.

Os fundamentos teóricos da União Económica e Monetária são relativamente recentes, diferentemente das experiências da integração monetária que têm sido numerosas na Europa há já algum tempo. Os fundamentos da UEM datam da publicação de um artigo de R.A. Mundell em 1961 que introduziu o conceito de zona monetária óptima. A teoria de zona monetária óptima de Mundell, baseada na mobilidade de factores de produção, foi progressivamente enriquecida com a introdução de novos critérios de optimalidade: Mackinnon (1963) acrescenta o grau de abertura de economia, P. Kenen (1969) o grau de diversificação da produção (quanto mais especializadas as regiões mais expostas se encontram aos choques assimétricos), Ingram (1977) acrescenta a diversificação financeira e Cooper e Kindleberger (1986) a homogeneidade das preferências.

* Sobre este aspecto, e outros, da transição de Portugal para a moeda única, ver "Portugal e a Moeda Única", A. Cavaco Silva (Edições Verbo, 1997), em especial capítulo IV.

3. Controlo da dívida pública na perspectiva de transição de Portugal para UEM[15]

3.1. Os esforços de consolidação orçamental *

Como se referiu o avanço na construção da UEM acelerou-se significativamente a partir de 1989, determinando forte impulso para colocar os racios da dívida pública numa evolução descendente, reforçando a importância do seu controlo e dos défices orçamentais como factor determinante dessa evolução e, consequentemente, criando a necessidade de controlo de toda a política orçamental, enquadrada em programas de consolidação das contas públicas a médio prazo.

Segue-se uma análise sumária da evolução recente de todo este processo, começando pelo enquadramento legislativo comunitário como condicionante do seu desenvolvimento:

a) O enquadramento comunitário básico

O Tratado da União Europeia (TUE) introduziu de modo explícito a preocupação de consolidação das Finanças Públicas.

As normas pertinentes do Tratado encontram-se inseridas no seu Título VI **"A Política Económica e Monetária"** (art.º 102.º A a 109.º M), que se referem nomeadamente às três fases que integram o processo gradual de transição dos Estados Membros para a União Económica e Monetária, que resumidamente, se devia processar do seguinte modo:

— início da 1.ª fase em Julho de 1990 com a liberalização total dos movimentos de capitais dentro da União Europeia (salvo derrogação provisória), sendo o seu objectivo essencial avançar para a convergência

económica, em particular no domínio da inflação e dos défices orçamentais;

— em 1 de Novembro de 1993, entrada em vigor do TUE e início da 2.ª fase da UEM em 1 de Janeiro de 1994 (criação do Instituto Monetário Europeu — IME); o IME, juntamente com a Comissão e o Conselho preparam a legislação do Banco Central Europeu (BCE) e do Sistema Europeu de Bancos Centrais (SEBC) para introdução da moeda única;

— em 1 de Janeiro de 1999, início da 3.ª fase da UEM: nesta data o Conselho de Ministros fixa de modo irrevogável as taxas de conversão das moedas dos países participantes entre eles e em relação ao EURO, deixando de existir o ECU; segue-se um período transitório que deve terminar, o mais tardar, em 1 de Julho de 2002, tendo então os países participantes posto em circulação gradualmente o EURO e retirado as moedas nacionais.

Por sua vez o art.º 104.º C refere explicitamente no seu parágrafo 1.º que **"os Estados-membros devem evitar défices orçamentais excessivos";** e o parágrafo 2.º desenvolve algumas considerações acerca da **"disciplina orçamental"** apontando para a necessidade de ter em conta valores de referência, em percentagem do Produto Interno Bruto (PIB), não só do défice orçamental como também da dívida pública.

Tais valores de referência são indicados no **"Protocolo sobre o procedimento relativo aos défices excessivos"** anexo ao TUE, sendo 3% do PIB_{pm} para o défice orçamental e 60% para a dívida pública.

16 O "Protocolo respeitante a Portugal", anexo ao TUE, permitiu transitoriamente "manter a possibilidade concedida às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira de beneficiarem de uma conta corrente gratuita aberta no Banco de Portugal, nos termos estabelecidos pela lei portuguesa".

No TUE encontra-se também previsto o problema do financiamento do défice orçamental, uma vez que nos termos do referido art.º 104.º ficou, em princípio[16], proibido o financiamento monetário das despesas públicas.

De referir ainda que o art.º 109.º apresenta a **"sustentabilidade das finanças públicas",** avaliada nos termos apontados no art.º 104.º C e no Protocolo anexo acima mencionado, como um dos **critérios** de **convergência** com vista à realização da UEM, a par da estabilidade de preços (taxa de inflação que não ultrapasse em 1,5% a média dos países de taxa mais baixa) e de taxas de juro de **longo prazo** que não excedam em mais de 2% a praticada pelos três países de taxas mais reduzidas.

b) Descrição sumária dos esforços de consolidação orçamental de Portugal até ao início do funcionamento da zona Euro

A implementação do Euro como moeda única obrigou os Estados membros a adoptarem um conjunto de políticas económicas e financeiras que conduziram ao cumprimento dos chamados critérios de convergência nominal nas suas economias, dando início à 3.ª Fase da UEM para a qual foram seleccionados em Maio/98 11EM, que constituíram o chamado "pelotão da frente".

Aquelas políticas económicas e financeiras, no domínio orçamental integraram entre nós, como nos demais EM da União Europeia, os chamados programas de consolidação orçamental a médio prazo, a partir da segunda metade da década de 80. Portugal enquadrou-se nestes programas desde 1987 com a aprovação do PCEDED (Programa de Correcção Estrutural do Défice Externo e do Desemprego), cuja revisão aprovada em Conselho de Ministros em 1989 incluía explicitamente nos seus objectivos para 1990-92 "a redução gradual do défice do sector público administrativo e empresarial e a "inversão da tendência persistentemente ascendente do rácio da dívida publica em percentagem do PIB".

A Decisão do Conselho das Comunidades de 12 de Março de 1990 relativa à realização de uma convergência progressiva das políticas e dos resultados económicos durante a primeira fase da União Económica e Monetária, instituiu a prática regular da supervisão multilateral das políticas económicas, de acordo com a qual se "procederá ... a um exame das políticas orçamentais, bem como na orientação da política orçamental a médio prazo, com o objectivo de reduzir défices excessivos e evitar um financiamento monetário".

Em 1990 tal estratégia em Portugal já ficou expressa no programa QUANTUM (Quadro de Ajustamento Nacional para a Transição para a União Económica e Monetária) que recolocou o problema da disciplina das finanças públicas com uma urgência acrescida, na perspectiva da plena participação de Portugal na construção da UEM.

A partir deste documento foi dada continuidade à referida estratégia com a apresentação do Conselho ECOFIN[17] do Programa de convergência para o período 1992-95, aprovado em Dezembro de 1991. Dadas as modificações entretanto ocorridas, seguiu-se em 1993 um novo Programa revisto para vigorar no período de 1993-97, para em 1997, na sequência da Resolução da Assembleia da República onde se confirmava o empenhamento e determinação do país na participação, desde 1 de Janeiro de 1999, no núcleo de países fundadores da moeda única (o EURO), ser elaborado o Programa de Convergência, Estabilidade e Crescimento para o período de 1998-2000, apresentado e aprovado no Conselho ECOFIN de 12 de Maio de 1997, que substituiu o anterior Programa de Convergência revisto.

17 O Conselho de Ministros é o principal órgão legislativo da União Europeia; quando composto pelos Ministros da Economia e Finanças designa-se por ECOFIN

Na sequência dos programas referidos, e das medidas neles adoptadas, os resultados obtidos em termos de consolidação das finanças públicas, sintetizados nos indicadores do défice orçamental (*saldo global do Sector Público Administrativo em termos de contas nacionais*) e da dívida pública, podem observar-se no quadro seguinte (*os valores, a partir de 1993 quer para o défice, quer para a dívida, estão de acordo com as decisões do Eurostat — órgão estatístico da União — no que respeita à metodologia aplicável ao tratamento estatístico das operações da Administração Pública; os valores de 1998 a 2000 são previsões do programa da convergência para esse período):*

Saldo orçamental global (% do PIB)
Dívida pública directa (% do PIB)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Saldo	-5,5	-6,5	-3,3	-6,1	-6,1	-5,7	-3,2	-2,5	2,5	2,0	-1,5
Dívida	67,7	69,3	61,4	62,8	64,8	65,9	65,0	62,0	62,5	61,0	59,4

Fonte: Ministério das Finanças e Banco de Portugal

Após os progressos de consolidação orçamental, alcançados até 1990 (*associados a conhecidos factores, designadamente a reforma fiscal, aspectos da reforma do sistema financeiro, evolução favorável da conjuntura económica*), verifica-se, através do quadro, que a economia portuguesa na década de 90, com excepção de alguma irregularidade no período de 1990-93[18], apresentou uma tendência bastante regular de aproximação dos indicadores de convergência em causa no sentido dos seus valores de referência, que se tornou mais significativa a partir de 1996.

18 Sem se pretender entrar numa explicação detalhada das medidas e dos resultados alcançados nos diversos programas referidos, que necessariamente ultrapassam a finalidade do presente trabalho, e que poderão ser conhecidos por consulta e análise dos mesmos, sempre será de referir que, excluindo o ano de 1992 (basicamente devido a receitas de tributação indirecta), no período em referência se verificou uma interrupção ou retrocesso no processo de consolidação orçamental, fundamentalmente por toda a Europa nos anos de 1991-93 ter ficado marcada por um período de recessão económica, a que se juntaram oportunidades de evasão e fraude fiscais com início da entrada em funcionamento do Mercado único em 1.1.93

19 O artº. 104º.C do Tratado permite que o critério da dívida exceda o valor de referência de 60% do PIB, se este se encontrar em decréscimo

Tais resultados, que demonstram o cumprimento do critério de sustentabilidade das Finanças Públicas, em particular os alcançados no final de 1997[19], conjuntamente com os demais indicadores de convergência consagrados no TUE, que se mostram plenamente alcançados (taxa de inflacção 1,9% e taxas de juro de longo prazo 6,4%)[20], permitiram a Portugal integrar o grupo de países que tiveram acesso à 3.ª fase da UEM para iniciar o funcionamento da zona EURO.

Das características da 3.ª Fase da UEM, salienta-se:

— coordenação das políticas económicas dos EM e definição de objectivos comuns;
— fixação irrevogável das taxas de câmbio conducente à criação da moeda única;
— definição de políticas monetárias e cambial únicas.

Iniciou-se em 01.01.99 o chamado período transitório que durará até 31.12.2001, tendo-se verificado como previsto a fixação irrevogável das taxas de câmbio, passando o Euro a ser moeda dos 11 EM e a existir uma política monetária e cambial únicas conduzidas pelo SEBC; a esta fase transitória seguir-se-á em 01.01.2002, como estabelecido, o período de dupla circulação (de moedas nacionais e do Euro) que terminará em 30.06.2002, desaparecendo as moedas nacionais e passando a circular exclusivamente o Euro.

20 A estes, há ainda a acrescentar o critério de participação do escudo no Mecanismo de Taxas de Câmbio (MTC) do Sistema Monetário Europeu (SME), de acordo com o qual se exige que durante pelo menos dois anos se verifique a observância das margens normais de flutuação previstas no MTC, sem ter procedido a desvalorização em relação à moeda de qualquer outro EM; tal critério também foi cumprido.

3.2. Pacto de Estabilidade e Crescimento

A passagem à 3.ª Fase da UEM implicou, para os países que aderiram à zona euro, a observância de um conjunto de condições (ou compromissos) para se prosseguir os objectivos e princípios consagrados no TUE aprovado em Maastricht e confirmados em Amsterdão. Tais compromissos são:

— elevado grau de estabilidade de preços;
— sustentabilidade das finanças públicas;
— estabilidade das taxas de câmbio;
— carácter duradouro da convergência em matéria de taxas de juro.

É deste conjunto de compromissos que nasce o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC), formalmente contido na Resolução do Conselho de 17.06.97 e nos Regulamentos CE n.os 1466 e 1467 de 07.07.97.

Considerando-se a estabilidade dos preços, condição de crescimento económico sustentado, num contexto de estabilidade macro-económica, compreende-se que o objectivo da manutenção de preços estáveis, a prosseguir em sede de política monetária e cambial pelo BCE (política comum), perderia a sua eficácia, se os EM participantes no EURO pudessem adoptar políticas orçamentais (que continuam da responsabilidade exclusiva daqueles EM) que contrariassem esse objectivo ao criar défices orçamentais excessivos, com óbvias implicações inflacionistas.

Para afastar tal possibilidade, é que as políticas orçamentais serão exercidas no quadro estabelecido pelo TUE e pelo PEC, que definem objectivos, regras e procedimentos a observar pelos EM no domínio das finanças públicas, de que se salienta:

a) A sustentabilidade das finanças públicas, apresentada no TUE como fundamental ao cumprimento do objectivo da manutenção da estabilidade dos preços e essencial, como referido, à promoção de um crescimento económico sustentado com vista à convergência real no âmbito da UE; instrumentos desta sustentabilidade são a proibição do financiamento do Sector Público através da criação monetária e da obtenção de condições de financiamento privilegiadas ou da obtenção de garantias a prestar pela Comunidade ou por qualquer outro dos Estados-membros e, bem assim, o cumprimento de **Pacto de Estabilidade e Crescimento**[21].

b) O Pacto de Estabilidade e Crescimento, que implica uma situação de equilíbrio ou excedente dos orçamentos e contas públicas e um nível de endividamento público abaixo de um certo referencial (60% do PIB), sendo estes conceitos tomados em sentido amplo — isto é, abrangendo a totalidade do Sector Público Administrativo: Central, Regional, Local e Instituições de Segurança Social — e a notificação, por cada EM, à Comissão Europeia dos valores das variáveis económicas constantes dos **Programas de Estabilidade** nacionais dirigidos à prossecução de tais objectivos[22]. Tal preocupação visa a diminuir a possibilidade de os EM na 3.ª Fase da UEM atingirem défices excessivos em caso de recessão ou depressão das suas economias induzidos pela actuação dos estabilizadores automáticos.

21 Cfr. os artigos 104º A 104º. C do Tratado da CE.

22 O conteúdo, forma de apresentação, exame e acompanhamento destes programas de estabilidade são disciplinados pelo Regulamento CE nº. 1466/97, visando assegurar a supervisão multilateral (das situações orçamentais dos EM e de coordenação das suas políticas económicas) a exercer pelo Conselho com a finalidade de alcançar os referidos objectivos. Tais programas deveriam ser apresentados pelos EM, ao Conselho e à Comissão, até 1 de Março de 1999, e nos anos seguintes programas actualizados (Portugal apresentou o seu programa em Dezembro de 1998 e obteve opinião favorável do Conselho ECOFIN em Fevereiro de 1999).

c) A declaração da existência de défices orçamentais excessivos é da competência do Conselho, por recomendação da Comissão, que está incumbido de fiscalizar e acompanhar o cumprimento das obrigações impostas aos EM, designadamente a prestação de informações sobre défices e níveis de dívida (programados e verificados); tais informações respeitam a todo o Sector Público Administrativo (designado na legislação comunitária por "Governo em geral") e a entidade responsável pela sua prestação é o Governo Central (artigo 3.º do Protocolo anexo ao Tratado CE).

d) Declarada a situação de défices excessivos, ou o risco da sua ocorrência, compete ainda ao Conselho propor medidas para a sua correcção, que no caso de incumprimento pelos EM pode ainda aplicar aos infractores sanções mais ou menos graves, que podem consistir:

— em exigir que o EM divulgue informações complementares a determinar pelo Conselho, antes de emitir obrigações ou outros títulos da dívida pública;

— convidar o BEI a rever a política de empréstimos aos EM;

— em exigir ao EM a constituição, junto da Comissão, de um depósito não remunerado;

— em impor multas de montante apropriado.

3.3. Perspectivas do controlo do Tribunal de Contas à luz dos desenvolvimentos recentes do processo de integração europeia (participação do país na 3.ª fase da UEM)

A participação do país na 3.ª fase da UEM, envolvendo o processo de transição para o EURO, não deixará de ter importantes implicações na organização, funcionamento, e actividade do Tribunal de Contas. Destas implicações salienta-se:

— o quadro normativo aprovado com a adopção do EURO, que abrange legislação comunitária aplicável aos EM e vários diplomas nacionais, entre estes o Decreto-Lei n.º 138/98, de 16 de Maio, e vários despachos do Ministério das Finanças, nestes se referindo em especial o que respeita ao "Plano de Transição da Administração Financeira para o EURO";
— o cumprimento das obrigações resultantes do Pacto de Estabilidade e Crescimento na perspectiva da "sustentabilidade das finanças públicas".

É este último aspecto que se apresenta directamente relevante para o controlo do Tribunal, revestindo aqui especial importância o acompanhamento dos indicadores do défice orçamental e da dívida pública, ambos intimamente relacionados, e também eles consequência directa de todo o processo de execução orçamental, e portanto da consolidação das contas públicas.

A necessidade e importância deste controlo pode basear-se em diversas razões:

1) O Direito Comunitário regulador da UEM, é directamente aplicável a todos os EM, pelo que o Tribunal tem o dever de o aplicar no exercício dos seus poderes jurisdicionais e de controlo financeiro.

2) O não cumprimento do PEC pode traduzir-se, como referido, em sanções mais ou menos graves para o país, podendo implicar inclusivamente acréscimo de despesa pública.

3) O acompanhamento da execução orçamental está previsto no artigo 36.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, e obviamente, neste contexto, o Tribunal pode pronunciar-se, nos aspectos de legalidade e de boa gestão, sobre desvios ao PEC quanto aos objectivos nele contidos nos aspectos do défice orçamental e nível da dívida pública; ainda, no âmbito do exercício das suas competências materiais previstas no artigo 5.º da mesma

Lei, o Tribunal não deixará de apreciar aspectos relevantes quanto à prossecução daqueles objectivos.

Embora no exercício destas competências legais, o âmbito em que têm sido exercidas não se perspective directamente no sentido da verificação dos referidos objectivos contidos no PEC[23], não será difícil a partir daí construir uma metodologia específica que permita o controlo dos indicadores pertinentes no domínio das Finanças Públicas, isto é, o conhecimento claro e rigoroso dos conceitos utilizados na avaliação do défice do orçamento do SPA, em termos de contabilidade nacional, da dívida pública do SPA e dos valores do Produto Nacional.

E o desenvolvimento de tal controlo exigirá, em particular, um rigoroso acompanhamento do processo de execução orçamental[24] nos domínios das receitas e despesas públicas, operações de tesouraria e dívida pública, o que implica para o Tribunal a afectação a tal tarefa de adequados meios técnicos e humanos, permitindo-lhe prevenir ou alertar eventuais situações do não cumprimento das metas estatuídas no TUE e no referido Pacto de Estabilidade e Crescimento.

Novembro de 1999

23 O controlo financeiro do cumprimento do PEC tem sido objecto de ponderação pelo Tribunal, designadamente a análise dos programas de estabilidade a que o Governo está vinculado a apresentar anualmente ao Conselho e à Comissão nos termos do Regulamento CE nº. 1466/97.
A atitude do Tribunal de Contas português neste domínio tem sido de prudência e de certa expectativa, dado não se ter descortinado até agora qualquer atitude deliberada das instituições congéneres dos demais EM da UE, que de modo geral parecem assumir uma posição de reserva na questão, não se tendo conhecimento inclusivamente do assunto ser objecto de qualquer decisão nas reuniões do Comité dos Presidentes dos Tribunais de Contas da UE.

24 O Tribunal de Contas, à semelhança do que acontece em quase todas as instituições congéneres da União Europeia, tem vindo há algum tempo a procurar estabelecer o acesso informático às bases de dados dos organismos do Ministério das Finanças, que lhe permitam esse acompanhamento de forma célere e rigorosa das diversas variáveis determinantes do conhecimento do processo de execução orçamental, que até ao presente ainda não foi possível implementar.

PRINCÍPIOS DE AUDITORIA GERALMENTE ACEITES E TRIBUNAL DE CONTAS

por

Manuel H. Freitas Pereira

1. Introdução

O controlo externo das finanças públicas exercido pelo Tribunal de Contas efectua-se essencialmente, no âmbito das chamadas fiscalização concomitante e fiscalização sucessiva, através de auditorias.

Ao longo dos tempos foram sendo formulados princípios, métodos e técnicas de auditoria que, por serem de aplicação generalizada, se transformaram em normas com referência às quais é aferida a qualidade do trabalho realizado.

De entre essas normas, pela sua projecção e aceitação internacional, merecem referência as emitidas pelo AICPA (*"American Institute of Certified Public Accountants"*) e, no domínio das finanças públicas, pela INTOSAI (*"International Organisation of Supreme Audit Institutions"*), organismo filiado da ONU com sede em Viena de Áustria.

No presente trabalho confrontam-se os princípios de auditoria geralmente aceites constantes dessas normas com os que se encontram em vigor no Tribunal de Contas, formulando, a propósito, observações em termos de organização e funcionamento do Tribunal que se consideram necessárias e oportunas para total enraizamento desses princípios na sua prática quotidiana.

2. Natureza dos princípios de auditoria geralmente aceites

A auditoria enquanto exame ou verificação de uma dada matéria deve ser realizada com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites (cf. definição de auditoria no "Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas", que se passará a designar por MAPTC[1]) .

Apesar de alguma imprecisão conceptual entre os diferentes autores, quando se alude aos princípios de auditoria referem-se as medidas de saber e experiência

[1] Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, Lisboa, 1999, pág. 30.

que são aceites pela profissão como adequadas para avaliar o trabalho de um auditor. É que a credibilidade é a chave das auditorias e para que atinja esse grau de excelência uma auditoria tem de ser desenvolvida de acordo com certos princípios definidos por uma autoridade ou consensualmente assumidos no meio profissional.

Ao referir-se a estes princípios, o MAPTC designa-os como "conjunto de proposições ou princípios lógicos que servem de base à orientação e avaliação do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria"[2].

Assim, os princípios de auditoria não se confundem com os métodos e técnicas de auditoria. Estes referem-se aos procedimentos em concreto a desenvolver para a realização da auditoria, enquanto que os princípios se reportam à medida da qualidade desse desenvolvimento — *"procedures refer to what is done, whereas standards refer to the quality of performance"*[3].

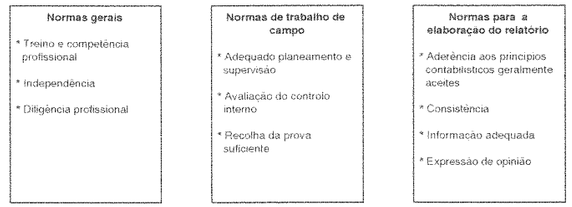
De entre os princípios de auditoria geralmente aceites, a literatura da especialidade dá particular relevo aos enunciados pelo AICPA e consubstanciados nos famosos 10 GAAS (*"General Accepted Auditing Standards"*), os primeiros nove adoptados em 1948 e o décimo alguns anos mais tarde[4]. Esse princípios constituem o decálogo base de normas de auditoria e estão divididos em três áreas: normas gerais (que se reportam às características dos auditores), normas relativas ao trabalho de campo e normas para a elaboração de relatórios (Fig. 1).

2 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 101.

3 STETTLER, Howard, Auditing Principles, 4th ed., New Jersey, Prentice-Hall, 1977, pág. 13. Cf. também, por exemplo, GUPTA, Kamal, Contemporary Auditing, New Delhi, Tata McGraw-Hill Publihing Co, Ltd, 1976, págs. 21 e segs.

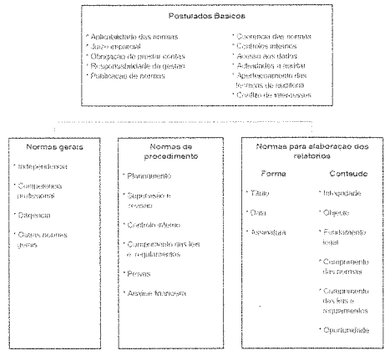
4 Uma síntese comparativa das normas de auditoria a nível internacional e das dificuldades de harmonização pode ver-se, por exemplo, em DUNN, John, Auditing – theory and practice, Prentice-Hall (UK), 1991, págs. 61 e segs. Descrições mais detalhadas podem ver-se em NEEDLES, Comparative International Auditing Standards, American Accounting Association, 1985. Deverá igualmente sublinhar-se o relevo das normas de auditoria formuladas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*"), instituído em 1977. No caso português, é de salientar que a "Câmara dos Revisores Oficias de Contas" (hoje "Ordem dos Revisores Oficiais de Contas") emite normas técnicas, que foram publicadas pela primeira vez no Diário da República, II série, nº 204, de 5 de Setembro de 1983 e que estão integradas no "Manual do ROC" publicado por aquela Câmara, que também edita, em português, as normas do IFAC. Na bibliografia portuguesa veja-se ainda ALVES DA CUNHA, José L., *"Normas tecnicas de auditoria – uma resenha actualizada"*, in Estudos de Gestão, vol. II, nº 3, 1995, págs. 3-12 e BAPTISTA DA COSTA, Carlos, Auditoria financeira - teoria e pratica, 6ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1998, págs. 79 e segs.

Fig. 1 - Normas de auditoria do AICPA



No campo específico da auditoria pública, considera-se que tais normas, ainda que não expressamente invocadas, estão presentes nas "Normas de Auditoria da INTOSAI", que, depois de enunciarem os postulados básicos da auditoria pública (que são definidos como "as hipóteses básicas, as premissas coerentes, os princípios lógicos e os requisitos que presidem à elaboração das normas de auditoria e permitem aos auditores formar uma opinião e elaborar os relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis"), também dividem as respectivas normas em três grupos: normas gerais de auditoria pública, normas de procedimento na auditoria pública e normas para a elaboração de relatórios de auditoria pública (Fig.2)[5].

Fig. 2 – Normas de auditoria da INTOSAI



5 As normas de auditoria da INTOSAI foram objecto em 1998, no âmbito do Comité de Ligação dos Presidentes das Instituições Superiores de Controlo (ISC) da União Europeia, das chamadas *"Linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI"* que, partindo destas, as desenvolvem através da formulação de 15 linhas directrizes repartidas por cinco grupos: preparação da auditoria, obtenção de informações probatórias, execução da auditoria, auditoria de resultados e aspectos específicos.

No Tribunal de Contas, o MAPTC, ao enunciar os princípios gerais que devem configurar as auditorias realizadas pelo Tribunal, divide-os também em três áreas: princípios aplicáveis aos auditores, princípios aplicáveis ao trabalho de campo e princípios aplicáveis aos relatos de auditoria (Fig.3)[6].

Fig. 3 – Princípios gerais de auditoria do MAPTC

Princípios aplicáveis aos auditores	Princípios aplicáveis ao trabalho de campo	Princípios aplicáveis aos relatos
* Independência	* Planeamento	* Abrangência
* Competência	* Supervisão	* Clareza
* Diligência	* Documentação	* Concisão
		* Objectividade
		* Persuasão
		* Exactidão
		* Materialidade
		* Oportunidade

Mau grado as diferenças que é possível assinalar entre estas três fontes, resultam claros grandes pontos de convergência, o que significa que a qualificação de "geralmente aceites" tem efectiva projecção prática.

Essa convergência é ainda mais acentuada se for tido em conta que, como se demonstrará, o MAPTC dá o devido relevo à avaliação do controlo interno, sendo a sua ausência dos princípios orientadores explicada apenas por razões metodológicas pois essa avaliação é uma das tarefas fundamentais do auditor, comum à generalidade dos tipos de auditoria, e tem de estar subjacente quer no planeamento quer na documentação da auditoria.

No entanto, para além do simples enunciado dos princípios, importa ver, como condição da qualidade das auditorias que o Tribunal realiza, de que modo os mesmos estão reflectidos na sua organização e funcionamento. É esse o objectivo deste trabalho, tomando como ponto de partida ou de referência os mencionados princípios de auditoria emanados do AICPA.

6 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 101 e segs.

3. Enquadramento legal no Tribunal de Contas dos princípios de auditoria

A realização de auditorias, de qualquer tipo ou natureza, às entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro constitui actualmente a vertente fundamental da actividade do Tribunal de Contas, assistindo-se, aliás, na última década, a um processo evolutivo que tem acentuado progressivamente esta forma de actuação[7].

Essas auditorias devem ser levadas a cabo, como se referiu, segundo normas técnicas geralmente aceites. É, aliás, desde há muito uma prática generalizada que a realização de auditorias deverá subordinar-se a essas normas, o que tem uma dupla justificação: a primeira é dar credibilidade às próprias auditorias, assegurando a sua qualidade, de acordo com padrões desenvolvidos pelos próprios auditores a nível internacional; a segunda visa salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando desenvolvem os seus trabalhos de acordo com as referidas normas.

No tocante ao Tribunal de Contas, a Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, prevê expres-samente a existência de manuais de auditoria e dos procedimentos de verificação, a adoptar pelos respectivos serviços de apoio, a aprovar em Plenário da 2.ª Secção [art.º 78º, n.º 1, alínea d)], princípio desenvolvido pelo respectivo Regulamento ao estabelecer que a "2.ª Secção exerce, em regra, a sua actividade de controlo e de auditoria segundo princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados" (art.º 4.º, n.º 2, desse Regulamento), devendo os Serviços de Apoio do Tribunal, em tudo o que não estiver expressamente previsto nos mesmos, orientar-se, "sucessivamente, pelas normas de auditoria e contabilidade geralmente acei-

7 Sobre a evolução do Tribunal de Contas nas últimas décadas veja-se TAVARES, José, Linhas de evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos, Lisboa, 1999.

tes, pela normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)" (art.º 83.º, n.º 1, do mesmo Regulamento)[8].

Existe, portanto, uma base legal para que a actividade do Tribunal em termos de auditoria se desenvolva de acordo com "Manuais" previamente aprovados, os quais integram os princípios, métodos e técnicas de auditoria geralmente aceites[9].

Está ainda estabelecido que as normas de auditoria constantes do "Manual" devem ser seguidas como regra geral pelo auditor, mas isso não o dispensa de, sempre que necessário, adequar os procedimentos à realidade a auditar, tendo em conta o conhecimento que dela possui e os supervenientes com que deparar na execução das suas tarefas, sempre com aprovação do Juiz da área e menção expressa no relato da auditoria se os métodos e procedimentos seguidos são ou não os constantes do "Manual", justificando as excepções[10].

O "Manual de Auditoria e Procedimentos (vol. 1)" do Tribunal de Contas viria a ser formalmente aprovado pelo Plenário da 2.ª Secção de 28 de Janeiro de 1999 (Resolução n.º 2/99 – 2.ª S, da mesma data), tendo entrado em vigor em 1 de Março do mesmo ano.

8 O Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas foi aprovado em sessão do respectivo plenário de 4 de Junho de 1998 e está publicado no Diário da República, II série, nº 139/98, de 19 de Junho de 1998, págs. 8398-8406.

9 FREITAS PEREIRA, M.H., *O Uso de "Manuais de Auditoria" por Instituições Superiores de Controlo – a experiência do Tribunal de Contas de Portugal* (Comunicação apresentada ao Seminário *"The Performance Audit in the Public Administration: from "law" to "manual""*, organizado pela *"Corte dei Conti"* de Itália – Roma, 28 de Outubro de 1998)

10 Uma regra algo semelhante é seguida pelo Tribunal de Contas das Comunidades Europeias em relação às auditorias que realiza, ao estabelecer-se que o auditor deve conduzir a auditoria em conformidade com as normas de controlo da INTOSAI e as normas internacionais de auditoria do IFAC ("International Federation of Accountants"), tais como são definidas nas "Politiques et Normas d'Audit de la Cour" e no "Manuel d'Audit de la Cour", devendo documentar plenamente e fazer aprovar pelo seu superior hierárquico todas as divergências que se tornem necessárias pelas circunstâncias que rodeiam especificamente a auditoria que está a realizar. A realização da auditoria de acordo com estas regras assegura igualmente que a mesma é levada a cabo em conformidade com as orientações europeias elaboradas sob a autoridade do comité de contacto dos Presidentes das instituições superiores de controlo da União Europeia. Cf. *Cour des Comptes Européenne*, Manuel d'Audit, 30 Juin 1998, module A2.

4. Acolhimento no Tribunal de Contas dos princípios de auditoria

Tendo em conta o papel que desempenha nas auditorias o acolhimento dos princípios de auditoria geralmente aceites, importa verificar em que medida os princípios definidos no MAPTC — assim como a envolvente legal e regulamentar do Tribunal de Contas — estão de acordo com os acolhidos ao nível internacional, quer pelo AICPA quer pela INTOSAI. É o que se tentará a seguir, mas apenas quanto aos princípios aplicáveis aos auditores e ao trabalho de campo.

4.1. Treino e competência profissional

A norma de auditoria do AICPA estabelece a este propósito:

> *"The audit is to be performed by a person or persons having adequate technical training and proficiency as an auditor"*

Trata-se de um princípio essencial para a qualidade da auditoria, podendo afirmar-se que é o primeiro dos princípios de auditoria geralmente aceites, de onde derivam todos os demais. No Tribunal de Contas a sua importância é tão sublinhada que este princípio foi incorporado na própria noção de auditoria constante do MAPTC, quando refere que "auditoria é um exame ou verificação (...) conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada (...)"[11].

A INTOSAI acolhe o mesmo princípio nas suas normas gerais ao estabelecer que "os auditores e as instituições superiores de controlo devem possuir a necessária competência profissional" (ponto 82, desenvolvido pelos pontos 83 a 87). Neste âmbito, depois de referência às virtualidades que têm os órgãos colegiais, "dado que o diálogo no seu seio fomenta a objectividade e a autoridade das suas opiniões e decisões", a INTOSAI indica que "as instituições superiores de controlo devem possuir o conjunto de qualificações e experiência ne-

11 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 30.

cessário para cumprir eficazmente o seu mandato de controlo". E acrescenta que "qualquer que seja a natureza das auditorias a efectuar em cumprimento deste mandato, estas devem ser confiadas a pessoas cuja formação e experiência estejam à altura da natureza, alcance e complexidade da auditoria a desenvolver". Para este efeito, as instituições superiores de controlo devem dotar-se dos "procedimentos de auditoria mais modernos, incluindo técnicas de análise de sistemas, métodos de revisão analíticos, amostragem estatística e auditoria de sistemas de informação automatizados". Enfatiza-se, além disso, a exigência de um alto nível de qualificação na gestão da instituição superior de controlo.

Aplicado ao Tribunal de Contas este princípio encontra-se preenchido, em primeiro lugar, nas normas particularmente exigentes quanto ao recrutamento dos respectivos juízes (art.os 18.º e 19.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto) e no funcionamento por natureza colegial dos seus órgãos, que permite aproveitar as diferentes especializações e experiências dos seus membros.

Por outro lado, a lei determina, para apoio do Tribunal, a "constituição de um corpo especial de fiscalização e controlo, integrando carreiras altamente qualificadas de auditor, consultor e técnico verificador" [art.º 30.º, n.º 2, alínea a), da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto], corpo que é integrado pelo director geral, subdirectores-gerais, auditores-coordenadores, auditores-chefes, auditores, consultores e técnicos-verificadores superiores (art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro). As exigências de licenciatura adequada e a estruturação das carreiras de modo a potenciar a aquisição de experiência profissional em tarefas de auditoria, aliadas a uma remuneração compatível com as exigências das mesmas, parecem constituir o quadro indispensável para que nesta matéria o Tribunal esteja em condições de reunir um quadro de auditores especialmente qualificado e treinado, de modo a dar cumprimento a este princípio básico de auditoria, relativo ao treino e competência profissional

do auditor. Além disso, quando tal se revele necessário, o Tribunal pode recorrer a empresas de auditoria ou a consultores técnicos para a realização das tarefas indispensáveis ao exercício das suas funções, quando estas não possam ser desempenhadas pelos serviços de apoio do Tribunal ou requisitadas a entidades sujeitas à sua jurisdição ou controlo financeiro (n.º 1 do art.º 56.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

O MAPTC dá também o devido relevo a esta componente ao estabelecer que a realização das auditorias deve ser entregue a "pessoas cuja formação e experiência estejam à altura da natureza e complexidade das tarefas a desempenhar", indicando um conjunto de meios através dos quais se afere a competência profissional dos auditores, entre os quais o domínio das matérias relevantes ao exercício do controlo financeiro e o domínio do métodos e técnicas de auditoria do Tribunal e outros geralmente utilizados[12].

Mais do que as normas, o cumprimento deste requisito depende da aplicação prática que lhe for dada, importando ser particularmente exigente na selecção dos auditores e técnicos verificadores e na sua progressão na carreira.

Por outro lado, importa assegurar a formação permanente dos juizes e auditores. Em relação aos primeiros, cumpre salientar — até pelo seu carácter algo inovador — a disposição do Regulamento Interno do Tribunal de Contas estabeleceu que os respectivos juizes "têm direito a formação permanente, interna e externamente, nos termos a estabelecer pelo Plenário Geral". Por sua vez, o MAPTC indica que o "Tribunal proporcionará, através do acesso a cursos de formação, a actualização dos conhecimentos dos auditores nos domínios necessários ao exercício da sua função e a adopção de modernos métodos e técnicas de auditoria com o objectivo de aperfeiçoar cada vez mais o controlo sobre as entidades sujeitas à sua acção"[13]. Essa formação — para a dinamização da qual

12 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 102

13 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pag. 102

o Tribunal dispõe de uma divisão própria integrada na respectiva Direcção-Geral — deve ser feita em estreita articulação com os juizes das respectivas áreas, competindo ao Plenário da 2.ª Secção [art.º 8.º, alínea e), do Regulamento) "aprovar orientações sobre carências prioritárias de formação dos auditores". Está, aliás, definido nesse contexto que os auditores e o outro pessoal técnico, quer na qualidade de formador quer de formando, consagrem à sua formação 120 horas por ano.

Mas, em auditoria, além da formação permanente, também por vezes apelidada de formação em sala, é essencial o treino que é conseguido pela própria participação em equipas de auditoria ("*on-the-job training*"). Para tanto, as equipas de auditoria devem ser integradas por auditores e verificadores com diferentes níveis de experiência e o trabalho executado continuamente supervisionado e revisto, devendo a participação dos menos experientes num certo número de auditorias ser factor essencial a ter em conta no acesso à categoria superior.

4.2. Independência

A norma do decálogo do AICPA que se está comentando estabelece:

> *"In all matters relating to the assignement, an independence in mental attitude is to be maintained by the auditor or auditors"*

O mesmo princípio é estabelecido pela INTOSAI, segundo a qual os auditores e as instituições superiores de controlo devem ser independentes (ponto 51, desenvolvido pelos pontos 53 a 81).

Aplicada às auditorias do Tribunal de Contas pode dizer-se que esta independência deriva, em primeiro lugar, da própria independência que é garantida ao Tribunal pela Constituição da República e pela lei[14]. Assim, em decorrência

14 Sobre este ponto veja-se *As garantias de independência dos Tribunais de Contas – a experiência portuguesa*, Lisboa, Tribunal de Contas, 1996.

do facto de a Constituição qualificar o Tribunal de Contas, tal como os outros tribunais, como órgão de soberania e estabelecer expressamente a sua independência e exclusiva sujeição à lei, o diploma legal que o regula reafirma essa independência, estabelecendo que são dela garantias "o autogoverno, a inamobilidade e irresponsabilidade dos seus juizes e a exclusiva sujeição destes à lei" (art.º 7.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto). Na mesma linha, o Regulamento Interno do Tribunal sublinha — art.º 13.º — que "os juizes do Tribunal de Contas julgam e decidem apenas segundo a Constituição e a lei e sem sujeição a quaisquer ordens ou instruções"[15].

Essa independência projecta-se, assim, em toda a acção do Tribunal — não só quando julga infracções financeiras, mas também quando dá ou recusa o visto ou aprova relatórios de auditoria[16].

Esta independência é também garantida aos dirigentes, auditores e técnicos dos serviços de apoio do Tribunal. Desde logo pelo facto de apenas dependerem hierarquicamente do seu Presidente e funcionalmente do Tribunal (art.º 33.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto e art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro), o que lhes dá total liberdade de juízo crítico em relação às entidades sujeitas aos poderes de controlo do Tribunal.

Mas, a independência é também garantida ao pessoal técnico do Tribunal por estar expressamente consagrada nos seus Regulamentos Internos e, sobretudo, por fazer parte, de forma que se deseja cada vez mais alargada e intensa, da sua "cultura organizacional" a estabilidade e independência técnica dos seus auditores, consultores e demais técnicos (veja-se art.º 5.º do Regulamento da 2.ª Secção do Tribunal).

15 O Regulamento Interno do Tribunal de Contas foi aprovado em sessão do plenário geral de 28 de Junho de 1999 e está publicado no Diário da República, II série, nº 162/99,de 14 de Julho de 1999, págs. 10221-10228.

16 Neste sentido veja-se SOUSA FRANCO, A.L., Finanças Públicas e Direito Financeiro, vol. I, 4ª ed., Coimbra, Almedina, pág. 461, SOUSA, Alfredo José de, *Controlo Externo das Finanças Públicas: o Tribunal de Contas*, in Boletim de Ciências Económicas, Coimbra, vol. XLI, 1998, págs. 39-64 e RAPOSO, Amável, Nos 150 anos do Tribunal de Contas – Virtudes e fragilidades do controlo dos dinheiros públicos, Lisboa, 1999.

Esta estabilidade e independência técnica significa o que a norma sob comentário designa por "independência mental", que é essencial em auditoria e deve tornar os auditores imunes a qualquer influência que não derive da lei ou das próprias regras técnicas que enquadram o seu trabalho. Daí que significativamente já tenha sido sugerido que *" The two most essencial personal qualities for an auditor are probity and strenghth of character"*[17].

Também o MAPTC dá o devido relevo a este princípio.

Assim, ao tratar dos princípios aplicáveis aos auditores, consagra igualmente, de modo explícito, essa independência como característica fundamental do exercício da sua actividade, o que implica a verificação dos seguintes pressupostos[18]:

— os auditores devem "estar libertos de impedimentos pessoais externos";

— os auditores devem "manter uma atitude de independência nos assuntos que se relacionam com a realização da auditoria";

— os auditores devem dispor de uma "relativa autonomia na forma de condução das auditorias, sem prejuízo da aplicação das normas do Tribunal de Contas, de modo a poder garantir perante este e terceiros a imparcialidade e a objectividade das suas opiniões, conclusões, juízos e recomendações".

E o MAPTC remata este ponto sublinhando, sugestivamente, que "a independência do auditor significa que dispõe de livre arbítrio e de capacidade para formular uma opinião justa e desinteressada".

Em termos de realização da auditoria considera-se que não é possível ir mais longe na definição das regras sobre a independência.

No entanto, como sublinham alguns autores[19] e é particularmente relevante

17 FLINT, D., Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan, 1988, pág. 64.

18 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 101

19 Veja-se por todos O'REILLY, Vincent M., McDONNELL, Patrick, WINOGRAD, Barry, GERSON, James e JAENICKE, Henry, Montgomery's Auditing, 12th ed., New York, John Wiley & Sons, Inc., 1998, pág. 3-7

no caso do Tribunal de Contas, não basta ser independente (*"independence in fact"*) é preciso também parecê-lo (*"independence in appearance"*), como condição essencial para a credibilidade das auditorias levadas a cabo e respectivos relatórios. Dito de outro modo — um auditor pode ser independente por ser intelectualmente honesto, mas, além disso, tem de ser reconhecido como independente, o que significa que tem de estar livre de qualquer ligação às entidades auditadas. Como salienta o AICPA num dos 82 SASs ("Statement on Auditing Standards") emitidos para desenvolver, alterar ou interpretar os GAAs — o SAS n.º 1 (AU Section 220.03) — *"Independent auditors should not only be independent in fact; they should avoid situations that may lead outsiders to doubt their independence"*.

Este ponto deve levar a cuidar de modo muito especial da imagem de independência do Tribunal e dos seus juizes, auditores e outros técnicos, o que se reflecte em vários aspectos que não podem ser aqui tratados[20].

Um deles, no entanto, merece uma referência particular e prende-se com o regime em que os auditores devem desenvolver a sua actividade, que é, em princípio, nos termos da lei, o da exclusividade [art.º 30.º, n.º 2, alínea a), da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto].

Parece, aliás, que, estando garantidas aos auditores condições de remuneração idênticas às dos juízes de direito [art.º 30.º, n.º 2, alínea e) da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto e art.º 24.º, n.os 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro], a eles se deveria aplicar o mesmo regime de incompatibilidades, que consta, em primeira linha, da própria Constituição da República (art.º 216.º, n.º 3). Daí

20 Um dos aspectos mais sensíveis é o da independência face ao poder político e das relações priveligiadas a manter com o Parlamento, bem desenvolvido, aliás, nas "Normas de Auditoria da INTOSAI". Aí se refere, quanto ao primeiro aspecto (ponto 59) que a instituição superior de controlo deve estar imune a influências políticas, quer de facto quer na simples aparência. Área particularmente delicada a este proposito – dado que o Tribunal desenvolve um controlo que não pode deixar de ser selectivo e dispõe de iniciativa e liberdade na selecção de quem controla - é a da escolha das entidades a auditar, devendo os critérios a que mesma obedece serem objectivos e transparentes, de modo a que também aqui a independência seja reconhecida no exterior. Sobre os diferentes aspectos relativos à independência das Instituições Superiores de Controlo das Finanças Públicas e suas relações com os poderes legislativo, executivo e judicial veja-se, com muito interesse, as actas do *"Lisboa EUROSAI Seminar 98"* e, em especial, a chamada Declaração de Lisboa para o Congresso de Paris da EUROSAI de 1999 – Tribunal de Contas, Lisboa EUROSAI Seminar 98 – Documents/Documentos, Lisboa, 1998.

que a aplicação do art.º 28.º do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro, na parte relativa à acumulação de outras funções por parte dos auditores, deva ser efectuada com grande exigência, como, aliás, decorre da natureza de exclusividade definida como princípio na lei para a sua actividade.

4.3. Diligência profissional

As normas do AICPA estipulam a este respeito:

> *"Due professional care is to be exercised in the performance of the examination and preparation of the report".*

O sentido deste princípio é explicado no SAS n.º 1 (AU Section 230.04) como estando ligado ao que os auditores fazem e à forma como o fazem. Assim, impõe-se aos auditores elevado sentido de responsabilidade no exercício das suas tarefas, devendo empregar nas mesmas todos os seus conhecimentos e experiência, adoptando uma atitude crítica em relação ao trabalho feito e aos juízos dele resultantes. Significativo é o facto de alguns comentadores qualificados referirem que este princípio implica uma atitude de *"professional skepticism"*, especialmente na recolha e avaliação da evidência[21]. Dito de outro modo, auditor é aquele que tem espírito crítico, que adopta uma postura de procura da verdade, aquele que questiona e se questiona; não é auditor quem adopta uma atitude passiva, superficial e foge das questões para não pôr em causa as suas expectativas ou por que elas são embaraçosas para si próprio ou para alguém ou por que acarretam trabalhos e canseiras.

A INTOSAI também reflecte este princípio nas suas normas de auditoria (ponto 88, desenvolvido pelos pontos 89 a 95) dando especial relevo aos seguintes aspectos:

— as instituições superiores de controlo devem ser — e parecer ser — objectivas nas suas funções de auditoria e bem assim imparciais nas suas avaliações e nos relatórios sobre os controlos que realizam;

— as qualificações técnicas dos auditores devem ser as adequadas tendo em conta a complexidade de cada auditoria, devendo os auditores estar atentos às deficiências dos controlos existentes, às insuficiências do sistema de informação contabilístico, aos erros e irregularidades, às operações ou resultados anormais que podem indiciar fraudes, às despesas injustificadas ou ilegais, às operações não autorizadas e aos desperdícios e ineficiências;

— quando se recorrer a consultores externos deve estar assegurado que os mesmos dispõem de competência e capacidade para realizar as tarefas de que são encarregados, devendo a instituição superior de controlo garantir que eles actuaram também com a diligência devida e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis;

— deve estar assegurado o sigilo profissional do auditor de modo a que os dados obtidos não possam ser utilizados para fins alheios à auditoria, sem prejuízo da comunicação às entidades competentes das ilegalidades detectadas.

No Tribunal de Contas, o MAPTC segue de perto a este respeito as normas da INTOSAI[22], determinando que o auditor deve ser criterioso, cuidadoso, objectivo e imparcial, devendo estar atento aos factos e a certos sinais de erros, irregularidades, ineficiências e desperdícios. A necessidade de manter o sigilo profissional é referida como elemento integrante dos princípios deontológicos do auditor, que se pode dizer inseparáveis da diligência profissional e onde se apela também para o exercício das funções com sentido de responsabilidade e zelo profissional[23].

21 O'REILLY, Vincent M., McDONNELL, Patrick, WINOGRAD, Barry, GERSON, James e JAENICKE, Henry, Montgomery's Auditing, pág. 3-7

22 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 102 e 103.

23 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs 106 e 107. Parece que esta abordagem é preferível à usada, em Espanha, nas *"Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas"* (1997) que, no ponto 7, releva como princípio de auditoria aplicável aos funcionários o do segredo profissional ao lado dos de imparcialidade e objectividade, competência e formação profissional, cuidado e diligência profissional e responsabilidade.

4.4. Planeamento e supervisão da auditoria

Sobre planeamento e supervisão da auditoria o AICPA prescreve o seguinte:

> *"The work is to be adequately planned and assistants, if any, are to be properly supervised".*

De acordo com os comentadores deste princípio[24], o planeamento de uma auditoria tem não só aspectos técnicos como também uma componente administrativa. Os aspectos técnicos relacionam-se com a formulação da estratégia a seguir na auditoria; a componente administrativa envolve designadamente a constituição da equipa e a calendarização da acção. O SAS n.º 22 (AU Section 311.11) especifica que a supervisão envolve a direcção do trabalho dos membros da equipa de auditoria — o que pressupõe uma clara distribuição de trabalho entre eles — e a avaliação se os objectivos traçados foram alcançados ou não, para o que a informação deve circular no seio da equipa, estabelecendo-se o hábito de debate permanente das questões que forem surgindo.

A INTOSAI nas suas normas de procedimento separa, por um lado, o planeamento (ponto 132 desenvolvido pelos pontos 133 a 135) e, por outro, a supervisão e revisão (ponto 136 desenvolvido pelos pontos 137 a 140).

Quanto ao planeamento, estabelece-se que "o auditor deve planear as suas tarefas de modo que assegure a realização de uma auditoria de elevada qualidade de forma económica, eficiente, eficaz e nos prazos previstos". A este respeito, as normas vão ao ponto de enumerar os principais passos a dar nesse planeamento e que são:

a) Reunir informação sobre a entidade auditada e a sua organização, com o objectivo de avaliar os riscos e determinar os níveis de materialidade ou de importância relativa;

24 O'REILLY, Vincent M., McDONNELL, Patrick, WINOGRAD, Barry, GERSON, James e JAENICKE, Henry, Montgomery's Auditing, pág. 3-8

b) Definir os objectivos e o âmbito da auditoria;

c) Efectuar uma análise preliminar para determinar os métodos a adoptar e a natureza e a extensão das investigações a levar a cabo;

d) Sublinhar os problemas especiais previstos ao planear a auditoria;

e) Elaborar um orçamento e uma calendarização para a auditoria;

f) Determinar as necessidades de pessoal e estabelecer a equipa de auditoria;

g) Informar a entidade auditada do âmbito, objectivos e critérios de avaliação da auditoria e discuti-los com ela se necessário.

No tocante à supervisão e revisão, as normas estabelecem que o "trabalho realizado pelo pessoal de auditoria, a todos os níveis e em qualquer fase da auditoria, deve ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revista por um membro experiente da equipa de auditoria". Em especial quanto à revisão, assinala-se que ela permite que a auditoria beneficie de mais do que um nível de experiência e de juízo e deve garantir designadamente que:

a) Todas as avaliações e conclusões estão bem fundamentadas e são apoiadas em provas suficientes, adequadas e razoáveis, as quais servem de base ao relatório final e à opinião emitida;

b) Todos os erros, deficiências ou situações anormais foram convenientemente identificados e documentados e ou foram resolvidos de forma satisfatória ou foram postos à atenção de um nível mais elevado da hierarquia dentro da instituição superior de controlo.

O MAPTC, seguindo a metodologia da INTOSAI, separa o planeamento e a supervisão, apresentando-os como dois princípios orientadores fundamentais.

Aí se define que o "planeamento da auditoria consiste na definição do quadro geral a que deve subordinar-se a execução da auditoria, isto é, na definição dos critérios que permitirão ao auditor conduzir a execução e revisão de forma precisa,

sistemática, eficiente e atempada e, portanto, ajustada à realidade a auditar". Adianta-se ainda que o planeamento é "função do tipo de auditoria a realizar e das informações previamente recolhidas, as quais permitirão estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos a adoptar e a oportunidade da sua aplicação"[25].

Por sua vez, quanto à supervisão salienta-se que o "trabalho de auditoria deve ser revisto à medida que se vão cumprindo as diferentes fases em que se desenvolve para que os seus objectivos sejam atingidos e o trabalho realizado seja profícuo" e, na mesma linha da INTOSAI, com ela deve o supervisor "adquirir a certeza de que:

— a lógica do plano de auditoria foi compreendida pelos membros da equipa e as respectivas etapas estão a ser adequadamente cumpridas;

— os documentos de trabalho contêm provas suficientes para apoiarem as conclusões, opiniões e recomendações a emitir".

E, também na linha da INTOSAI, sublinha-se ainda que ao supervisor compete "gerir e controlar a auditoria de modo a garantir a sua elevada qualidade, bem como a sua economicidade e eficiência"[26].

O planeamento da auditoria está definido no MAPTC como compreendendo o estudo preliminar e a posterior elaboração do plano global de auditoria (PGA), que compete à equipa afecta à realização da auditoria sob a orientação e supervisão do auditor-coordenador e do auditor-chefe, em conformidade com as orientações transmitidas pelo juiz da área, sendo aprovadas por este. O PGA deve integrar:[27]

a) Definição da natureza e âmbito da auditoria (opções tácticas) e dos seus objectivos estratégicos tendo em conta os estudos preliminares;

25 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 103

26 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 103 e 104

27 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 115.

b) Descrição do organismo tendo em conta a sua actividade, organização, enquadramento legal, áreas de maior risco e outras informações de interesse;

c) Definição da metodologia e dos procedimentos a adoptar;

d) Calendarização da acção;

e) Quantificação dos recursos humanos/constituição da equipa.

A supervisão — que deve reflectir-se e estar evidenciada nos documentos de trabalho — faz-se pelo acompanhamento permanente da auditoria nas suas várias fases e pressupõe a implementação efectiva do método de trabalho em equipa, aos vários níveis e envolvendo os próprios juizes das áreas correspondentes. No Tribunal de Contas está, aliás, instituído um sistema que, desde que funcione, garante essa supervisão (cf. art.º 18.º do Regulamento da 2.ª Secção), que culmina na própria apreciação colegial dos relatórios de auditoria em Subsecção ou Secção do Tribunal (art.º 78.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto; cf, igualmente os art.os 63.º a 68.º do Regulamento da 2.ª Secção).

Mau grado este funcionamento colegial — que é por si uma garantia de qualidade do trabalho desenvolvido — terá de ser ponderado em que medida e com que enquadramento se deveriam instituir no Tribunal outros controlos de qualidade, ao nível dos procedimentos em concreto seguidos pelos auditores. Tem-se em vista sobretudo a aplicação do que se refere no ponto 121 das normas de auditoria da INTOSAI quando se sugere que uma amostra de auditorias, em termos de procedimentos e relatos, deveriam ser revistos em profundidade por uma equipa de auditores especialmente qualificada que não integrasse os auditores que as executaram, em diálogo com os supervisores das mesmas e prestando informação ao mais elevado escalão hierárquico da instituição superior de controlo[28].

Por outro lado, a supervisão do trabalho realizado deverá reflectir-se na ava-

28 Esta preocupação é igualmente reflectida numa das "*Linhas directrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI*" - a nº 51.

liação do desempenho dos auditores. Tem-se como adquirido que a tradicional classificação de serviço vigente na administração pública — e sobretudo a sua prática, donde resulta que todos os classificados, ou quase todos, são qualificados de "Muito Bom" — não pode ser usada para classificar o pessoal técnico de uma instituição superior de controlo, para mais quando estão em causa carreiras específicas como a de auditor ou consultor. Importa dotar o Tribunal de um sistema de avaliação/classificação dos seus auditores e outro pessoal técnico particularmente exigente e que, premiando o mérito, se constitua em elemento fundamental ao serviço da qualidade das auditorias que realiza.

4.5. Avaliação do controlo interno

No decálogo do AICPA que se está a seguir, indica-se a este propósito:

> *"A sufficient understanding of internal control is to be obtained to plan the audit and to determine the nature, timing and extent of tests to be performed".*

No mesmo sentido, a INTOSAI elege a existência de um sistema de controlo interno apropriado, da responsabilidade da entidade auditada, como um dos postulados básicos da auditoria de finanças públicas [ponto 6, alínea g), desenvolvido pelos pontos 30 e 31, das correspondentes normas de auditoria], explicitando, como norma de procedimento ou de trabalho de campo, que "o auditor, para determinar o objecto e o âmbito da auditoria, deve analisar e avaliar o grau de fiabilidade do controlo interno (ponto 141 dessas normas), análise e avaliação que são condicionadas pelo tipo de auditoria que estiver em causa (ponto 142) e dependem, na sua amplitude, dos objectivos da auditoria e do grau de fiabilidade pretendido (ponto 143). Sublinha-se ainda que se os sistemas de informação estiverem computorizados, o auditor deve determinar se os controlos internos funcionam de forma que garantam a exactidão, fiabilidade e integridade dos dados (ponto 144).

A avaliação do controlo interno num ambiente informatizado, como o que caracteriza actualmente a maioria das entidades auditadas, é ainda mais importante do que anteriormente e reflecte-se necessariamente no tipo de avaliação a ser levado a cabo. Com efeito, conforme sublinha DUNN[29], se os programas forem adequadamente desenvolvidos e a introdução dos dados se fizer correctamente, sem qualquer interferência, é praticamente impossível que um computador cometa um erro; no entanto, se o programa contem erros ou o processamento dos dados se faz com alguma manipulação, serão cometidos erros sistemáticos, de carácter repetitivo sempre que o programa é posto a correr... A análise dos programas e das rotinas de introdução dos dados é, assim, fundamental, do mesmo modo que a criação de controlos internos dentro do próprio sistema informático.

No Tribunal de Contas à análise do controlo interno é dado o devido relevo quer na lei e regulamentos que enquadram a actividade do Tribunal quer no MAPTC, podendo dizer-se que, mais do que qualquer outra área, ela constitui — ou deverá constituir — uma das vertentes essenciais da actividade do Tribunal[30].

Assim, na designada como "competência material essencial" do Tribunal é autonomizada a apreciação da organização, funcionamento e fiabilidade dos sistemas de controlo interno [art.º 5.º, n.º 1, alínea f), da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto], o que é feito através da chamada fiscalização sucessiva, a quem cabe, em especial, através de auditorias, avaliar os sistemas de controlo interno (art.º 50.º, n.º 1, da mesma Lei), de modo a apreciar se os sistemas de controlo

29 DUNN, John, ob.cit., págs. 147 e segs.

30 Quando se refere aqui o controlo interno quer-se aludir aos mecanismos de auto-controlo da entidade auditada ou seja ao controlo operacional ou de 1º nível. É que, na gestão pública, tendo em conta o modelo de sistema nacional de controlo interno instituído pelo Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho, o termo controlo interno, enquanto sistema organizado e em funcionamento no interior da gestão financeira do Sector Público e integrado nas estruturas organizatórias e dirigentes da Administraçao Pública integra mais dois níveis: o sectorial ou de 2º nível, que se situa ao nível da tutela sectorial ou seja dos Ministérios, Regiões ou outros agrupamentos de actividades financeiras; e o estratégico ou de 3º nível, que assume carácter horizontal relativamente a toda a gestão financeira do Estado. Para maiores desenvolvimentos veja-se MORENO, Carlos, O Sistema Nacional de Controlo Financeiro, Lisboa, UAL, 1997 e Finanças Públicas - Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos, Lisboa, UAL, 1998, págs. 257 e segs. e CARVALHAL COSTA, Acácio e ROSÁRIO TORRES, Maria, Controlo e Avaliação da Gestão Pública, Lisboa, Rei dos Livros, 1996, págs. 70 e segs. Veja-se também Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 32

interno das entidades auditadas são fiáveis [art.º 54.º, n.º 1, alínea b) da referida Lei]. Desta apreciação do controlo interno pode resultar dispensa de remessa de contas ao Tribunal nos casos em que em anteriores auditorias o mesmo se tenha revelado fiável (art.º 51.º, n.º 4, da mesma Lei).

Ao nível dos regulamentos do Tribunal, o Regulamento da 2.ª Secção define a apreciação da organização, funcionamento e fiabilidade dos sistemas de controlo interno como uma das suas incumbências fundamentais [art.º 3.º, n.º 2, alínea c), desse Regulamento], indicando como um dos tópicos a incluir no relato de auditoria a "descrição e avaliação dos sistemas de controlo interno" [art.º 51.º, n.º 1, alínea f), do citado Regulamento].

O MAPTC dedica ao controlo interno (compreendendo, seguindo a terminologia da INTOSAI, o controlo interno contabilístico e o controlo interno administrativo) todo um capítulo da sua parte II — o capítulo 3 — onde são apresentados os seus objectivos e princípios gerais (segregação de funções, controlo das operações, definição de autoridade e responsabilidade, existência de pessoal qualificado, competente e responsável e registo metódico dos factos) e bem assim os métodos a seguir para descrever e avaliar esses sistemas, os quais são desenvolvidos na parte III — capítulo 4 — onde se apela para que os sistemas sejam apresentados quer através de descrições narrativas quer através de fluxogramas e avaliados através de testes de conformidade e de procedimento[31]. A importância desta avaliação é reflectida no relatório de auditoria, cuja estrutura-tipo recomendada dedica um ponto autónomo à "avaliação dos sistemas de controlo interno e de gestão" e bem assim na importância que lhe é dada em termos de documentos de trabalho[32].

Tendo em conta a especificidade do ambiente informático em que grande parte das organizações públicas trabalham, o MAPTC dedica um capítulo próprio a

31 Tribunal de Contas. Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 53-64 e 118-122.

32 Tribunal de Contas. Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 127 e 133.

essa temática, sugerindo sem rodeios que, sempre que necessário, os auditores devem solicitar o apoio de especialistas nesse domínio[33].

Considera-se, deste modo, que no Tribunal de Contas a avaliação do controlo interno é hoje uma das preocupações fundamentais da actividade do Tribunal. Aliás, o controlo dos dinheiros públicos através de uma entidade como o Tribunal de Contas tem de ser sempre necessariamente selectivo e nessa perspectiva a existência de um sistema de controlo interno adequado e fiável é um dos aspectos essenciais.

A responsabilidade pela existência desses sistemas de controlo interno é, como salienta a INTOSAI, da entidade auditada (ponto 31 das respectivas normas de auditoria). Nessa medida, a sua inexistência ou falta de fiabilidade — em especial quando anteriormente objecto de recomendação pelo órgão de controlo externo — deveria ser sancionada como uma das irregularidades mais graves que se podem cometer na gestão pública, assim se contribuindo para o enraizamento desses sistemas no sector público. É a este respeito de saudar que em recente (1998) Anteprojecto de Lei de Enquadramento Orçamental — art.º 69.º — se estabeleça a obrigação, ao nível de cada instituição ou serviço do sector público administrativo, de elaborar , organizar e manter em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno, dando deles conhecimento detalhado ao Tribunal de Contas, constituindo a inexistência, a falta de funcionamento ou a violação das regras relativas ao controlo interno infracção financeira, punível com multa de valor igual ao previsto nos n.os 2, 3 e 4 do art.º 65.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, pela qual seriam responsáveis os dirigentes das instituições do sector público administrativo em causa[34].

4.6. Recolha da prova suficiente

O decálogo do AICPA prescreve a este respeito, reportando-se à auditoria financeira:

33 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 65 e segs.

34 Ministério das Finanças, Reforma da Lei do Enquadramento Orçamental (trabalhos preparatórios e anteprojecto), Lisboa, 1998, págs. 632 e 633.

"Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquires and confirmation to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under audit".

A evidência a obter deve ser, assim, simultaneamente, adequada *("competent")* e suficiente *("sufficient")*. O primeiro requisito é de índole qualitativa e relaciona-se com a sua pertinência *("relevance")* e fiabilidade *("reliability")*; o segundo requisito é de natureza quantitativa .

A INTOSAI acolhe também este princípio nas suas normas de auditoria (ponto 152, desenvolvido nos pontos 153 a 157), aí se sublinhando que as conclusões e recomendações de uma auditoria devem basear-se em provas *("evidence")* e que estas devem ser suficientes, adequadas e terem um custo de obtenção razoável, devendo ainda — o que é decisivo nas instituições superiores de controlo — estar consubstanciadas em documentação de apoio adequada[35]. Espelho dessa documentação são os papéis de trabalho, que devem ser tão completos e detalhados quanto possível, constituindo um teste sobre a sua suficiência o permitirem ou não a um auditor experiente, que não tenha estado envolvido na auditoria, verificar através deles o trabalho realizado para fundamentar as conclusões a que se chegou. Por outro lado, dado que a auditoria é, em regra, por amostragem, dever-se-á escolher cuidadosamente a amostra e, quando os dados resultem de sistemas informatizados, garantir, através da análise desses sistemas, que esses dados são fiáveis e pertinentes. Finalmente, assinala-se que, na recolha da evidência, os auditores, tal como sugere o princípio do AICPA, deverão usar as técnicas de auditoria habituais, a saber: inspecção, observação, entrevista e confirmação.

No MAPTC trata-se desenvolvidamente da questão das provas ou evidências de auditoria, que numa instituição superior de controlo como o Tribunal de Contas assume importância vital, devendo ter-se em conta ainda que, por ve-

35 No mesmo sentido a Norma Internacional de Auditoria #500 emitida pelo IFAC fala em informacões provantes suficientes e adequadas.----

zes, há uma sequência jurisdicional dos relatórios de auditoria que não pode deixar de ser tida em consideração na prova recolhida e respectiva documentação.

Assim, nos princípios orientadores constantes do MAPTC, embora sob a designação de "documentação", refere-se que "o auditor deve documentar os assuntos que sejam importantes de forma a poder provar que a auditoria foi executada de acordo com os princípios básicos no que concerne à programação, às áreas verificadas, ao trabalho realizado e às constatações resultantes da auditoria". E acrescenta-se que as "provas documentais devem ser em número suficiente para:

— confirmar e apoiar as opiniões e os relatos do auditor;
— tornar a auditoria mais eficaz e mais eficiente;
— provar que o auditor aplicou os princípios e os procedimentos de auditoria do Tribunal de Contas;
— facilitar a programação e a supervisão da auditoria;
— conservar os vestígios do trabalho realizado que poderão servir de orientação para o futuro"[36].

A suficiência das provas tem, assim, que ver com a quantidade das informações provantes obtidas. Mas, além de suficientes, essas provas devem ser adequadas, o que, como já se assinalou, tem que ver com a sua pertinência e fiabilidade (Gráfico 4). As informações provantes são pertinentes se, ao mesmo tempo, permitirem atingir os objectivos da auditoria e ter em conta os riscos inerentes e de controlo da auditoria. Por sua vez, para serem fiáveis as informações provantes devem ser imparciais, o que depende da sua fonte e natureza, ou seja do processo de obtenção, o que possibilitará avaliar o que já foi designado por "força de convicção" das informações provantes[37].

36 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 104. Vejam-se também os art^{os} 30^{o} e 31^{o} das "*Normas Técnicas do Revisor Oficial de Contas*", publicadas no Diário da República, III série, n^{o} 204, de 5 de Setembro de 1983, onde se refere que compete ao revisor adoptar os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade necessárias, até se conseguir provas idóneas que fundamentem a sua opinião e que, embora deva ser ponderado o custo de obtenção dessas provas, o encargo ou dificuldade material não constituem razões suficientes para não procurar consegui-las, "sempre que, em razão de justificada prudência, as considere necessárias".

37 Veja-se a este respeito o módulo B.2 do "Manuel d'Audit" do Tribunal de Contas Europeu.

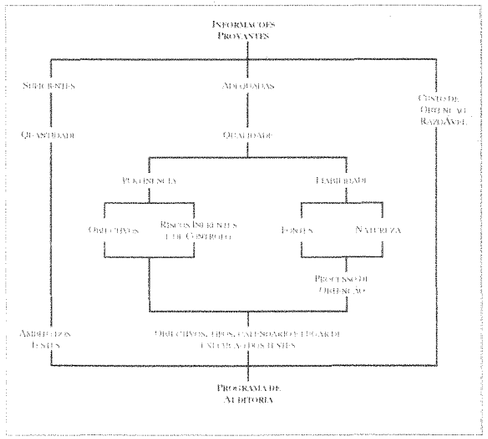
Essas provas são obtidas através de procedimentos que o MAPTC define: inspecção, observação, entrevista, confirmação, análise e cálculo[38]. Para o efeito, os auditores e o outro pessoal pertencente ao corpo especial de fiscalização do Tribunal estão dotados de um amplo leque de direitos e prerrogativas (art.º 27.º do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro). A idoneidade das provas é tarefa em que se põe à prova o bom e são critério do auditor.[39] No entanto, algumas regras costumam ser indicadas a este propósito[40]:

a) O simples registo contabilístico interno é essencial mas não constitui prova suficiente da integralidade da informação;

b) As provas de auditoria obtidas de terceiros independentes da entidade auditada são mais fiáveis do que as obtidas no interior da mesma;

c) As provas de auditoria procedentes da entidade auditada são mais fiáveis quanto mais satisfatório seja o sistema de controlo interno;

Gráfico 4 – Componentes das Informações Provantes



Fonte: *Cour des Comptes Européenne*, Manuel d'Audit, 1998.

38 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 38

39 Neste exacto sentido veja-se o art.º 34.º das citadas "*Normas Técnicas do Revisor Oficial de Contas*".

40 Veja-se, por exemplo, o ponto nº 86 das Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1997

d) O exame pessoal e directo da equipa de auditoria através de verificações físicas, cálculos e conferências oferece maior segurança que os elementos colhidos indirectamente ou de terceiros;

e) As provas de auditoria documentais são mais fiáveis que as obtidas de manifestações orais.

Por outro lado, dado que a auditoria é realizada, em regra, por amostragem, essas provas reportam-se a uma amostra, que, para permitir conclusões sobre um universo apenas com base numa parte do mesmo, deve ser, ao mesmo tempo, representativa e estável. A apreciação da eficácia e segurança dos sistemas de controlo interno é determinante em termos de dimensão da amostra. O MAPTC sublinha de modo extensivo e algo pedagógico o papel nuclear em auditoria das amostras, apresentando várias técnicas que podem ser usadas e chamando a atenção para a necessidade de o risco de amostragem — que existe sempre — ser reduzido a um nível aceitável[41].

Finalmente, assinala-se que as provas recolhidas devem constar de documentos de trabalho, matéria que é tratada extensivamente no MAPTC[42]. Aí se refere que a obtenção de provas ou evidências de auditoria deve ser retratada nos documentos de trabalho de modo a reunir evidência suficiente que sirva os objectivos já atrás assinalados e ainda permita dispor de informações para responder às questões postas pelo organismo controlado ou qualquer outro e comprove que o auditor aplicou na recolha de provas os procedimentos de inspecção, observação, investigação e confirmação apropriados. Os documentos de trabalho, que devem conter apenas informação relevante e estar convenientemente ordenados e indexados para serem de fácil consulta, devem incluir obrigatoriamente os objectivos, o âmbito, os procedimentos e os resultados da auditoria e bem assim os programas detalhados das diferentes áreas objecto de verificação.

41 Tribunal de Contas, Manual deAuditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 41 e segs.

42 Tribunal de Contas, Manual deAuditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 81 e segs e 131 e segs.

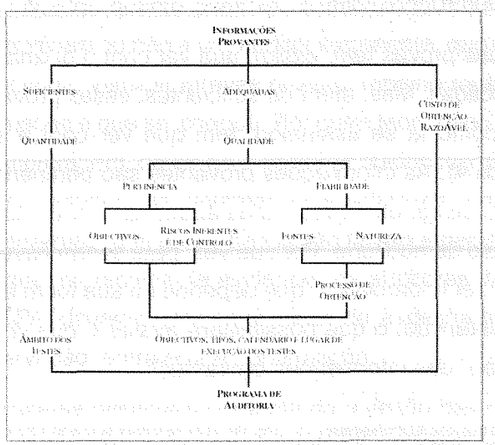
Essas provas são obtidas através de procedimentos que o MAPTC define: inspecção, observação, entrevista, confirmação, análise e cálculo[38]. Para o efeito, os auditores e o outro pessoal pertencente ao corpo especial de fiscalização do Tribunal estão dotados de um amplo leque de direitos e prerrogativas (art.º 27.º do Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de Novembro). A idoneidade das provas é tarefa em que se põe à prova o bom e são critério do auditor.[39] No entanto, algumas regras costumam ser indicadas a este propósito[40]:

a) O simples registo contabilístico interno é essencial mas não constitui prova suficiente da integralidade da informação;

b) As provas de auditoria obtidas de terceiros independentes da entidade auditada são mais fiáveis do que as obtidas no interior da mesma;

c) As provas de auditoria procedentes da entidade auditada são mais fiáveis quanto mais satisfatório seja o sistema de controlo interno;

Gráfico 4 – Componentes das Informações Provantes



Fonte: *Cour des Comptes Européenne*, Manuel d'Audit, 1998.

38 Tribunal de Contas, Manual de Auditoria e Procedimentos, vol. I, pág. 38

39 Neste exacto sentido veja-se o artº 34º das citadas "*Normas Técnicas do Revisor Oficial de Contas*".

40 Veja-se, por exemplo, o ponto nº 86 das Normas Internas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, Madrid, 1997

d) O exame pessoal e directo da equipa de auditoria através de verificações físicas, cálculos e conferências oferece maior segurança que os elementos colhidos indirectamente ou de terceiros;

e) As provas de auditoria documentais são mais fiáveis que as obtidas de manifestações orais.

Por outro lado, dado que a auditoria é realizada, em regra, por amostragem, essas provas reportam-se a uma amostra, que, para permitir conclusões sobre um universo apenas com base numa parte do mesmo, deve ser, ao mesmo tempo, representativa e estável. A apreciação da eficácia e segurança dos sistemas de controlo interno é determinante em termos de dimensão da amostra. O MAPTC sublinha de modo extensivo e algo pedagógico o papel nuclear em auditoria das amostras, apresentando várias técnicas que podem ser usadas e chamando a atenção para a necessidade de o risco de amostragem — que existe sempre — ser reduzido a um nível aceitável[41].

Finalmente, assinala-se que as provas recolhidas devem constar de documentos de trabalho, matéria que é tratada extensivamente no MAPTC[42]. Aí se refere que a obtenção de provas ou evidências de auditoria deve ser retratada nos documentos de trabalho de modo a reunir evidência suficiente que sirva os objectivos já atrás assinalados e ainda permita dispor de informações para responder às questões postas pelo organismo controlado ou qualquer outro e comprove que o auditor aplicou na recolha de provas os procedimentos de inspecção, observação, investigação e confirmação apropriados. Os documentos de trabalho, que devem conter apenas informação relevante e estar convenientemente ordenados e indexados para serem de fácil consulta, devem incluir obrigatoriamente os objectivos, o âmbito, os procedimentos e os resultados da auditoria e bem assim os programas detalhados das diferentes áreas objecto de verificação.

41 Tribunal de Contas, Manual deAuditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 41 e segs.

42 Tribunal de Contas, Manual deAuditoria e Procedimentos, vol. I, págs. 81 e segs e 131 e segs.

Verifica-se, assim, que a questão das provas ou evidências de auditoria está adequadamente reflectida nos princípios e procedimentos que se encontram estabelecidos no Tribunal, sendo, porém, este um domínio que importa sempre aperfeiçoar e aprofundar — nomeadamente através da instauração sistemática e cada vez mais exigente de procedimentos de controlo da qualidade — pois constitui a chave da credibilidade das auditorias.

5. Considerações finais

A análise efectuada permite concluir que os princípios de auditoria estabelecidos no Tribunal de Contas seguem de perto os princípios de auditoria geralmente aceites ao nível internacional e foram criadas as condições básicas, em termos de organização e funcionamento, que propiciam a sua aplicação prática.

Não pode adoptar-se, porém, nesta matéria uma atitude contemplativa em face do muito já conseguido em termos de credibilidade das auditorias do Tribunal. A tradução prática dos princípios de auditoria é um desafio permanente, sempre a necessitar de novos aprofundamentos e desenvolvimentos. No momento presente, as áreas que podem justificar maior atenção neste âmbito são a definição do perfil dos auditores que cada sector de auditoria necessita em face das responsabilidades que lhe estão cometidas, o recrutamento de novos auditores, a sua formação permanente, a avaliação do desempenho do pessoal técnico e a uniformização de procedimentos.

Novembro/1999