

CONTINUIDADE E MUDANÇA NO CONTROLO FINANCEIRO

Helena Abreu Lopes
Juíza Conselheira do Tribunal de Contas

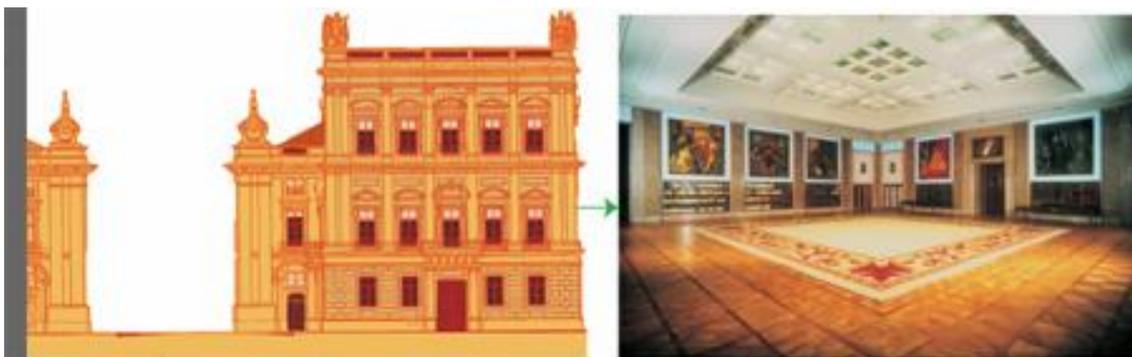
1. Contas Certas por Direito Certo

O Tribunal de Contas é uma instituição essencial ao funcionamento do Estado de Direito e da democracia, cabendo-lhe ser uma garantia de verdade, qualidade e responsabilidade nas finanças públicas portuguesas.

Jacob Soll, professor americano de história e contabilidade, afirma na sua obra *“Ajuste de Contas”*¹ que as sociedades que souberam integrar a prestação de contas e a responsabilização na sua cultura foram sociedades que floresceram². Nesse sentido, as instituições que as promovem são, também, um fator de desenvolvimento.

O Tribunal de Contas, instituição com vários séculos de existência, sobretudo considerando a sequência de instituições que a precederam até ser consagrado com essa designação em 1849³, sempre esteve ao serviço da prestação de contas e da responsabilização.

O Tribunal de Contas esteve localizado no torreão oriental da Praça do Comércio entre 1954 e 1989. Na sala das sessões integrada nesse edifício, decorada no período do Estado Novo com inúmeros motivos alusivos à atividade do Tribunal, encontra-se um vitral no teto, assinado por Almada Negreiros, com a seguinte inscrição: *“Exactidão de Contas por Direito Certo”*.



¹ Jacob SOLL, *O Ajuste de Contas, Como os contabilistas governam o mundo (desde os Médicis à atualidade)*, Lua de Papel, 2014

² Dando como exemplos Génova, Florença, a Holanda na sua idade de ouro, o Reino Unido e os Estados Unidos da América.

³ Vide <https://erario.tcontas.pt/pt/apresenta/historia.shtm> e https://erario.tcontas.pt/pt/apresenta/expo_vr/modulo00.html



Este lema, traduzido hoje na inscrição da Medalha do Tribunal de Contas como “*Contas Certas por Direito Certo*”, traduz a ideia democrática afirmada no artigo 15.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, de que “*a sociedade tem o direito de pedir contas a todo o agente público pela sua administração*”.

Assim, antes do 25 de abril, o Tribunal de Contas já estava “reconhecidamente” ao serviço do princípio democrático da prestação de contas e da responsabilização, sendo que era também dotado das atribuições e poderes necessários para proceder à verificação das contas prestadas pelos responsáveis e à efetivação de responsabilidade por ilícitos financeiros identificados nessa verificação.

No entanto, se há efetivamente este importante elemento de continuidade nas funções do Tribunal de Contas entre o período anterior e o período posterior à revolução de 1974 e o Estado de Direito democrático que se lhe seguiu, a verdade é que a prestação de contas à sociedade pela utilização dos dinheiros e bens públicos postos a cargo dos respetivos gestores só se concretiza de forma efetiva após o 25 de abril. Na realidade, para sermos precisos, as mudanças necessárias a essa efetividade ocorreram bastante depois de 1974, com legislação de 1989, 1996, 1997 e 2006⁴. Um elemento fundamental desta evolução no mandato do Tribunal de Contas foi a adesão de Portugal às então Comunidades Europeias⁵, operada a partir de 1 de janeiro de 1986.

Apesar das delongas temporais, as mudanças operadas pelas referidas alterações legislativas têm tudo a ver com uma maior efetividade do controlo financeiro, posta ao serviço da sua maior democraticidade, no sentido de que o Tribunal de Contas promove a exatidão de contas como um direito de e para os cidadãos e não como um serviço prestado ao próprio poder.

Esse tipo de mudanças faz, aliás, parte do caderno de encargos habitual do processo de adesão à União Europeia dos países a ela candidatos, como exigências do Estado de Direito e de um sistema de sãs finanças públicas. São também necessárias à plena realização dos requisitos

⁴ Cfr. Lei n.º 86/89, de 8 de setembro, Lei n.º 14/96, de 20 de abril, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, e Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.

⁵ Comunidade Económica Europeia, Comunidade Europeia da Energia Atómica e Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, hoje substituídas pela União Europeia.

estabelecidos pela INTOSAI ^{6/7} para que um Tribunal de Contas ou instituição congénere⁸ possa cumprir adequadamente a sua função de controlo financeiro externo.

Para além da consagração de uma maior independência do Tribunal, com o reforço das respetivas garantias e o afastamento do Ministério das Finanças⁹, aspetos tratados noutra intervenção, a maior democraticidade e efetividade do controlo financeiro do Tribunal de Contas, operado na sequência das referidas alterações legislativas, decorre das seguintes ideias fundamentais.

2. Alargamento do leque de entidades e atividades sujeitas aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas

Só existe uma efetiva prestação de contas à sociedade pela gestão financeira pública se *todos* os responsáveis por essa gestão estiverem submetidos ao dever de transparência e resposta pelos atos que praticam e forem objeto de controlo.

Para além de o Tribunal de Contas antes do 25 de abril de 1974 deter poderes de controlo limitados (vide ponto seguinte), esse controlo exercia-se sobre um elenco também limitado de entidades.

Tal como noutros países, o elenco de entidades sujeitas aos poderes da instituição superior de controlo financeiro está relacionado com o próprio modelo adotado de administração pública e financeira. Uma administração pública tradicional, baseada em organismos de direito público submetidos às regras da burocracia e do direito administrativo, foi sendo paulatinamente substituída por um conjunto de entidades de mais diversa natureza e regime, parte das quais tendencialmente orientadas por objetivos e regidas por princípios e regras de direito privado. As normas de competência do Tribunal de Contas não abrangiam o controlo destas organizações, tendo o próprio regime das empresas públicas, aprovado em 1976, afastado o controlo por parte desse Tribunal¹⁰.

As leis de 1989, 1996, 1997 e 2006 acima referidas foram progressivamente alargando o leque de entidades sujeitas aos poderes de controlo financeiro e de jurisdição do Tribunal, de modo a abranger as várias formas de gestão dos recursos públicos. Procedeu-se ao alargamento da competência de fiscalização prévia aos atos praticados pela administração local, à submissão aos poderes de controlo das entidades do setor empresarial público, entidades participadas, concessionárias e fundações e à posterior abrangência das mesmas ao mandato jurisdicional de efetivação de responsabilidades.

⁶ A INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*) é a organização mundial de Tribunais de Contas e instituições congéneres, criada no quadro da ONU. Entre outras atribuições, define requisitos e normas internacionais de auditoria pública.

⁷ Vide os requisitos constantes da Declaração de Lima sobre os princípios fundamentais da auditoria pública, adotada, em outubro de 1977, no IX Congresso da INTOSAI realizado em Lima (Peru). Esta declaração é hoje, na estrutura de normas da INTOSAI, designada por INTOSAI-P 1: vide <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>, dela constando as características que uma instituição superior de controlo financeiro deve ter e os poderes que deve exercer.

⁸ Em muitos países a instituição de controlo financeiro segue outros modelos, como, por exemplo, o modelo de Auditor Geral, integrado no parlamento.

⁹ O que envolveu o seu afastamento físico da sala acima referida e dos respetivos vitrais...

¹⁰ Vide artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de abril.

Hoje, o Tribunal de Contas fiscaliza muito mais entidades e tem um âmbito de controlo completo. O artigo 2.º da Lei n. 98/97, na sua atual redação, permite ao Tribunal de Contas controlar a utilização de dinheiros, valores ou bens públicos onde quer que ela se efetive. Depois de elencar um conjunto alargado de entidades, o n.º 3 deste artigo refere que *“estão ainda sujeitas à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da legalidade, regularidade e correção económica e financeira da aplicação dos mesmos dinheiros e valores públicos”*.

De acordo com esta norma, a fiscalização e a jurisdição do Tribunal de Contas podem exercer-se mesmo em relação a entidades privadas e indivíduos, se isso for necessário ao controlo dos dinheiros ou bens públicos. Estes poderes permitem que se afirme que onde há gestão de recursos públicos há também o respetivo controlo e mostraram ter uma particular relevância no contexto das formas de gestão por parcerias público-privadas.

Refira-se também que os poderes de fiscalização se exercem igualmente quando os fundos públicos são oriundos da União Europeia. Este facto está em perfeita consonância com as disposições dos respetivos tratados. Embora esteja instituído um Tribunal de Contas no âmbito da União Europeia¹¹, o mesmo exerce os seus poderes de fiscalização essencialmente sobre a gestão assegurada pela Comissão Europeia, sendo que cerca de 80% dos fundos europeus são aplicados nos Estados Membros, através dos correspondentes sistemas de gestão.

Ora, nos termos do artigo 287.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, *“a fiscalização nos Estados-Membros é feita em colaboração com as instituições de fiscalização nacionais (...) O Tribunal de Contas e as instituições de fiscalização nacionais dos Estados-Membros cooperarão num espírito de confiança, mantendo embora a respetiva independência. Estas instituições ou serviços darão a conhecer ao Tribunal de Contas a sua intenção de participar na fiscalização”*.

3. Alargamento das atividades de controlo financeiro do Tribunal de Contas

Em 1974, sem considerar a competência de fiscalização prévia, o Tribunal de Contas detinha basicamente poderes para fiscalização sucessiva da Conta Geral do Estado e das contas prestadas pelos vários organismos sujeitos à sua jurisdição. Hoje, por força das reformas legislativas já referidas, o Tribunal tem um leque mais alargado de poderes e atividades de fiscalização sobre as várias modalidades de utilização de fundos públicos.

Para além de o parecer anual sobre as contas do Estado ser preparado e presente ao Parlamento de forma diferente e mais célere, o Tribunal apresenta também anualmente pareceres sobre as contas da Assembleia da República, da Presidência da República, das Regiões Autónomas e das Assembleias Legislativas Regionais.

O Tribunal de Contas continua a receber e a verificar as contas que lhe são anualmente prestadas, agora por mais de 6 mil entidades, fazendo-o hoje de forma radicalmente diferente. Por um lado, as contas são hoje submetidas eletronicamente e os processos de verificação incluem métodos de exploração automática da informação nelas inserida. Por outro lado, as contas já não são, elas próprias, objeto de julgamento, como sucedia em 1974. Hoje, as contas

¹¹ Vide <https://www.eca.europa.eu/en>

são objeto de um juízo sobre a sua integralidade e fiabilidade, sendo as infrações financeiras que eventualmente nelas se detetem identificadas e comunicadas ao Ministério Público, para prosseguimento no âmbito de um processo autónomo de efetivação de responsabilidades.

A separação do processo de contas e do processo de responsabilização permite que o processo de verificação da conta seja concluído independentemente do processo de responsabilização, conduz à focalização da responsabilização na conduta do responsável e garante a observância do princípio constitucional de separação entre a investigação e o julgamento.

Ma, sobretudo, foram, entretanto, explicitamente aditados à competência do Tribunal de Contas os poderes de realização de auditorias.

Estas transformaram-se no método privilegiado de controlo financeiro, podendo incidir sobre entidades, temas, programas, projetos, sistemas, atividades, etc. Para além das menções referidas noutros preceitos, nos termos do artigo 55.º da Lei n.º 98/97 *“O Tribunal pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro”*.

Entre outros aspetos, a seguir referidos, esta área de competência transforma radicalmente a atuação do Tribunal de Contas, que passa a ter a iniciativa e a escolha das ações de controlo que realiza, ao invés de estar limitado a ações obrigatórias ou à análise dos processos que recebe.

4. Maior amplitude do tipo de controlo do Tribunal de Contas

A abrangência da atuação de controlo do Tribunal de Contas não se expandiu apenas quanto ao universo de entidades e quanto ao tipo de atividades, tendo-se operado uma importante evolução no próprio conteúdo da verificação realizada.

Antes do 25 de abril de 1974 e mesmo para além desse período, o mandato do Tribunal de Contas incluía apenas a verificação da regularidade contabilística das contas e da legalidade das operações sujeitas ao controlo.

Este tipo de verificação, sendo importante, não esgota as necessidades de controlo que hoje se verificam, em termos dos princípios e regras aplicáveis e das próprias expectativas sociais e dos cidadãos. Numa altura em que os administradores de fundos públicos apenas podiam geri-los de acordo com as detalhadas regras aplicáveis justificava-se que a verificação das suas operações se centrasse na conformidade com essas regras. No entanto, hoje existe uma liberdade considerável na administração dos dinheiros, valores e bens públicos e está consagrada uma gestão por objetivos, estando também muitas das entidades envolvidas nessa gestão sujeitas a regimes de direito privado, quando não sendo mesmo entidades privadas.

Por outro lado, todos os agentes económicos e sociais querem hoje que a operação financeira pública seja, não apenas legal, mas também uma “boa” operação, que seja eficiente, suscetível de alcançar os objetivos, produtiva, que provoque os impactos financeiros e extra financeiros

desejados, que realize os direitos dos cidadãos, que seja justa, que respeite a equidade intergeracional, que seja financeira e ambientalmente sustentável, etc ¹².

Como já afirmava a Declaração de Lima da INTOSAI em 1977, no seu ponto 4, a tarefa tradicional das instituições superiores de controlo financeiro é auditar a legalidade e regularidade da gestão financeira e contabilística, mas, para além desse tipo de verificação, cuja importância se mantém, há um outro tipo de auditoria igualmente importante (a auditoria de desempenho). No seu dizer, a finalidade deste tipo de controlo é verificar o desempenho, a economia, a eficiência e a efetividade da administração pública, abrangendo não apenas operações financeiras específicas, mas também todas as atividades governamentais, inclusive os seus sistemas organizacionais e administrativos.

Embora esta possibilidade tenha demorado um tempo considerável a ser expressamente consagrada, hoje está claro que compete também ao Tribunal de Contas “*apreciar (...) a economia, eficácia e eficiência (...) da gestão financeira (...), incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno*”¹³. Esta amplitude é também inerente ao facto de poder, nos termos legais, desenvolver auditorias de qualquer tipo ou natureza.

Só assim se consegue concretizar que o controlo financeiro do Tribunal de Contas contribua, não apenas para a verdade e responsabilidade, mas também para a *qualidade* nas finanças públicas. Só assim se permite que se avalie se as mesmas prosseguem efetivamente o interesse público e se providenciam os necessários serviços públicos.

Esta abrangência dita que o Tribunal de Contas faça incursões e congrege saberes em novas matérias, sejam elas médicas ou de engenharia, éticas, ambientais ou informáticas. Refira-se que, num contexto de transformação digital e crescente integração da inteligência artificial na gestão e governo público, o controlo tende progressivamente a dever focar-se, também ou principalmente, nos sistemas informáticos e nos algoritmos que produzem as decisões com relevância financeira bem como a informação correspondente, seja ela técnica, administrativa, financeira ou contabilística.

Acresce que, enquanto em 1974 a análise do Tribunal de Contas incidia basicamente sobre a informação que lhe era remetida, em regra após o encerramento dos exercícios financeiros, hoje o Tribunal acede à informação necessária às suas ações de controlo em qualquer momento e também por sua iniciativa.

As próprias ações de fiscalização podem exercer-se previamente, concomitantemente ou após a concretização das ações fiscalizadas¹⁴, assim se abrindo espaço para que a fiscalização seja mais oportuna e relevante.

¹² Cfr, por mero exemplo, https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20398/1/Tese_Carla%20Sofia%20Dantas%20Magalh%C3%A3es.pdf

¹³ Cfr, designadamente, artigos 5.º, n.º 1, alínea f), 2.º, n.º 3, 54.º, n.º 3, alínea h) e 55.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na sua redação atual quando pertinente.

¹⁴ Cfr, designadamente, o artigo 49.º da Lei n.º 98/97.

5. Orientação da atividade do Tribunal de Contas para a sociedade

O controlo financeiro externo é independente dos órgãos de governo e de gestão, produzindo informação que deve ser acessível aos “acionistas” de uma sociedade, de modo a que estes tenham uma garantia não enviesada de que a informação que recebem dos órgãos executivos é verdadeira e total.

Os órgãos que o precederam e o Tribunal de Contas foram historicamente evoluindo para um grau razoável de independência e poder, a fim de, designadamente, terem autoridade perante as restantes estruturas do Estado. Mas a disponibilização à sociedade do acesso necessário à informação, para que esta efetive o seu “*direito certo*” à exatidão de contas e à “boa” gestão financeira, só foi verdadeiramente aperfeiçoada após a revolução de 1974.

É certo que, nessa altura, já o Tribunal de Contas enviava ao parlamento e fazia publicar o seu parecer anual sobre as contas do Estado. No entanto, as suas decisões em matéria de julgamento de contas eram, no essencial, emitidas no quadro de cada processo e notificadas aos nele envolvidos, não sendo, em regra, do conhecimento público.

Hoje, está consagrado na lei e no regulamento do Tribunal de Contas o princípio da publicidade das suas decisões e relatórios¹⁵. O regulamento afirma que o Tribunal “*define uma estratégia de comunicação, adequada ao cumprimento do seu mandato, com observância dos princípios da transparência, da prestação de contas e da proteção de dados pessoais, designadamente através da divulgação do resultado dos seus relatórios, decisões e demais atos em tempo oportuno*”.

Todos os documentos aprovados e demais informação relevante estão, hoje, publicados na página da *Internet* do Tribunal¹⁶.

O n.º 4 do artigo 9.º da Lei n.º 98/97 prevê expressamente que o Tribunal pode decidir a difusão dos seus relatórios através de qualquer meio de comunicação social¹⁷ e o n.º 2 do artigo 11.º da mesma lei refere que ele coopera “*em matéria de informações, em ações de formação e nas demais formas que se revelem adequadas, com os restantes órgãos de soberania, os serviços e entidades públicas, as entidades interessadas na gestão e aplicação de dinheiros, bens e valores públicos, a comunicação social e ainda com as organizações cívicas interessadas, em particular as que promovam a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos contribuintes, procurando, em regra através dos seus serviços de apoio, difundir a informação necessária para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos, tanto nacionais como comunitários*”.

Portanto, só hoje se pode afirmar que o Tribunal de Contas é uma importante garantia de transparência financeira.

A relação com o parlamento, enquanto órgão de soberania que assegura a representação dos cidadãos, foi também objeto de significativo aprofundamento.

¹⁵ Cfr. artigos 9.º da Lei n.º 98/97 e 13.º do Regulamento do Tribunal de Contas, publicado em *Diário da República* e disponível em https://www.tcontas.pt/pt-pt/MenuSecundario/Noticias/Documents/Regulamento%20do%20Tribunal%20de%20Contas%20-%20DR_8_1_2024.pdf

¹⁶ Vide <https://www.tcontas.pt/>

¹⁷ Após comunicação às entidades interessadas.

A Assembleia da República é destinatária dos pareceres anuais sobre as contas do Estado, dos relatórios das auditorias por ela solicitadas e do relatório de atividades do Tribunal de Contas.

Mas, para além disso, o n.º 2 do referido artigo 11.º prevê que o Tribunal de Contas “*pode ser solicitado pela Assembleia da República a comunicar-lhe informações, relatórios ou pareceres relacionados com as respetivas funções de controlo financeiro, nomeadamente mediante a presença do Presidente ou de relatores em sessões de comissão (...)*”.

Por outro lado, o n.º 5 do artigo 75.º da Lei de Enquadramento Orçamental¹⁸ estipula que a Assembleia da República pode solicitar ao Tribunal de Contas informações técnicas relacionadas com as respetivas funções de controlo financeiro, relatórios intercalares e pareceres sobre os resultados do controlo da execução do Orçamento do Estado ao longo do ano, bem como quaisquer informações técnicas ou esclarecimentos necessários ao controlo da execução orçamental ou à apreciação do Orçamento do Estado e do parecer sobre a Conta Geral do Estado.

O Tribunal de Contas é ainda ouvido no âmbito da discussão parlamentar da proposta de lei do Orçamento do Estado, nos termos do n.º 6 do artigo 38.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

O parlamento pode solicitar ao Tribunal de Contas a realização de auditorias¹⁹, sendo que o Tribunal tem também ouvido a Assembleia da República no âmbito do planeamento das suas ações de controlo, de modo a nele considerar as respetivas expectativas.

Refira-se que as expectativas dos cidadãos estão também presentes na atividade do Tribunal de Contas, através da receção das suas denúncias e comunicações e da realização de eventuais ações de controlo ou responsabilização na sequência das mesmas.

Estas mudanças são sintomáticas de um importante reforço da democraticidade do controlo financeiro.

6. Seletividade das ações de controlo

O significativo alargamento das atividades de controlo financeiro do Tribunal de Contas determinou que, para que ele possa fazer face à quantidade e diversidade de poderes que hoje detém e possa maximizar os seus recursos e o impacto da sua ação, se procedesse à aplicação de um princípio de seletividade e à sofisticação do seu sistema de planeamento das ações de controlo.

De acordo com o previsto nos artigos 36.º e seguintes da Lei n.º 98/97 e em preceitos regulamentares densificadores, o Tribunal de Contas define, num plano estratégico trienal e em programas de fiscalização anuais, as suas prioridades de controlo, as entidades a fiscalizar e as ações de fiscalização a realizar.

As escolhas são feitas de acordo com fundamentos claros, assentes em análises de risco, sendo utilizados os critérios referidos na alínea a) do artigo 40.º da Lei n.º 98/97 para todas as modalidades de controlo que o consintam: “*critérios e práticas correntes de auditoria*” visando “*conseguir uma adequada combinação entre amostragem e risco financeiro, a prioridade do*

¹⁸ Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro e respetivas alterações.

¹⁹ Cfr. artigos 5.º, n.º 1, alínea g), e 55.º, n.º 1, da Lei n.º 98/97, e 71.º, n.º 3, da Lei de Enquadramento Orçamental.

controlo das contas mais atuais, com maiores valor e risco financeiro, e a garantia de que todos os serviços e organismos sejam controlados pelo menos uma vez em cada ciclo de quatro anos”.

Na elaboração dos programas de fiscalização são consideradas as ações recorrentes e obrigatórias (como é o caso dos pareceres anuais sobre as contas do Estado, das Regiões Autónomas ou de outros órgãos de soberania), os pedidos de auditoria da Assembleia da República ou do Governo, as ações de fiscalização de outros órgãos de controlo, as denúncias recebidas e a articulação com instituições de controlo financeiro de outros países²⁰.

A eventual subjetividade e/ou pressão externa sobre esta seletividade é mitigada por vários instrumentos, designadamente a independência e autonomia institucional, as regras e fundamentos da programação, as garantias de independência e imparcialidade dos membros do Tribunal, e, em especial, a colegialidade de todas as decisões.

7. Referencial técnico das ações de controlo

No período pós-25 de abril e, em especial, na sequência das reformas legislativas já acima referidas que introduziram significativas alterações no mandato de controlo financeiro do Tribunal de Contas, foi necessário aperfeiçoar também o referencial técnico das ações de controlo.

Esse referencial é importante num contexto de verificação da legalidade e da regularidade contabilística, em especial quanto à seleção dos sistemas e operações a analisar, a fim de fundamentar adequadamente o juízo a proferir, muito embora os critérios sejam relativamente claros, uma vez que constam das regras aplicáveis.

Mas torna-se especialmente relevante e sensível no quadro de auditorias do desempenho, em que os critérios não são tão claramente definidos e em que há uma margem natural para a subjetividade das apreciações ou, até, para a invasão do espaço e limites da separação de poderes.

Nestes domínios, o Tribunal de Contas tem aperfeiçoado os seus métodos de controlo, recorrendo às normas e boas práticas internacionais, intervindo em vários dos comités da INTOSAI que emitem normas internacionais de auditoria pública e respetivas notas e orientações de implementação e participando em inúmeras ações internacionais de intercâmbio de experiências, práticas de controlo e avaliação entre pares.

O Tribunal tem investido e necessita de continuar a investir fortemente no recrutamento, formação e especialização do seu pessoal de apoio técnico, designadamente no âmbito dos novos domínios de apreciação, sendo igualmente importante a aprovação de manuais de procedimentos de verificação e auditoria. Para o efeito, o Tribunal de Contas dispõe de uma Comissão de Normas de Auditoria e de manuais de controlo.²¹

²⁰ O Tribunal de Contas realiza ações de controlo conjuntas ou articuladas com instituições congéneres de outros países, por exemplo no domínio do ambiente ou do financiamento europeu. Vide, por exemplo, [https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-isc/Documents/2022/Joint Report on Management of Plastic Waste in Europe.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-isc/Documents/2022/Joint%20Report%20on%20Management%20of%20Plastic%20Waste%20in%20Europe.pdf) ou [https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-isc/Documents/2023/relatorio conjunto tce tcp.pdf](https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-isc/Documents/2023/relatorio_conjunto_tce_tcp.pdf)

²¹ Vide, nomeadamente, <https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/Pages/Normas-e-Orientacoes-do-Tribunal-de-Contas.aspx>

Os programas e critérios de auditoria são peças centrais para garantir a objetividade das análises. São definidos para cada caso e integram o padrão de desempenho relativamente ao qual a atividade auditada será comparada. Essa comparação sustentará os juízos emitidos.

Os critérios de auditoria constam dos relatórios e podem ser de vária natureza.

Muitos constam da lei²² ou devem ser estabelecidos no quadro dos próprios instrumentos de definição das políticas ou programas públicos. Vide, em especial, os artigos 19.º, 45.º e 48.º da Lei de Enquadramento Orçamental, quanto à obrigatoriedade de definição dos objetivos e dos indicadores “*que permitam a avaliação dos programas*”. Refira-se que o Tribunal tem recorrentemente criticado a falta ou inconsistência destes objetivos e indicadores.

Outros resultam de acordos internacionais²³. Designadamente em matéria de estabilidade orçamental, de objetivos ambientais ou de desenvolvimento sustentável, o Estado tem-se comprometido com objetivos, metas e ações, que o Tribunal de Contas usa, frequentemente, como padrão de avaliação²⁴.

Em casos de maior flexibilidade, é possível construir padrões de comparação com base em recomendações internacionais, trabalhos científicos ou *benchmarks*, que sustentem a definição de boas práticas.

É também possível utilizar modelos matemáticos para apreciações de eficiência, como o *Data Envelopment Analysis*²⁵.

No domínio da auditoria de desempenho, as principais ideias chave são as seguintes:

- Todas as conclusões e recomendações devem derivar de factos observados e documentados.
- Todos os juízos e apreciações devem sustentar-se em critérios técnicos e estar tecnicamente fundamentados. Não podem consistir em meras opiniões.
- O Tribunal de Contas deve pronunciar-se sobre as condições de execução e sobre a realização dos objetivos politicamente definidos e não sobre as escolhas e objetivos primários, ainda que se deva ter em conta a eventual compatibilidade com compromissos e metas que lhes sejam superiores.
- O foco do controlo do Tribunal é o da função administrativa ou de gestão, a qual não está ao mesmo nível (primário) da função política e legislativa, encontrando-se subordinada a princípios e regras gerais, de onde podem derivar variados critérios de auditoria.

Um importante mecanismo para prevenir eventuais subjetividades é o contraditório, que o Tribunal de Contas deve sempre aplicar.

²² Exemplos: artigos 18.º e 52.º da Lei de Enquadramento Orçamental ou 32.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

²³ Designadamente em matéria de estabilidade orçamental, de objetivos ambientais ou de desenvolvimento sustentável, o Estado tem-se comprometido com objetivos, metas e ações.

²⁴ Vide, por exemplo, a apreciação feita quanto à implementação dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, acordados no âmbito da Agenda 2030 das Nações Unidas, em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/relatorios-oac/Documents/2023/rel-oac002-2023-2s.pdf>

²⁵ Cfr., por exemplo, <https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/2799/1/DEA%20Introduction.pdf>

Nos termos do artigo 13.º da Lei n.º 98/97, “nos casos sujeitos à sua apreciação, o Tribunal de Contas ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro”, “a audição faz-se antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação” e “as alegações, respostas ou observações dos responsáveis são referidas e sintetizadas ou transcritas nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem, devendo ser publicados em anexo, com os comentários que suscitem, no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, e podendo ainda ser publicados em anexo a outros relatórios, quando o Tribunal o julgar útil”.

E, por último, embora não menos importante, vigoram os princípios da revisão e da colegialidade. As equipas de auditoria são sempre compostas por mais de um elemento, o seu trabalho está sujeito a vários níveis de revisão e, salvo nas Secções Regionais, todos os relatórios de controlo são decididos colegialmente.

Refira-se, ainda, que os procedimentos do Tribunal de Contas asseguram uma intervenção permanente do Ministério Público, designadamente através da sua presença nas sessões e de vista e notificação dos relatórios aos respetivos representantes, assim se permitindo uma ação fiscalizadora do mesmo sobre a ação do Tribunal.

8. Desafios

Muitos são os desafios para que o Tribunal de Contas continue a oferecer à sociedade, aos cidadãos e aos seus representantes garantias de “*contas certas por direito certo*”. Destaco os seguintes.

Por um lado, a necessidade de mudar para ser verdadeiramente relevante.

Os Tribunais de Contas e instituições congéneres surgiram para assegurar a exatidão das contas e a sua transparência. Hoje, a tecnologia, a disponibilização permanente e rápida de informação *on line* e os *media* cumprem, frequentemente, essa função. Isso permite e exige que as instituições de controlo desenvolvam outras atividades mais úteis, em que se pode incluir, por exemplo, a análise sobre a fiabilidade da informação publicamente disponibilizada.

Essas circunstâncias também colocam desafios quanto ao tempo em que são completadas e divulgadas as ações de controlo. O frenesim mediático tem levado à desatualização rápida de ações em curso ou à opção pela realização de ações “relâmpago”²⁶, quase sempre meramente factuais. Relativamente a estas ações, deve cuidar-se que tenham suporte técnico acrescentado relativamente à informação jornalística.

Dir-se-ia que as instituições como o Tribunal de Contas ainda estão à procura da melhor resposta para este tempo em que cada cidadão se transforma facilmente num auditor da gestão pública com os dados abertos a que tem acesso no seu telemóvel.

Nesse contexto, em que releva a rápida evolução para uma sociedade digital com uma forte componente de Inteligência Artificial, os desafios são bastante disruptivos²⁷. Creio que a

²⁶ Cfr. <https://english.rekenkamer.nl/about-the-netherlands-court-of-audit/what-we-do/innovation-in-audit/focus-investigations>, <https://www.ccomptes.fr/fr/documents/63845>

²⁷ Vide, por exemplo, <https://medium.com/@sutthisun/using-artificial-intelligence-in-supreme-audit-institutions-to-combat-corruption-d5f3617d6b55>, <https://intosaijournal.org/journal-entry/artificial->

transformação digital mudará completamente o Tribunal de Contas, no seu próprio mandato, na forma como o deve executar, nas atividades que desenvolverá, nas capacidades que precisa e na sua própria estrutura e funcionamento.

O Tribunal de Contas tem em execução um plano estratégico de transformação digital, focado nas tarefas e nos imperativos mais próximos de usar o melhor possível a informação de que já dispõe e de modificar os seus próprios processos de controlo, automatizando-os. No plano da sua atividade atual é possível fazer muitíssimo. A tecnologia pode substituir muitas das tarefas de auditoria. A submissão eletrónica de contas e de informação, já em curso, permitem a sua verificação automática e cruzamento, ampliando o número de entidades e operações verificadas e uma seleção mais fina e mais focada daquelas que necessitam de auditoria e trabalho de campo.

Mas, mais do que aprofundar a sua informatização, o Tribunal de Contas terá de acompanhar devidamente a transformação digital das entidades e dos processos que fiscaliza, que se antevê muito rápida. Nesse percurso, poderemos chegar rapidamente a um futuro em que toda a informação com que trabalha e as próprias decisões que audita não sejam fruto de atividades humanas mas antes de programas e algoritmos que auto evoluem. O controlo do Tribunal de Contas poderá ter de vir a ser, em breve e principalmente, um controlo de sistemas e programas informáticos, a fim de apurar da sua governação e controlo, da fiabilidade da informação que produzem e da sua conformidade com princípios de justiça, ética e interesse público.

Nessa evolução terá papel de relevo a questão da responsabilização pelas decisões administrativas e financeiras e pelos respetivos efeitos.

Quem deverá ser responsabilizado pelos resultados eventualmente nefastos de políticas essencialmente geridas com base em sistemas informático inteligentes e autónomos? Como se assegurará o “direito certo” a essa responsabilização?

