

# MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM

Conta anual – 2015

PROCESSO n.º 1316/2015

RELATÓRIO N.º 6/2018







RELATÓRIO SÍNTESE DE VERIFICAÇÃO INTERNA DE CONTAS

---

MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM

Conta anual – 2015

PROCESSO n.º 1316/2015

DECISÃO:

**RECUSA DE  
HOMOLOGAÇÃO**

Lisboa, setembro de 2018

# PROMOVER A VERDADE, A QUALIDADE E A RESPONSABILIDADE NAS FINANÇAS PÚBLICAS.

EQUIPA TÉCNICA (Composição a 31.12.2017):

Ana Maria Bento – Auditora-Coordenadora

Telmo Marques Mendes – Auditor-Chefe

Jorge Viegas - Auditor

Marina Camacho – Técnica Verificadora Superior

Vera Figueiredo – Técnica Verificadora Superior

---

O Tribunal de Contas tem por missão fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, julgar as Contas que a Lei manda submeter-lhe, emitir parecer sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas, apreciar a gestão financeira pública, efetivar as responsabilidades financeiras e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas pela Lei. Em 2017 emitiu parecer sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas, da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas Regionais, concluiu 78 auditorias e verificações externas de contas, decidiu sobre 723 processos de verificação interna de contas e controlou 3.538 processos de visto em sede de fiscalização prévia. O Tribunal de Contas controlou 228.500 milhões de euros.

Para mais informação sobre a ação do Tribunal de Contas no ano de 2017, consultar *Relatório de atividades e contas 2017* em [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)

# VERIFICAÇÃO INTERNA DE CONTAS

## — RELATÓRIO —

### INTRODUÇÃO

Nos termos do art.º 53 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), foi realizada a verificação interna das contas da **MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM** relativas ao exercício anual findo em **31 de dezembro de 2015**, prestadas ao Tribunal de Contas ao abrigo da al. o) do n.º 1 do art.º 51 da LOPTC e da Instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção do Tribunal de Contas publicada no Diário da República, 2.ª série — N.º 227, de 22 de novembro de 2013.

O presente relatório, preparado e emitido em conformidade com o Despacho n.º 02-EC/2015, de 20 de fevereiro, integra os resultados dos procedimentos de verificação interna de contas, os quais constituem uma base para a decisão sobre a respetiva homologação de contas pela 2ª Secção do Tribunal.

Os procedimentos de verificação incidiram sobre as demonstrações financeiras que compreendem o **balanço** (que evidencia um total de **10.531.829,48 euros** e um **capital próprio** de **10.434.602,37 euros**, incluindo um **resultado líquido** de **2.910,48 euros**), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio, a demonstração dos fluxos de caixa e, ainda, o correspondente anexo.

Adicionalmente, para efeitos da presente verificação interna de contas, foi apreciada a demais informação remetida no âmbito do processo de prestação de contas, tendo-se tomado em consideração as matérias previstas na Instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção, nomeadamente as relativas a empréstimos, locação financeira, renegociação, transmissão ou sub-rogação de dívida comercial, dívidas em mora, derivados para cobertura de riscos financeiros, passivos e ativos contingentes, benefícios obtidos e concedidos, relações financeiras com entidades participantes e outras empresas locais, regularidade da situação contributiva perante a administração fiscal e a segurança social, compromissos financeiros para exercícios futuros e administração e fiscalização da sociedade.

As demonstrações financeiras foram preparadas ao abrigo do referencial contabilístico aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho - Sistema de Normalização Contabilística.

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM integra a lista das entidades que compõem o setor das administrações públicas, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, relevante para o exercício de 2015, divulgada pela autoridade estatística nacional. Configura, nestes termos, uma entidade pública reclassificada, nos termos do n.º 4 do art.º 2.º da Lei de Enquadramento Orçamental, aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

São parte integrante do presente Relatório o Anexo I - *Relatório Desenvolvido relativo às Bases para a decisão de recusa de homologação*, onde foram objeto de análise as alegações, respostas e observações dos responsáveis e, nos aspetos pertinentes, comentadas, transcritas ou sumariadas, constando as mesmas na Íntegra no Anexo II – *Exercício do contraditório*, ao abrigo do disposto n.º 4 do artigo 13º da LOPTC, a fim de dar expressão plena ao princípio do contraditório.

## **DEVERES E OBRIGAÇÕES DO ÓRGÃO DE GESTÃO**

Constituem deveres e obrigações dos membros do Conselho de administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM:

- A prestação ao Tribunal das contas relativas ao exercício de 2015 nos termos do disposto nos artigos 51.º, n.º 1, alínea o) e 52.º da LOPTC;
- A organização, documentação e apresentação das contas de acordo com as determinações constantes da Instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção;
- A preparação de demonstrações financeiras e demais elementos exigidos na Instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção, que apresentem de forma verdadeira e apropriada a realidade financeira da empresa local, incluindo a sua situação patrimonial, o resultado das suas operações, as alterações no seu capital próprio e os fluxos de caixa ocorridos no período de relato financeiro;
- A aplicação continuada de políticas e critérios contabilísticos apropriados na preparação das demonstrações financeiras, em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística e em particular com as normas contabilísticas e de relato financeiro;
- A adoção de medidas adequadas a fim de garantir a implementação, o desenvolvimento de melhorias e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para a prevenção e deteção de erros, ilegalidades ou irregularidades suscetíveis de afetar o relato financeiro, as transações que lhes estão subjacentes e a restante informação contida nas contas prestadas ao Tribunal;

- Divulgação de qualquer facto relevante para a compreensão do relato financeiro e demais informação prestada ao Tribunal de Contas, suscetível de influenciar a atividade, resultados, situação patrimonial da empresa local e a regularidade financeira e legalidade das operações realizadas.

O órgão de gestão subscreveu a declaração de responsabilidade a que se refere a Resolução nº 44/2015- 2ª Secção, publicada em diário da República, 2.ª série, n.º 231, de 25 de novembro de 2015, por via da qual confirmou as enunciadas responsabilidades, bem como as relativas à identificação das partes em relação de dependência e respetivos saldos, à não omissão de acordos relativos a instrumentos de financiamento direto ou indireto, ao respeito pelas normas da contratação pública aplicáveis, ao cumprimento pontual e tempestivo dos acordos e contratos com terceiros e ainda à responsabilidade pela publicitação das contas de acordo com as disposições legais e a sua comunicação às entidades competentes.

As contas objeto de verificação foram prestadas e subscritas por **Hilário Manuel Afonso, José Custódio Domingues e Fátima Alexandra Faria da Costa**, membros do Conselho de administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM.

## ÂMBITO E PROCEDIMENTOS DE VERIFICAÇÃO

A verificação interna de contas abrange a análise e conferência da conta para demonstração numérica das operações realizadas, com evidência dos saldos de abertura e de encerramento.

O propósito dos exames realizados é o da obtenção de um nível de segurança limitada acerca da fiabilidade da informação divulgada e apresentada ao Tribunal de Contas e da legalidade e regularidade das operações subjacentes.

Os procedimentos e técnicas de verificação foram realizados de acordo com o Despacho n.º 02-EC/2015, de 20 de fevereiro, e com o *roteiro de procedimentos de verificação interna de contas* aprovado para o setor empresarial local, em conformidade com os princípios, normas e metodologias adotados pelo Tribunal e estabelecidos no artigo 128.º do Regulamento do Tribunal<sup>1</sup>, e no seu *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais*. Tomaram-se ainda em consideração as normas internacionais de referência, designadamente as ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*) e as ISRE (*International Standard on Review Engagements*), bem como os manuais de boas práticas da IFAC – *International*

---

<sup>1</sup> Publicado no Diário da República n.º 33/2018, II Série, de 15 de fevereiro de 2018, aprovado pelo Plenário Geral, em reunião de 24 de janeiro de 2018

*Federation of Accountants*, em particular o *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Volume III.

A verificação interna de contas incidiu, fundamentalmente, sobre os seguintes aspetos:

1. Análise e conferência da demonstração de fluxos de caixa para demonstração numérica das operações realizadas que integram os recebimentos e pagamentos do exercício, com evidência dos sados de abertura e de encerramento, para efeitos do determinado no art.º 53.º da LOPTC;
2. Análise da informação financeira e outra informação prestada ao abrigo da Instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção, no sentido de apreciar se existem evidências de que as contas podem não ser completas, verdadeiras, atuais, objetivas nem a respetiva informação ser consistente entre si e, conseqüentemente, impedir a adequada compreensão da posição financeira, dos resultados obtidos e das alterações ao capital próprio da empresa local;
3. Identificação das principais operações subjacentes às contas, incluindo transações não usuais e de grande significado, quando existam, a fim de concluir sobre a inexistência de evidências de que possam estar afetadas por ilegalidades ou irregularidades;
4. Verificação sobre a adequação das políticas contabilísticas adotadas, bem como a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias e a consistência da sua aplicação;
5. Apreciação sobre a efetividade de procedimentos de controlo interno, incluindo os relevantes para a fiabilidade das contas;
6. Apreciação quanto ao uso do pressuposto da continuidade tendo em consideração, entre outros requisitos, os relativos à dissolução, integração, fusão e internalização previstos no capítulo VI da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

Os trabalhos de verificação realizados proporcionaram a recolha de evidências suficientes e apropriadas à expressão da conclusão formulada no presente relatório, pelo que, nesta medida, **constituem uma base adequada e aceitável** para a decisão a proferir pela 2ª Secção do Tribunal, sobre a homologação da verificação interna de contas, conforme previsto no n.º 3 do art.º 53.º da LOPTC.

## CONTRADITÓRIO

No âmbito do exercício do contraditório, consagrado nas normas constantes dos artigos 13º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto, e nos termos dos Despachos Judiciais de Contraditório, de 29 de dezembro de 2017 e de 15 de janeiro de 2018, foram notificados os seguintes responsáveis para, querendo, se

pronunciarem sobre o Relato Síntese de Verificação Interna de Contas e respetivo Relatório Desenvolvido anexo, relativo às *Bases para a decisão de recusa de homologação*:

- Os membros do Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, em funções no exercício de 2015 e responsáveis pela prestação da respetiva conta ao Tribunal: O presidente, Hilário Manuel Afonso e os vogais Fátima Alexandra Faria da Costa e José Custódio Domingues.
- A Sociedade de Revisores Oficiais de Contas que certificou as contas relativas ao exercício de 2015 da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM: João Araújo & António Oliveira – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda, representada por João Luís Almeida Mendes de Araújo.
- Os atuais Presidentes da Assembleia Municipal e da Câmara Municipal de Melgaço: Maria de Fátima Teixeira Pereira Esteves e Manoel Batista Calçada Pombal, respetivamente.
- Os atuais membros do Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM: O presidente, José Adriano Esteves Lima e os vogais José Custódio Domingues e José Custódio Domingues.

Todos os responsáveis citados exerceram o seu direito de resposta. As respetivas alegações constam, na íntegra, do Anexo II, tendo sido objeto de análise e, quando considerado pertinente, foram transcritas ou sumariadas em *letra itálica e de cor diferente* no presente Relatório Síntese e no Relatório Desenvolvido relativo às *Bases para a decisão de recusa de homologação*.

Os responsáveis, sem exceção, manifestaram adesão à pronuncia enviada pelo atual Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, na qual se exprime o “*empenho e transparência na colaboração com o Tribunal de Contas, com vista à melhoria contínua dos procedimentos (...) e conformidade com as regras legais e regulamentares aplicáveis*” e “*a sua firme intenção de acatar e executar todas as recomendações (...) tendo obtido o mesmo compromisso por parte das outras entidades implicadas nesse propósito, designadamente os órgãos executivos e deliberativos do (...) Município de Melgaço*”.

No âmbito das mesmas alegações e no que respeita à qualificação de receitas enquanto prestações de serviços ou subsídios à exploração, os atuais membros do conselho de administração afirmam que “*sem prejuízo de se aceitar que a formalização de tais receitas não pode ser feita por via de contrato-programa (o que será prontamente corrigido), ainda assim tais receitas, pelo menos não na sua totalidade, não devem ser qualificadas enquanto*

*subsídios à exploração*". Também o Revisor Oficial de Contas aderiu a esta posição, tendo acrescentado ainda alguns esclarecimentos que julgou pertinentes.

Os argumentos a este respeito apresentados encontram-se sintetizados e apreciados no Relatório Desenvolvido relativo às *Bases para a decisão de recusa de homologação* (Anexo I) e foram considerados para efeitos da emissão de um juízo sobre as contas em apreço.

## DEMONSTRAÇÃO NUMÉRICA DAS OPERAÇÕES

A análise e conferência da conta foram feitas tendo presente o disposto no n.º 2, do art.º 53, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto e ainda o disposto no Despacho n.º 02-EC/2015 - Verificação Interna de Contas de Gerência e de Demonstrações Financeiras das Entidades Contabilísticas do Sector Local, de 20 de fevereiro de 2015.

A demonstração numérica das operações patrimoniais e dos fluxos de caixa é a que seguidamente se apresenta:

### DA SITUAÇÃO PATRIMONIAL

| DESCRIÇÃO              | ATIVO          |                   | CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO |                   |
|------------------------|----------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
|                        | Débito         | Crédito           | Débito                    | Crédito           |
| Saldo a 01.01          | 10 638 974     |                   | 10 638 974                |                   |
| Movimentos a adicionar | 51 605         |                   | 2 910                     |                   |
| <b>Total</b>           | <b>Débito</b>  | <b>10 690 579</b> | <b>Crédito</b>            | <b>10 641 885</b> |
| Movimentos a subtrair  | 158 750        |                   | 110 055                   |                   |
| Saldo a 31.12          | 10 531 829     |                   | 10 531 829                |                   |
| <b>Total</b>           | <b>Crédito</b> | <b>10 690 579</b> | <b>Débito</b>             | <b>10 641 885</b> |

### DOS FLUXOS DE CAIXA

| DESCRIÇÃO     | SALDOS E FLUXOS DE CAIXA(a) |                |
|---------------|-----------------------------|----------------|
|               | Débito                      | Crédito        |
| Saldo a 01.01 | 35 174                      |                |
| Recebimentos  | 738 564                     |                |
| <b>Total</b>  |                             | <b>773 738</b> |
| Pagamentos    | 755 886                     |                |
| Saldo a 31.12 | 17 852                      |                |
| <b>Total</b>  | <b>crédito</b>              | <b>773 738</b> |

Fonte: Balanço, balancete geral analítico e reconciliação entre o balanço e o balancete preparada pela empresa local.

## **BASES PARA A DECISÃO DE RECUSA DE HOMOLOGAÇÃO**

As irregularidades e a limitação de âmbito aos trabalhos realizados que circunstanciadamente se identificam em anexo ao presente relatório constituem bases para a decisão de recusa de homologação e respeitam às situações que seguidamente se sintetizam:

1. Não conformidade na classificação e na divulgação de rendimentos: prestações de serviços

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, reconhece no exercício de 2015 rendimentos decorrentes de contrato-programa celebrado com o município acionista, relativos à utilização de equipamentos desportivos, no montante de € 443.985 e divulga no respetivo anexo às demonstrações financeiras parte dos referidos rendimentos, na quantia de € 252.684.

As transações estabelecidas entre a empresa local e o município acionista não se abrigam num quadro próprio de uma relação comercial e não reúnem os requisitos necessários à qualificação de *prestações de serviços* ou de *atividade mercantil* na aceção constante do SNC, da Lei n.º 50/2012 e do SEC<sub>2010</sub>, em resultado da fixação de critérios de remuneração da empresa não compatíveis com a formação de preços em mercado, da ausência de título jurídico adequado à prestações de serviços e da prossecução pela empresa local de uma atividade concreta que foi determinada no contexto de uma relação administrativa com o acionista público.

As irregularidades contabilísticas relativas à classificação de rendimentos enquanto prestações de serviços (na quantia de € 443.985) e à correspondente divulgação de transações com partes relacionadas (na quantia de € 252.684) afetam com significado o relato financeiro do exercício de 2015 e o pressuposto sobre a continuidade das operações (vd. ponto 2).

E nesta medida qualificam-se como relevantes, quer pela materialidade subjacente às distorções contabilísticas identificadas, quer pela respetiva natureza, com o sentido que é atribuído no Manual de Auditoria – Princípios fundamentais e no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas e também na Estrutura Conceptual do SNC às expressões relevância, materialidade e natureza da informação.

As demonstrações financeiras da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM não apresentam uma imagem verdadeira nem apropriada da situação financeira e não constituem, nesta medida, uma base adequada para efeitos de apuramento da estabilidade orçamental e da dívida pública nos termos do Sistema Europeu de Contas Nacionais e

Regionais, nas condições estabelecidas para o respetivo subsector institucional. Não são fiáveis nem úteis à eventual tomada de decisão dos respetivos utilizadores.

## 2. Restrição à adoção do pressuposto de continuidade das operações

As irregularidades na classificação contabilística de rendimentos, referidas no anterior ponto 1, afetam com significado as rubricas relevantes para aferir a posição da empresa face às situações previstas nas alíneas a) e b), do n.º 1 do art.º 62.º da Lei n.º 50/2012. Com efeito, também os exercícios de 2013 e 2014 se encontram afetados por irregularidades da mesma natureza, na medida em que a relação contratual subjacente, estabelecida entre o Município e a empresa local, foi objeto de igual tratamento contabilístico nos referidos exercícios.

Assim, face à substância económica dos rendimentos em causa, subsídios à exploração, conclui-se que a empresa incorre nas situações previstas nas referidas alíneas a) e b), do n.º 1 do art.º 62.º conduzindo, nessa medida, à obrigação de promoção da dissolução da sociedade nos termos do n.º 1 do art.º 62.º ou do art.º 67.º, ambos da mesma Lei n.º 50/2012, uma vez que não se encontra abrangida pela exceção prevista no n.º 15 do art.º 62.º do mesmo diploma, aplicável às empresas locais que exercem, a título principal, as atividades de gestão de equipamentos e prestação de serviços na área da cultura, da educação e da ação social.

Consequentemente as irregularidades contabilísticas assinaladas constituem uma limitação relevante à adoção do pressuposto da continuidade das operações para efeitos do relato financeiro. A mencionada limitação não foi objeto de divulgação na preparação das contas da empresa local, em violação do estabelecido nas bases para a apresentação de demonstrações financeiras, na NCRF 1 e na NCRF 24, em referência no SNC.

Assim, é emitido um juízo desfavorável sobre a não divulgação nas demonstrações financeiras do exercício 2015, das incertezas materiais relacionadas com os acontecimentos e condições que geram dúvidas significativas acerca da capacidade da empresa prosseguir em continuidade, uma vez que a referida omissão se mostra desconforme com o referencial contabilístico aplicável, designadamente com o disposto nas Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras na Estrutura Concetual e nas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro 1 e 24.

### 3. Limitação de âmbito: mensuração de subsídios à exploração

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, registou e divulgou nas suas contas de 2015 rendimentos de € 58.937,59 relativos ao beneficiado de subsídios à exploração atribuídos pelo município de Melgaço, aos quais se deve acrescentar a quantia de € 443.985 referente às transferências realizadas ou devidas ao abrigo do contrato-programa celebrado entre as duas entidades em 2008 e incorretamente classificada de prestações de serviços, tal como anteriormente se concluiu.

Na sequência das indagações realizadas junto dos responsáveis pela prestação de contas da empresa local, vieram estes informar que *"a Melsport não dispõe de um sistema de contabilidade analítica que efetue a distinção entre os rendimentos decorrentes do desenvolvimento da atividade a preços de mercado e a preços subsidiados"*.

A inexistência de um sistema de registo e de contabilidade analítica, contraria o preceituado no n.º 3 do acima citado artigo 47.º, e inviabiliza a identificação e demonstração da diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral, contrariando o disposto no n.º 3 do art.º 47 da LAEL.

As conclusões da verificação interna às contas de 2015, relativas à adequação dos montantes devidos à empresa local nos termos do mencionado contrato-programa encontram-se condicionadas pela limitação de âmbito que decorre da inexistência de registos contabilísticos de natureza analítica que possibilite a verificação dos custos operacionais das atividades objeto de subsidiação, das receitas operacionais correspondentes, da diferença entre os referidos custos e receitas e que identifique ainda a diferença entre a atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral, conforme é determinado no art.º 47.º da Lei n.º 50/2012.

Nestes termos, a identificada limitação de âmbito constitui um obstáculo fundamental à obtenção de evidências de verificação apropriadas e suficientes quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existisse essa mesma limitação.

Por outro lado, apreciado o teor do contrato-programa em referência, resulta evidente que o mesmo não obedece aos critérios elencados no n.º 2 do artigo 47º do RJAEL, uma vez que no referido contrato não se estabelecem elementos essenciais como sejam o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual, a respetiva finalidade, os montantes dos subsídios à exploração, assim como a eficácia e a eficiência que se pretende atingir com a mesma.

Tão pouco, resulta do texto contratual os montantes concretos que o município deverá transferir para a MELSPORT, fazendo apenas referência a quantias a transferir a título de adiantamento.

## **JUÍZO GLOBAL**

As irregularidades e limitação de âmbito anteriormente identificadas nas *Bases para a decisão de recusa de homologação* afetam com significado o relato financeiro sob exame, uma vez que se qualificam como relevantes, quer pela materialidade subjacente às distorções contabilísticas identificadas, quer pela respetiva natureza, com o sentido que é atribuído no Manual de Auditoria – princípios fundamentais e no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas e também na Estrutura Conceptual do SNC às expressões relevância, materialidade e natureza da informação.

As demonstrações financeiras da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM não apresentam, conseqüentemente, uma imagem verdadeira nem apropriada da situação financeira nem refletem as incertezas sobre a continuidade da empresa.

## **ÊNFASES SOBRE OUTRAS MATÉRIAS**

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM não dispõe de procedimentos de controlo interno formalmente aprovados, conforme reportado pelos responsáveis pela prestação de contas nos documentos apresentados ao abrigo da instrução n.º 1/2013 – 2ª Secção, nomeadamente no mapa de informação com o número 10 (ficha de caracterização da entidade). Nos termos do n.º 3 do art.º 39.º da Lei n.º 50/2012 “*as empresas locais adotam procedimentos de controlo interno adequados a garantir a fiabilidade das contas e demais informação financeira ...*”. A formalização dos procedimentos adotados além de uma boa prática, contribui para o reforço da importância que a estes controlos deve ser atribuída no seio da empresa e, nesta medida, para a clareza na definição dos procedimentos de controlo interno e eficácia global do sistema de controlo interno implementado.

## **RECOMENDAÇÕES**

Face à matéria apurada em sede de verificação interna de contas, formulam-se as seguintes recomendações aos responsáveis da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM:

- Dar cumprimento, em futuros relatos financeiros, às normas contabilísticas aplicáveis relativas ao reconhecimento, apresentação e divulgação das transações com partes relacionadas, designadamente as relativas a prestações de serviços, a subsídios à exploração e correspondentes saldos, em função da respetiva substância e realidade económica;
- Divulgar adequadamente, em futuros relatos financeiros, as incertezas materiais quanto à continuidade das operações;
- Adequar o contrato-programa aos requisitos da Lei n.º 50/2012;
- Aprovar procedimentos de controlo interno.

## **EMOLUMENTOS**

Nos termos do artigo 9º, n.os 1, 3 e 5 do Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 139/99, de 28 de agosto, são devidos pela MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM emolumentos no montante de € 1.716,40.

## DECISÃO

Face ao que antecede e nos termos da alínea b), do n.º 2, do art.º 78, da LOPTC, os Juízes da 2.ª Secção, em Subsecção, deliberam:

- I. Aprovar o presente Relatório de Verificação Interna de Contas e respetivo Relatório Desenvolvido anexo, relativo às bases para a decisão de recusa de homologação;
- II. Recusar a homologação da conta de 2015 da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, objeto de verificação interna, formulando as recomendações elencadas no respetivo ponto do presente relatório;
- III. Ordenar:
  1. Que o presente Relatório seja remetido:
    - a. Aos membros do Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, em funções no exercício de 2015 e responsáveis pela prestação da respetiva conta ao Tribunal;
    - b. À Sociedade de Revisores Oficiais de Contas que certificou as contas relativas ao exercício de 2015 da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM: João Araújo & António Oliveira – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda, representada por João Luís Almeida Mendes de Araújo;
    - c. Ao Presidente da Câmara Municipal e a todos os membros do executivo municipal em funções, bem como ao Presidente da Assembleia Municipal;
    - d. Aos atuais membros do Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM;
    - e. Ao Ministro da Administração Interna;
    - f. À Inspeção-Geral de Finanças;
    - g. À Direção-Geral das Autarquias Locais;
    - h. Ao Instituto Nacional de Estatística;
    - i. À Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
  2. Aos responsáveis pela prestação de contas ao Tribunal que com a primeira conta a apresentar ao Tribunal após a presente decisão, comunique ao Tribunal de Contas as medidas adotadas, acompanhadas dos respetivos documentos comprovativos, tendentes a confirmar o acatamento das recomendações formuladas no presente Relatório;
  3. A remessa deste Relatório ao Procurador-Geral Adjunto neste Tribunal, nos termos do disposto no artigo 57º, n.º 1, da LOPTC;

- IV. Após notificação nos termos dos n.os 1 e 3 do ponto III, se proceda à respetiva divulgação via internet conforme previsto no n.º 4 do art.º 9, da LOPTC;
- V. Fixar os emolumentos a pagar nos termos do presente relatório.

Tribunal de Contas, em 27 de setembro de 2018

O Juiz Relator,



(Conselheiro Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha)

Os Juízes Adjuntos

Ana Furtado

Conselheira Ana Margarida Leal Furtado



Conselheiro Eurico Manuel Ferreira Pereira Lopes

Fui presente,

A Procuradora-Geral Adjunta





**ANEXO I**

**BASES PARA A DECISÃO DE RECUSA DE HOMOLOGAÇÃO**

– RELATÓRIO DESENVOLVIDO –



## BASES PARA A DECISÃO DE RECUSA DE HOMOLOGAÇÃO

– RELATÓRIO DESENVOLVIDO –

### 1. Classificação e divulgação de rendimentos com partes relacionadas

#### *Factos:*

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, reconheceu e divulgou nas respetivas contas do exercício anual de 2015 efeitos económicos e financeiros relativos à comparticipação financeira atribuída pelo acionista único, Município de Melgaço, devida pela cedência de equipamentos desportivos, ao abrigo de contrato-programa celebrado em 18 de junho de 2008, válido pelo período de um ano, automática e sucessivamente renovado. A cedência de equipamentos, nos termos do mesmo contrato, é concretizada em "*horas de utilização dos diversos equipamentos instalados, destinados ao fomento do desporto no concelho de Melgaço, através da disponibilização dos meios necessários às escolas e associações desportivas do concelho*"<sup>1</sup>.

De acordo com o disposto no n.º 1 da clausula II do referido contrato-programa, a Câmara Municipal compromete-se a transferir para a empresa local, até ao dia 20 de cada mês, "*(...) uma comparticipação financeira mensal no valor de € 21.057,00, que será avaliada ao fim de um ano de contrato e após apuramento das horas de utilização dos equipamentos para efeitos de acerto no valor a transferir*". No exercício em apreço, o valor global das comparticipações financeiras mensais reconhecidas contabilisticamente ascendeu a € 252.684, ao qual acresceu o correspondente acerto (previsto no contrato-programa) de € 191.300,81, perfazendo uma quantia total de comparticipação de € 443.984,81.

Os rendimentos associados às transações em causa foram, na sua globalidade, reconhecidos contabilisticamente pela empresa enquanto prestações de serviços ao município, por registo na conta patrimonial 72 - «Rendimentos/Prestações de serviços». Parte desses mesmos rendimentos, na quantia de € 252.684, foi objeto de divulgação no anexo às demonstrações financeiras, encontrando-se identificada enquanto prestações de serviços a partes relacionadas<sup>2</sup>.

As quantias em dívida por parte do acionista, relativas às operações tituladas pelo referido contrato-programa, realizadas no ano de 2015 e em exercícios anteriores, foram reconhecidas pela empresa local na conta 211 - «clientes c/c» e, a 31 de dezembro de 2015, ascendem globalmente a € 364.300.

---

<sup>1</sup> Vd. Contrato-programa (ref: PTC60) e esclarecimentos prestados pelos responsáveis pela prestação de contas de 2015, em 12 de dezembro de 2016 (ref: PTC70).

<sup>2</sup> Vd. anexo das demonstrações financeiras (ref: PTC71).

### *Identificação da não conformidade:*

As distorções às demonstrações financeiras reportadas a 31 de dezembro de 2015 e as omissões de divulgação seguidamente identificadas afetam com significado materialmente relevante a posição financeira e a situação económica relatada nas respetivas contas e são suscetíveis de condicionar a compreensão dos interessados acerca do relato financeiro da empresa, em particular no que respeita às compensações financeiras recebidas do acionista e à capacidade da empresa prosseguir em continuidade de operações. Nestes termos, é formado um juízo desfavorável quanto à classificação e divulgação dos rendimentos com partes relacionadas, o qual consubstancia uma das bases para a decisão de recusa de homologação das contas sob verificação.

- 1) A rubrica 72 - «Prestações de serviços», que a 31.12.2015 ascende a € 716.429,52, inclui € 443.984,81 referentes a compensações financeiras atribuídas pelo município acionista na sequência de serviços de interesse geral prestados no contexto de uma relação de natureza interadministrativa titulada por contrato-programa. Os serviços em causa não reúnem os requisitos necessários à sua qualificação enquanto *prestações de serviços* ou *atividade mercantil* na aceção constante do SNC, da Lei n.º 50/2012 e do SEC<sub>2010</sub>.

Consequentemente, a 31 de dezembro de 2015, os rendimentos por prestações de serviços encontram-se sobreavaliados em € 443.984,81 e os rendimentos por subsídios à exploração subavaliados por igual quantia. Os respetivos registos de saldos pendentes inscritos em clientes em conta corrente encontram-se sobreavaliados em € 364.300 e os saldos pendentes com outros devedores subavaliados por igual quantia.

- 2) As compensações financeiras atribuídas pelo município foram objeto de divulgação nas notas explicativas do anexo das demonstrações financeiras, pela quantia de € 252.684, sob a qualificação de prestações de serviços ao município acionista. A divulgação não reflete a substância económica das transações e é incompleta por omissão de informação quanto a compensações financeiras atribuídas (na quantia de € 191.300,81), quanto ao valor dos saldos pendentes (na quantia de € 364.300) e quanto aos recebimentos no exercício (na quantia de € 564.588).

Consequentemente, as demonstrações financeiras reportadas a 31 de dezembro de 2015, não divulgam informação essencial para a compreensão da natureza nem dos efeitos que as transações com o acionista têm na posição financeira da empresa local e na formação dos resultados, pelo que não se mostram cumpridos os requisitos de informação estabelecidos nos n.ºs 13 e 14 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 5, do Sistema de Normalização Contabilística.

### *Fundamentação para a conclusão de não conformidade:*

- Relação contratual de natureza inter-administrativa

A disciplina prevista na Lei n.º 50/2012, de 30.08 relativa à natureza dos fluxos financeiros entre municípios e empresas locais define as contrapartidas correspondentes à aquisição de bens e serviços e distingue-as das contrapartidas associadas a contratos-programa.

Estabelece-se no n.º 3 do art.º 32.º do mencionado diploma que a atribuição às empresas locais de subsídios à exploração pelas entidades públicas participantes deve ser titulada por contrato-programa. Já no art.º 36.º é prevista a possibilidade de celebração de contratos de aquisição de serviços entre empresas e as entidades públicas participantes, a qual fica sujeita à prática de uma remuneração a preços de mercado, sendo esta uma condição indispensável e caracterizadora deste tipo de contratação<sup>3</sup>.

Os contratos-programa correspondem a contratos administrativos celebrados entre contraentes públicos (cf. art.os 1.º, n.º 6 e 3.º, do CCP), previstos no art.º 338.º, do CCP, no âmbito da função acionista e, simultaneamente de tutela ou superintendência entre os municípios e as empresas locais, antes previstas na Lei n.º 53-F/2006, de 29.12, (vd. art.º 39.º) e, agora, com previsão no RJAEL (vd. art.º 37.º) e no Decreto-Lei n.º 133/2013 (vd. art.os 38.º e 62.º)<sup>4</sup>. Estes contratos constituem instrumentos suplementares de definição das orientações estratégicas emanadas pelos executivos camarários, vertendo com detalhe o fundamento subjacente à celebração do contrato, os montantes a conceder a título de subsídios à exploração e os parâmetros estabelecidos que permitam medir a realização dos objetivos.

Com efeito, o contrato-programa em apreço prevê a atribuição de compensações financeiras para financiamento do custo de atividades da empresa local, no contexto de implementação de uma estratégia de gestão local levada a cabo pelo Município de Melgaço, direcionada ao fomento do desporto junto da comunidade escolar e das associações desportivas no concelho, que podem usufruir dos equipamentos gratuitamente ou a preços reduzidos, consoante as circunstâncias.

A relação entre o município e a empresa local é, portanto, uma relação de natureza não mercantil, duradoura, estável e programática, a qual que se vem concretizando desde 2008.

---

<sup>3</sup> O regime jurídico do sector empresarial local que vigorava à data da celebração do contrato-programa, 18 de junho de 2008, aprovado pela Lei n.º 53-F/2006, de 29.12, estabelecia já uma disciplina definidora e diferenciadora dos conceitos de *subsídios à exploração* e de *prestação de serviços* (vd. art.os 7.º, 9.º, 18.º, 19.º, 20.º e 23.º), no essencial idêntica à prevista na Lei n.º 50/2012.

<sup>4</sup> Vd. o que a este respeito a posição expressa no Acórdão n.º 19/2015 – 17.dez. – 1ª Secção/PL.

- Ausência de comportamento de mercado

Por força do disposto nos art.ºs 36.º, n.ºs 2 a 4 e 47.º, n.º 6 da mencionada Lei n.º 50/2012, os dois modelos de contratação previstos entre municípios e empresas locais – por contratos-programa e de prestação de serviços – excluem-se mutuamente. Todavia, tais modelos podem incidir sobre idêntico objeto, uma vez que os contratos-programa, à semelhança dos contratos de prestação de serviços, constituem também uma forma adequada de remunerar serviços prestados pelas empresas locais aos municípios acionistas.

Esta coincidência de objeto é reconhecida em recente jurisprudência do Tribunal de Contas<sup>5</sup>, da qual decorre que o critério decisivo em face da lei para recorrer a uma ou outra forma de contratação, radica na literalidade do n.º 2 do art.º 36.º da Lei n.º 50/2012, ao estabelecer que podem as entidades públicas participantes transferir para as empresas locais, por força da aquisição de serviços, quantias devidas pela prestação contratual a preços de mercado.

Nos termos referidos, a contratação entre a empresa local e o seu acionista apenas poderá revestir a natureza de uma prestação de serviços se for feita a preços e em condições de mercado, isto é, a preços formados em condições de concorrência, o que pressupõe o confronto, ainda no mercado, entre a procura impulsionada pelos consumidores e a oferta provinda dos produtores<sup>6</sup>, como seguidamente se verá.

A noção de preço de mercado enquadra-se com o estabelecido no art.º 20.º, da Lei n.º 50/2012 que prevê que as empresas locais sejam constituídas para prosseguir em simultâneo atividades de natureza administrativa e mercantil, e encontra igualmente apoio no critério diferenciador do Sistema de Contas Nacionais e Regionais [SEC<sub>2010</sub>], vinculativo no âmbito da UE [Regulamento (UE) n.º 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013], do qual resulta que “a produção mercantil é a que é, ou se destina a ser, vendida no mercado”, e compreende “os produtos vendidos a preços economicamente significativos” (vd. §§3.17 e 3.18).

Ainda no SEC<sub>2010</sub> (vd. §3.19) se dispõe que os preços são economicamente significativos sempre que destes resulte “um efeito substancial nas quantidades de produtos que os produtores estão dispostos a fornecer e nas quantidades de produtos que os compradores desejam comprar. Tais preços decorrem da reunião das duas condições seguintes:

- a) *O produtor tem um incentivo para ajustar a oferta, com vista a realizar um lucro a longo prazo ou, no mínimo, cobrir os custos de capital e outros custos; e*
- b) *Os consumidores têm a liberdade de comprar ou não e de fazer a sua escolha com base nos preços cobrados”.*

---

<sup>5</sup> Vd. Acórdão n.º 19/2015 – 17.dez. – 1ª Secção/PL.

<sup>6</sup> Vd. Ac. N.º 5/2013, de 04.03, 1ª S/SS.

As relações financeiras estabelecidas em 2015 entre o Município de Melgaço e a empresa MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, encontram-se fundamentalmente tituladas por um contrato-programa, sendo este o título jurídico adequado para a atribuição de subsídios à exploração e desadequado para titular uma prestação de serviços, como anteriormente se afirmou.

Como se referiu, os contratos-programa são contratos de natureza inter-administrativa celebrados no âmbito dos poderes de tutela ou superintendência dos municípios acionistas e constituem instrumentos de orientação estratégica emanados pelos executivos camarários.

Assim, também no caso em apreço, a empresa local e o Município de Melgaço, através do contrato-programa celebrado, encetaram uma relação não mercantil por via da qual se estabeleceu o dever de o município, enquanto acionista e no exercício dos seus poderes de tutela ou superintendência, prestar uma compensação à empresa local pelas obrigações em que programaticamente a encarregou, tendo em vista a concretização de uma política social.

As obrigações e direitos que emergem do contrato-programa para ambas as partes, afastam-se, portanto, dos requisitos que caracterizam os preços economicamente significativos, os quais devem ser formados na autonomia de decisão do produtor quanto à oferta a colocar em mercado – em função das condições que se verifiquem – e da escolha associada à procura, tendo por base o preço praticado para um determinado serviço.

Acresce que a autonomia de gestão na decisão de fixação de preços também não constitui uma capacidade de que a empresa local possa dispor na condução quotidiana da sua atividade, nomeadamente através do seu órgão de gestão. É que nos termos dos estatutos da empresa local, cabe à Câmara Municipal de Melgaço aprovar os preços e tarifas propostos pelo Conselho de Administração, no âmbito dos respetivos poderes de superintendência (vd. art.º 14.º dos Estatutos da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM).

Paralelamente, e conforme se detalha no quadro seguinte, mais de metade dos rendimentos classificados contabilisticamente como prestações de serviços são dirigidos ao próprio município, entidade que, como se viu, tem a competência para aprovar os preços praticados pela empresa local e a que posteriormente se sujeita:

| Descrição   | 2013         | 2014         | 2015         |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Rendimentos provenientes do MM classificados como Prestação de Serviços             | 368 277,91 € | 432 684,00 € | 443 984,81 € |
| Total de rendimentos por prestações de serviço                                      | 685 178,07 € | 752 364,55 € | 716 429,52 € |
| <b>Peso da EPP no total de rendimentos classificados como Prestação de Serviços</b> | <b>54%</b>   | <b>58%</b>   | <b>62%</b>   |

Fonte: Processo de prestação de contas n.º 1316/2015 (ref: PTC72).

Acresce que a maior parte dos rendimentos da empresa são precisamente prestados ao município, conforme se detalha no quadro abaixo:

| RUBRICAS                            | 2013         | 2014         | 2015         |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Rendimentos totais                  | 769 889,91 € | 805 822,71 € | 778 324,19 € |
| Proveitos provenientes da EPP       | 417 114,41 € | 485 049,72 € | 502 922,40 € |
| Peso da EPP no total de rendimentos | 54%          | 60%          | 65%          |

Fonte: Processo de prestação de contas n.º 1316/2015 (ref: PTC72).

A preponderância das compensações financeiras nos rendimentos totais da empresa, tem sido determinante para que os resultados líquidos (RLE) da empresa, ao longo dos últimos anos, se situem, de forma constante e sistemática, em inexpressivos montantes positivos (RLE<sub>2013</sub>: € 666; RLE<sub>2014</sub>: € 1020; RLE<sub>2015</sub>: € 2.910). O efeito das compensações financeiras tem possibilitado que a empresa, por esta via, se afaste das vicissitudes próprias de um produtor mercantil que atua, essencialmente, em mercado, sujeito às suas casualidades e conseqüentemente à inconstância dos resultados obtidos.

Face ao que antecede, e na medida em que o Município de Melgaço tem a capacidade de definir e aprovar os preços a praticar pela empresa nas transações em que é ele próprio parte interessada, conclui-se pela ausência de *suficiente comportamento de mercado* na relação descrita entre a empresa e o seu acionista, a qual, nos termos dos critérios previstos no SEC<sub>2010</sub> constitui um elemento caracterizador dos conceitos de *produção não mercantil* e de *produtor não mercantil* (vd. SEC<sub>2010</sub> §3.32) <sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Vd. SEC<sub>2010</sub>: §3.32: “Ao distinguir entre produção mercantil e não mercantil e entre produtores mercantis e não mercantis, há que utilizar vários critérios. Estes critérios “mercantil-não mercantil” (ver ponto 3.19 sobre a definição de preços economicamente significativos) procuram avaliar a existência efetiva de mercado e de suficiente comportamento de mercado por parte do produtor”.

- Ausência de prática de preços de mercado

Como anteriormente se explicitou, a produção não mercantil é a produção de bens ou o fornecimento de serviços pelos quais poderia ser exigido o pagamento de uma determinada quantia, mas que, com vista a concretizar uma determinada política social ou económica, aquela produção é fornecida de forma gratuita ou a preços economicamente não significativos (vd. SEC<sub>2010</sub>: §3.23). Os preços economicamente não significativos são normalmente cobrados com vista a gerar um certo rendimento ou a obter uma certa redução da procura excessiva que poderia ocorrer se os serviços fossem prestados de forma totalmente gratuita (vd. igualmente SEC<sub>2010</sub>: §3.19).

O contrato-programa foi dotado de um desenho contratual que não estabelece quaisquer critérios de formação do preço nem tão pouco vincula as partes à prática de preços equivalentes aos preços formados em mercado.

As partes contratantes (Município de Melgaço e a empresa local) explicitaram, através do contrato-programa em referência, que a contrapartida a prestar pelo acionista público corresponde a *“uma participação financeira mensal no valor de 21.057, que será avaliada ao fim de um ano de contrato (...)”* (vd. Cláusula II).

A não adoção de preços correspondentes a preços de mercado é confirmada pelos responsáveis pela prestação de contas de 2015, em 12 de dezembro de 2016, através de esclarecimentos que juntam ao processo da respetiva conta, tendo nesta sede informado que *“as adjudicações de contratos de prestação de serviços foram elaboradas com base nos preços de mercado deduzidos do fator interioridade de modo a potenciarem o acesso à atividade desportiva”* (ref: PTC70).

Também o Município de Melgaço expressa objetivamente nas contas consolidadas reportadas ao mesmo período, designadamente no relatório de gestão consolidado (pgs. 1 e 2, (ref: PTC51), que os fluxos havidos com a empresa local correspondem a uma compensação pelas obrigações atribuídas a esta última, pelo que tais fluxos não se subordinaram aos critérios de formação de preços em mercado, nem os preços praticados têm equivalência com os preços formados em mercado: *“os fluxos financeiros do Município para a Melsport, EM são o reflexo da contrapartida pela assumpção dos preços sociais de acordo com o Contrato Programa e correspondem ao encargo do Município pela prossecução das suas atribuições próprias no âmbito de Tempos Livres e desporto e Saúde, previstas nas alíneas f) e g) do n.º 2 do art.º 23.º da Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro”*.

- Enquadramento contabilístico da transação

As «Bases para a apresentação de demonstrações financeiras»<sup>8</sup> (BADF) prescrevem que as demonstrações financeiras devem apresentar de forma estruturada e apropriada a posição financeira e o desempenho financeiro da entidade que relata o respetivo exercício económico, o que pressupõe a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento de ativos, passivos, rendimentos e gastos. Os requisitos de divulgação e os aspetos particulares de apresentação de transações específicas e de outros acontecimentos são tratados nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF)<sup>9</sup>.

A aceção contabilística de *prestações de serviço* decorre da articulação entre as disposições vertidas na NCRF n.º 20 (ver em especial §§ 20 a 28) e o preceituado nas notas de enquadramento que integram o Código de Contas, aprovadas pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro, que apresentam as referidas prestações enquanto "*trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos e finalidades principais da entidade*" (cfr. notas à classe 7, Portaria n.º 1011/2009).

Por sua vez, a NCRF n.º 22 é aplicável na contabilização, apresentação e divulgação de subsídios do *Governo* (o conceito de *Governo*, engloba o Governo, agências do Governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais). Nos termos da mesma norma de contabilidade, os subsídios do Governo configuram "*auxílios na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais*" (vd. §4), incluindo ainda os "*recursos concedidos para assegurar uma rendibilidade mínima ou compensar déficits de exploração de um dado exercício*" (vd. §24).

O adequado enquadramento contabilístico da operação realizada entre a empresa local e o Município de Melgaço pressupõe, necessariamente, que se atenda à substância e realidade económica da operação, sendo este um requisito obrigatório em matéria de relato financeiro (cfr. Estrutura Concetual do SNC<sup>10</sup>: §§ 35), indispensável à salvaguarda da fiabilidade da informação financeira – a qual constitui, nos termos da Estrutura Concetual do SNC, uma das 4 características qualitativas fundamentais das demonstrações financeiras (cfr. §§ 31 - 32) – e da representação fidedigna da transação em causa (cfr. Estrutura Concetual do SNC: §§ 33 - 34).

---

<sup>8</sup> As «Bases para a apresentação de demonstrações financeiras» encontram-se aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho e constituem, de acordo com o mesmo diploma, um dos elementos fundamentais do Sistema de Normalização Contabilística.

<sup>9</sup> Cfr. ponto 2.1 – «Âmbito, finalidade e componentes», BADF. As NCRF encontram-se aprovados pelo Despacho n.º 588/2009/MEF, do SEAF e divulgadas pelo Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro.

<sup>10</sup> Estrutura concetual do SNC publicada pelo Aviso n.º 15652/2009, D.R. n.º 173, Série II, de 7 de setembro.

Face aos factos expostos e à apreciação anteriormente feita, nomeadamente quanto à relação de natureza inter-administrativa estabelecida entre a empresa local e o seu acionista, à não existência de comportamento de mercado e à política de fixação dos preços, conclui-se que, à luz do preceituado nos art.ºs 31.º, 36.º, 47.º e 50.º, do RJAEL, as contrapartidas recebidas pela empresa ao abrigo do contrato-programa não reúnem os requisitos necessários para que sejam classificadas e divulgadas no âmbito do relato financeiro do exercício de 2015 como rendimentos decorrentes de prestações de serviços e, conseqüentemente, os montantes em dívida não preenchem os requisitos para apresentação e divulgação enquanto contas a receber de clientes em conta corrente (21 - «*clientes c/c*»)<sup>11</sup>.

Rejeita-se, assim, a classificação contabilística encontrada para os rendimentos em causa, por ser inadequada face ao referencial de contabilidade e às respetivas normas aplicáveis, anteriormente identificadas [Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras (ponto 2 do SNC), Estrutura Concetual do SNC (§§ 31 a 35), Código de Contas – notas de enquadramento às contas 21 e 72 e NCRF n.ºs 20 e 22)<sup>12</sup>.

Nesta medida, os rendimentos classificados na conta 72 - «*prestações de serviços*» encontram-se sobreavaliados em € 443.984,81 (62% do total de rendimentos registados em prestações de serviços) e os subsídios à exploração subavaliados em igual montante.

A quantia de € 252.684 divulgada no anexo como prestações de serviços a partes relacionadas é inadequada por a transação subjacente não reunir os requisitos caracterizadores de uma prestação de serviços e por ser insuficiente face ao montante global das relações reconhecidas contabilisticamente na demonstração dos resultados (€ 443.984,81).

Em 31 de dezembro de 2015, a conta 211 - «*clientes c/c*» encontra-se sobreavaliada em € 364.300 (91,8% do saldo devedor de clientes c/c) e a conta 26 - «*acionistas/sócios*» subavaliada em igual montante, relativo às transferências em dívida pelo município, na sua qualidade de acionista, no âmbito do contrato-programa celebrado com a empresa local em 18 de junho de 2008.

As irregularidades contabilísticas relativas à apresentação de rendimentos são determinantes para o resultado da verificação do critério de dissolução previsto nas als. a) e b), do n.º 1 do art.º

---

<sup>11</sup> Vd. notas de enquadramento que integram o Código de Contas, aprovadas pela Portaria n.º 1011/2009, de 9 de setembro, que estabelecem que a conta 21 - clientes “registra os movimentos com os compradores de mercadorias, de produtos e serviços (cfr. notas à classe 2).

<sup>12</sup> Relativamente à não conformidade na contabilização da operação, deve igualmente considerada a posição emitida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, designadamente através do Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 18 de junho, quanto ao enquadramento em sede de IVA das contrapartidas recebidas ao abrigo de contratos-programa, nomeadamente quanto ao facto de “uma mera transferência financeira entre duas pessoas coletivas de direito público, bem como a transferência operada entre uma pessoa coletiva de direito público e uma de direito privado, na qual a primeira detém a totalidade do capital ou uma posição dominante, efetuada no quadro de uma transferência de atribuições entre ambas que, quando exercidas pela entidade cedente, constituam atividades fora do campo de incidência do imposto, não configura uma contraprestação de uma prestação de serviços (ou de uma entrega de um bem)”.

62.º, da Lei n.º 50/2012, como se detalha adiante no presente relatório e, conseqüentemente, condicionam a continuidade das operações da empresa local.

Relativamente à não conformidade na classificação e na divulgação de rendimentos enquanto prestações de serviço, os membros do atual Conselho de Administração da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, defendem que as receitas em questão “*pelo menos não na sua totalidade, não devem ser qualificadas enquanto subsídio à exploração*”. Argumentam que a relação em causa “... é bilateral e sinalagmática porquanto o Município adquire horas, numa lógica de mercado, e paga as mesmas em condições normais de mercado às quais, porque precisamente mercantil, acresce IVA à taxa legal”. Apresentam ainda uma tabela comparativa de preços praticados por outro município e por mais 4 empresas locais de outros concelhos.

Coerentemente com a posição adotada pelo CA, a SROC responsável pela certificação legal das contas em apreço salienta que:

- “As horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ... correspondem ao desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado, ou seja, prestações de serviços segundo as normas nacionais e internacionais (NCRF 20 / IAS 18)”. Invoca igualmente que “O valor a pagar [pelo Município] varia em função direta da utilização concreta e efetiva dos equipamentos, em condições normais de mercado, o que determinou a sua caracterização como prestações de serviços e o seu enquadramento de sujeição em sede de IVA”, defendendo que não se trata de “... disposição gratuita de fundos (tem como contraprestação a horas de utilização das instalações), nem estão diretamente ligadas ao preço das operações ou indemnizações compensatórias, destinadas a compensar os baixos preços praticados (não existe ligação com os preços praticados pela Melsport ou o valor pago se destina a indemnizar a Melsport)”. Alega que “... as transações efetuadas com a C.M Melgaço são feitas em condições idênticas às outras praticadas pela Melsport com terceiros”;
- “As horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço tratam-se de serviços prestados próprios dos objetivos ou finalidades principais da empresa, e como tal correspondem a prestações de serviços, e não têm a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, e como tal nunca poderiam ser subsídios à exploração”. E refere que “é o próprio TJUE que ... exemplifica que o direito de utilizar instalações desportivas ou recreativas é uma operação que se subsume no conceito de prestação de serviços”, destacando ainda que as mesmas operações são igualmente referenciadas por autores nacionais enquanto exemplo de atividades que se podem enquadrar como prestações de serviços.
- Não se tratam de auxílios da C. M Melgaço para a Melsport em troca do cumprimento

*de certas condições... uma vez que "... segundo a norma contabilística [NCRF22], são excluídas de subsídios as formas de apoio às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor... e consideram, neste enquadramento, as transações com a C.M Melgaço que não se possam distinguir das transações comerciais normais da Melsport"*

- E conclui reiterando que as receitas não podem ser requalificadas como subsídios à **exploração** e que *"No mesmo sentido esteve o Tribunal de Contas com a aprovação das contas dos anos anteriores e o TJUE nos seus acórdãos"*.

Os argumentos apresentados pelos responsáveis, e agora sintetizados nos seus principais aspetos, não se dirigem às questões determinantes da qualificação contabilística das compensações financeiras em apreço atribuídas pelo Município à empresa local como adiante se explicita. Veja-se que a circunstância de os serviços prestados serem *"próprios dos objetivos ou finalidades principais da empresa"*, de *"o direito de utilizar instalações desportivas ou recreativas"* poder enquadrar-se entre os possíveis objetos de uma prestação de serviços, de se tratar de uma *tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado* ou o valor a pagar pelo Município variar *"em função direta da utilização concreta e efetiva dos equipamentos"*, não correspondem a requisitos relevantes para a aferição da natureza das contraprestações em apreço. Além de que se apresenta incorreta a conceção de que não se tratando de uma *disposição gratuita de fundos* deverá a operação ser reconhecida como prestação de serviços constituindo o pagamento uma *contraprestação a horas de utilização das instalações*.

A apreciação da natureza da relação contratual realiza-se à luz da disciplina dos fluxos financeiros entre os municípios acionistas e as empresas locais, prevista na Lei n.º 50/2012, de 30.08, em especial nos art.ºs 36.º e 45.º a 47.º, por via dos quais se estabelecem os traços distintivos entre as contrapartidas por aquisições de bens e serviços de natureza comercial e as contrapartidas associadas à prestação de serviços de interesse geral como fontes de obrigação de serviço público (por força de um critério de interesse geral) em que as empresas locais podem ser encarregadas por parte das entidades públicas participantes, nos termos da lei.

Como já foi referido, a celebração de contratos de aquisição de serviços entre empresas locais e as entidades públicas participantes está sujeita, nos termos do art.º 36.º, à prática de uma remuneração a preços de mercado, sendo esta condição indispensável e caracterizadora deste tipo de contratação, mas, por contraponto, a prossecução de atividades de interesse geral dependem da celebração de contratos-programa com as entidades públicas participantes, por via dos quais se estabelecem as missões a prosseguir, os fundamentos da necessidade do estabelecimento da relação contratual, as compensações associadas à prossecução de tais missões sujeitas a princípios orientadores e requisitos específicos nomeadamente os previstos no art.º 46.º, entre outros elementos (cfr. igualmente art.º 47.º, n.ºs 1 e 2).

Para efeitos da Lei n.º 50/2012, as empresas locais de gestão de serviços de interesse geral asseguram a universalidade, a continuidade dos serviços prestados, a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, a coesão económica e social local ou regional e a proteção dos utentes, em vários domínios, incluindo a promoção e gestão de equipamentos coletivos e prestação de serviços na área da cultura, sem prejuízo da respetiva eficiência económica (cfr. art.º 45.º). Salvaguardadas que estejam as condições de boa prossecução das atividades de interesse geral, as empresas locais podem desenvolver a sua atividade no mercado de bens e serviços junto de outros agentes económicos (cfr. art.º 46.º, n.º 2).

Consequentemente, a questão que então se coloca para determinar se se está efetivamente perante uma prestação de serviços não é a de apurar se esta se relaciona com a atividade principal da empresa local, se existe uma contraprestação, se o preço é o mesmo que o praticado junto de outros agentes económicos ou se o objeto principal se enquadra no espectro admissível de serviços a prestar, uma vez que todas as referidas condições podem estar presentes quer na prestação de serviços, quer na prossecução de serviços de interesse geral enquanto efetiva prestação de serviços no entanto sujeita a obrigações de serviço público.

Antes importa verificar se os fluxos financeiros ocorridos constituem uma compensação que represente uma contrapartida das prestações efetuadas pela empresa local para cumprir obrigações de serviço público, no caso concreto, serviços de interesse geral, ou, se pelo contrário, respeitam a uma contrapartida própria da atividade mercantil.

E o que ficou já sobejamente demonstrado é que a relação contratual em apreço tem, nos termos contratualizados por via do contrato-programa, uma natureza administrativa estabelecida com o propósito da promoção de serviços de interesse geral destinados ao fomento do desporto através do apoio à comunidade escolar e às associações desportivas no concelho. A relação com a entidade pública participante é pautada pela ausência de comportamento de mercado e pelo distanciamento face aos critérios de mercado na formação dos preços em resultado da ausência de autonomia de decisão do produtor quanto à oferta a colocar no mercado, de escolha associada à procura por função do critério preço e ainda por falta de autonomia da gestão na fixação de preços a praticar, conforme anteriormente exposto.

A este respeito veja-se que os membros do CA, no âmbito dos argumentos apresentados, destacaram um acordo entre o Município e o Instituto Politécnico de Viana do Castelo, tendo referido que *“...uma parte substancial das horas/tempos adquiridos pelo Município de Melgaço não visam qualquer função de apoio ou fomento do desporto junto de escolas ou associações no concelho, nem qualquer outra função social, mas sim visam dar cumprimento ao um compromisso assumido entre o Município e o Instituto Politécnico de Viana .... Com efeito, aquando da instalação no Município de Melgaço da Escola Superior de Desporto do Instituto Politécnico de Viana do Castelo, o Município obrigou-se à disponibilidade dos equipamentos e*

*instalações do Centro de Estágio para as actividades de formação e investigação dos cursos ministrados naquela Escola”.*

*É neste contexto que o Município adquire à MELSPORT as horas/tempos de utilização necessários ao cumprimento do protocolo celebrado com a ESDL-IPVC....*

*Sem prejuízo, ainda que se entendesse que nem todas as aquisições de horas/tempos de utilização por parte do Município podem ser consideradas prestações de serviços, sempre se deverá distinguir qual o destino de tais elementos, havendo que considerar que quando os mesmos não servem qualquer função social ou de fomento ao desporto, mas sim ao cumprimento contratual do Município, como sucede no caso da utilização fornecida à ESDL-IPVC, deverá essa aquisição ser definitivamente caracterizada como prestação de serviços”.*

Ora, resulta precisamente do mencionado acordo, celebrado em 3 de maio de 2011<sup>13</sup>, o qual sucede e aprofunda os termos de cooperação entre as duas entidades (município e IPVC), iniciada já em 1996, que a cooperação entre as duas instituições tem em vista a “... *qualificação de quadros técnicos jovens nos territórios interiores do Alto Minho*” e que cabe à Câmara Municipal, neste âmbito, “*criar condições, com base numa política de desenvolvimento sustentado, para a fixação desses jovens, como forma de combate à desertificação progressiva que se observa nos territórios interiores*”. Mais, ao IPVC cabe “*a sua qualificação, no âmbito das suas escolas e o encaminhamento profissional, pela ligação da instituição ao tecido económico e social da região*”.

Estabelece-se ainda que cabe à Câmara Municipal de Melgaço, entre outras obrigações, proporcionar “*sem quaisquer encargos para o IPVC, o uso de instalações do Centro de Estágios de Melgaço, para as actividades de formação, investigação, extensão à comunidade ou de complemento, dos cursos que existem ou venham a existir na ESDL*” [Escola Superior de Desporto e Lazer] e que deve a mesma câmara municipal assegurar que “*a actividade global do Centro de Estágio será organizada de forma a que as actividades de formação ESDL possam assegurar a normal execução dos planos curriculares ou actividades de complemento previstas*”.

Face ao exposto, observa-se que a CMM, ao assegurar o cumprimento do acordo celebrado com o IPVC através da sua empresa local mais não fez do que encarregar esta empresa na prossecução de uma missão que tem por propósito interesses gerais de coesão económica e social local ou mesmo regional e de satisfação de necessidades dos cidadãos designadamente através da promoção e gestão dos equipamentos coletivos e prestação de serviços no domínio do desporto, pelo que os serviços em apreço da empresa local se enquadram de forma evidente no âmbito da gestão de serviços de interesse geral previstos no art.º 45.º da Lei n.º 50/2012.

---

<sup>13</sup> Conforme decorre do acordo em apreço, este sucede e aprofunda o protocolo de cooperação existente entre o IPVC e a CMM, celebrado em 21 de 2005

Mais, ao assegurar que *“a actividade global do Centro de Estágio será organizada de forma a que as actividades de formação ESDL possam assegurar a normal execução dos planos curriculares ou actividades de complemento previstas”*, a CMM assumiu a responsabilidade de salvaguarda prioritária das condições para a boa prossecução das actividades de interesse geral face às demais actividades proporcionadas pelo Centro de Estágio junto de outros agentes económicos, o que reforça o enquadramento desta operação nos princípios orientadores dos serviços de interesse geral previstos. A responsabilidade assumida pela câmara municipal encontra expressão no contrato-programa celebrado com a empresa local, na medida em que se estabelece que cabe à empresa a *“disponibilização dos meios necessários às escolas e associações desportivas do concelho”* e *“efectuar os necessários atos de gestão... em ordem a fornecer serviços de elevado padrão de qualidade a todos os utilizadores”*.

Os membros do CA invocam ainda que *“o Município procede à contratação diária de horas de utilização dos diversos equipamentos instalados, cujo destino é por si decidido sem intervenção da MELSPORT. Ou seja, não é a MELSPORT que cede esses equipamentos aos seus utilizadores, mas sim o Município, após a sua aquisição à MELSPORT”*. No mesmo sentido a SROC afirma que *“O Município procede [à] compra de horas de utilização dos equipamentos desportivos da Melsport, e decide o seu destino sem intervenção da Melsport, não sendo a Melsport a ceder horas de utilização dos equipamentos desportivos aos utilizadores, mas sim o Município, após a sua aquisição”*.

Ora, a nosso ver a linha de argumentação apresentada pelos responsáveis de que cabe ao Município decidir o destino dos equipamentos pelas horas contratadas vem justamente ao encontro do que se afirmou quanto à determinação pela entidade pública participante da missão de serviços de interesse geral e respetivos requisitos a prosseguir pela empresa local, uma vez que não é legalmente admissível que o município decidisse tal destino fora de um contexto programático inserido na missão atribuída à empresa local, sob pena de se estar em presença da prossecução pela entidade pública de uma concreta atividade a cargo da empresa local.

É que dispõe o n.º 1 do art.º 6.º da Lei n.º 50/2012, que a constituição de empresas locais tem por fundamento a melhor prossecução do interesse público e a conveniência de uma gestão subtraída à gestão direta face à especificidade técnica e material da atividade a desenvolver. Por força do n.º 2 do mesmo artigo, fica vedado aos municípios acionistas prosseguir as atividades a cargo das empresas locais na pendência da respetiva externalização e na sua exata medida.

Ou seja, o dispositivo enunciado no art.º 6.º da Lei n.º 50/2012 impede o exercício concorrencial e simultâneo das referidas atividades (por parte da empresa e por parte do município) na vigência da sua externalização. Assim, o fomento do desporto junto de escolas e associações desportivas através de acesso aos equipamentos e meios sob gestão da MELSPORT– Melgaço, desporto e lazer, EM, que constitui uma atividade que esta empresa local prossegue diretamente junto dos

seus clientes, não pode ser exercida em simultâneo pelo município, ainda que com recurso ao aluguer de equipamentos e à contratação de meios junto da empresa local.

Tais atividades constituem em concreto uma atribuição do município à empresa local com consagração nos respetivos estatutos sociais: “*Constituem atribuições da MELSPORT–Melgaço, desporto e lazer, EM: (...) g) A aplicação e a execução de ações conducentes à promoção e desenvolvimento desportivo do Concelho de Melgaço, a todos os níveis e nas mais variadas práticas desportivas; h) o fomento e o apoio ao desenvolvimento das actividades de expressão fisicomotora nos Estabelecimentos do Ensino Básico, em articulação com as estruturas próprias existentes; i) o apoio ao desenvolvimento da atividade desportiva no âmbito do Desporto escolar, em articulação e colaboração com as estruturas próprias existentes; (...)*” (vd. n.º 3 do art.º 4.º dos respetivos estatutos).

Atento o disposto no art.º 6.º da Lei n.º 50/2012, não pode o Município de Melgaço prosseguir atividades concretas de fomento do desporto junto de escolas e associações desportivas através dos equipamentos e meios sob gestão da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, por recurso à contratação destes serviços junto da empresa local, devendo esta atividade ser exclusivamente prosseguida por esta última.

Importa por último notar que, contrariamente ao referido pelo representante da SROC o Tribunal de Contas não emitiu qualquer juízo sobre as contas da empresa local referentes a exercícios anteriores, não se encontrando tais verificações previstas nos seus programas anuais de fiscalização.

#### **Juízo conclusivo sobre a não conformidade na classificação de rendimentos:**

As demonstrações financeiras da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM não apresentam uma imagem verdadeira nem apropriada da situação financeira.

As transações estabelecidas entre a empresa local e o seu município acionista não se abrigam num quadro próprio de uma relação comercial e não reúnem os requisitos necessários à qualificação de *prestações de serviços* ou de *atividade mercantil* na aceção constante do SNC, da Lei n.º 50/2012 e do SEC<sub>2010</sub>, em resultado da fixação de critérios de remuneração da empresa não compatíveis com a formação de preços em mercado, da ausência de título jurídico adequado à prestações de serviços e da prossecução pela empresa local de uma atividade concreta que foi determinada no contexto de uma relação administrativa com o acionista público.

## 2. Incertezas quanto à continuidade das operações

Com a aprovação e entrada em vigor da Lei n.º 50/2012, estabelece-se um regime de dissolução obrigatória das empresas locais, previsto no artigo 62º, que tipifica um conjunto de situações que constituem causa de dissolução obrigatória das empresas<sup>14</sup>.

As quantias transferidas e devidas pelo Município de Melgaço à empresa local no âmbito do contrato-programa celebrado entre ambos, não decorreram de atividades subsumíveis prestações de serviços, em sentido contabilístico e face à Lei n.º 50/2012. Correspondem a uma dotação financeira com a natureza de subsídio à exploração atribuída pelo acionista, conforme anteriormente demonstrado.

Face a esta circunstância, e atendendo à realidade económica da operação – e não ao inadequado relato financeiro que desta foi feito – importará observar se efetivamente estão cumpridos os critérios de não sustentabilidade estabelecidos no art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, para os 3 últimos exercícios económicos (2013 a 2015), nomeadamente quanto à relação entre o montante das vendas e prestações de serviços, dos subsídios à exploração e dos rendimentos a que se referem as alíneas a) e b), do n.º 1 do mesmo artigo<sup>15</sup>:

Critério de dissolução previsto na alínea a) do art.º 62.º da LAEL (anos 2013-15)

Un: euros

|  | Vendas + P. Serviços<br>(montante global) | Gastos totais | Rácio | Impacto        |
|--|---|---------------|-------|----------------|
| <i>De acordo com o inadequado relato financeiro</i>    |   |               |       |                |
| 2013   | 685.178                                   | 769.224       | 89%   | Não Dissolução |
| 2014   | 752.365                                   | 804.803       | 93%   | Não Dissolução |
| 2015   | 716.430                                   | 775.414       | 92%   | Não Dissolução |
| <i>De acordo com a realidade económica da operação</i> |   |               |       |                |
| 2013   | 316.900                                   | 769.224       | 41%   | Dissolução     |
| 2014   | 319.681                                   | 804.803       | 40%   | Dissolução     |
| 2015   | 294.726                                   | 775.414       | 38%   | Dissolução     |

Critério de dissolução previsto na alínea b) do art.º 62.º da LAEL (ano 2014)

<sup>14</sup> Dispõe o artigo 62º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, no n.º 1, que “Sem prejuízo do disposto no artigo 35.º do Código das Sociedades Comerciais, as empresas locais são obrigatoriamente objeto de deliberação de dissolução, no prazo de seis meses, sempre que se verifique uma das seguintes situações: a) As vendas e prestações de serviços realizados durante os últimos três anos não cobrem, pelo menos, 50 % dos gastos totais dos respetivos exercícios; b) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o peso contributivo dos subsídios à exploração é superior a 50 % das suas receitas; c) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o valor do resultado operacional subtraído ao mesmo o valor correspondente às amortizações e às depreciações é negativo; d) Quando se verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo”. No n.º 2 é estabelecido que “O disposto no número anterior não prejudica a aplicação dos regimes previstos nos artigos 63.º a 65.º, devendo, nesses casos, respeitar-se igualmente o prazo de seis meses”. Já do n.º 4 resulta que “A dissolução das empresas locais obedece ao regime jurídico dos procedimentos administrativos de dissolução e de liquidação de entidades comerciais”.

<sup>15</sup> Conforme resulta do Acórdão n.º 19/2015 – 17. dez. – 1ª Secção/PL “... a disciplina contida nos art.ºs 62.º a 70.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08, aplica-se não apenas a situações constituídas ao tempo da entrada em vigor daquele diploma legal, mas, ainda, a situações verificáveis no futuro e passíveis de regulação através do citado regime legal” (pgs. 34 e 35).

Un: euros

|  | Subsídios à exploração | Receitas | Rácio | Impacto               |
|--|------------------------|----------|-------|-----------------------|
| <i>De acordo com o inadequado relato financeiro</i>    |                        |          |       | <b>Não Dissolução</b> |
| 2013   | 51.537                 | 769.890  | 7%    | Não Dissolução        |
| 2014   | 52.366                 | 805.823  | 6%    | Não Dissolução        |
| 2015   | 58.938                 | 778.324  | 8%    | Não Dissolução        |
| <i>De acordo com a realidade económica da operação</i> |                        |          |       | <b>Dissolução</b>     |
| 2013   | 419.815                | 769.890  | 55%   | Dissolução            |
| 2014   | 485.050                | 805.823  | 60%   | Dissolução            |
| 2015   | 480.641                | 778.324  | 62%   | Dissolução            |

A realidade económica das operações faz a empresa incorrer nas situações previstas nas alíneas a) e b), do n.º 1 do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, traduzindo, nos termos deste diploma, uma situação de não viabilidade económica, uma vez que a empresa local não se encontra abrangida pela exceção prevista no n.º 15 do art.º 62.º do mesmo diploma, aplicável às empresas que exercem, a título principal, as atividades de gestão de equipamentos e prestação de serviços na área da cultura, da educação e da ação social..

A verificação dos referidos critérios demonstra a dependência financeira da empresa local face ao município, o que determina a obrigatoriedade de promoção da dissolução da sociedade, nos termos do art.º 62.º ou 67.º da Lei n.º 50/2012. Entre as principais políticas contabilísticas divulgadas no anexo ao relato financeiro de 2015 da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, encontra-se a referência à preparação das demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade das operações.

Atendendo às disposições constantes das bases para a apresentação de demonstrações financeiras (BADF) previstas no SNC e da respetiva Estrutura Concetual, a adoção do pressuposto de continuidade será apropriada quando se espera que a entidade continue a operar normalmente, num futuro previsível, assumindo-se que não existe intenção ou necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações<sup>16</sup>.

Nos termos do parágrafo 13 da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 24, a existência de incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvida significativa na capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, deve ser objeto de divulgação, mesmo que tais acontecimentos tenham lugar após a data do balanço. Também por força do disposto na NCRF 1 (vd. parágrafos 45 a 48), o anexo deverá incluir uma divulgação do referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras, das principais políticas contabilísticas adotadas, incluindo bases de mensuração usadas, e de informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, que tenham um risco

<sup>16</sup> Na necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível de operações, devem as demonstrações financeiras ser preparadas de acordo com um referencial ou regime contabilístico diferente, a ser objeto de divulgação (vd. parágrafo § 23 da Estrutura Concetual do SNC).

significativo de provocar um ajustamento material nas quantias escrituradas de ativos e passivos durante o período contabilístico seguinte.

Os referidos requisitos de preparação das demonstrações financeiras em função da adoção ou não adoção do pressuposto da continuidade e de correspondente divulgação nas demonstrações financeiras, pressupõem que o órgão de gestão avalie, em cada período de relato financeiro, a capacidade de a empresa prosseguir ou não em continuidade, devendo levar em linha de conta toda a informação de que disponha sobre o futuro, considerando os doze meses seguintes à data do balanço<sup>17</sup>.

Na mesma avaliação deve também ser considerado o percurso da entidade, nomeadamente, as situações em que careça de financiamento para continuar a existir ou dificuldades de obter financiamento essencial para o seu desenvolvimento ou, ainda, alterações de ordem legislativa e de conjuntura económica que afetem negativamente a entidade<sup>18</sup>.

#### **Juízo conclusivo sobre a incerteza quanto à continuidade das operações**

As irregularidades na classificação contabilística de rendimentos, referidas no anterior ponto 1, afetam com significado as rubricas relevantes para aferir a posição da empresa face às situações previstas nas alíneas a) e b), do n.º 1 do art.º 62.º da Lei n.º 50/2012.

Com efeito, também os exercícios de 2013 e 2014 se encontram afetados por irregularidades da mesma natureza, na medida em que a relação contratual subjacente, estabelecida entre o Município e a empresa local, foi objeto de igual tratamento contabilístico nos referidos exercícios.

Assim, face à substância económica dos rendimentos em causa, subsídios à exploração, conclui-se que a empresa incorre nas situações previstas nas referidas alíneas a) e b), do n.º 1 do art.º 62.º conduzindo, nessa medida, à obrigação de promoção da dissolução da sociedade nos termos do n.º 1 do art.º 62.º ou do art.º 67.º, ambos da mesma Lei n.º 50/2012.

Assim, é emitido um juízo desfavorável sobre a não divulgação nas demonstrações financeiras do exercício 2015, das incertezas materiais relacionadas com os acontecimentos e condições que geram dúvidas significativas acerca da capacidade da empresa prosseguir em continuidade, uma vez que a referida omissão se mostra desconforme com o referencial contabilístico aplicável, designadamente com o disposto nas Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras na Estrutura Concetual e nas Normas Contabilísticas de Relato Financeiro 1 e 24.

---

<sup>17</sup> Ver a este respeito as orientações presentes na Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 – “Continuidade”.

<sup>18</sup> Ver a este respeito as orientações presentes na Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 – “Continuidade”.

### 3. Limitação de âmbito relativa a subsídios à exploração

A MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM, registou e divulgou nas suas contas de 2015 rendimentos de € 58.938 relativo a subsídios à exploração atribuídos pelo Município de Melgaço, aos quais se deve acrescer a quantia de € 443.985 referente às transferências realizadas ou devidas ao abrigo do contrato-programa celebrado entre as duas entidades em 2008 e incorretamente classificada de prestações de serviços, tal como anteriormente se concluiu.

Na sequência das indagações realizadas junto dos responsáveis pela prestação de contas da empresa local, vieram estes informar que *“a Melsport não dispõe de um sistema de contabilidade analítica que efectue a distinção entre os rendimentos decorrentes do desenvolvimento da actividade a preços de mercado e a preços subsidiados”* (PTC 70, pg 4).

A inexistência de um sistema de registo e de contabilidade analítica, contraria o preceituado no n.º 3 do acima citado artigo 47.º, e inviabiliza a identificação e demonstração da diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral, contrariando o disposto no n.º 3 do art 47 da LAEL.

As conclusões da verificação interna às contas de 2015, relativas à adequação dos montantes devidos à empresa local nos termos do mencionado contrato-programa encontram-se condicionadas pela limitação de âmbito que decorre da inexistência de registos contabilísticos de natureza analítica que possibilite a verificação dos custos operacionais das atividades objeto de subsidiação, das receitas operacionais correspondentes, da diferença entre os referidos custos e receitas e que identifique ainda a diferença entre a atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral, conforme é determinado no art.º 47.º da Lei n.º 50/2012.

Por outro lado, apreciado o teor do contrato-programa em referência, resulta evidente que o mesmo não obedece aos critérios elencados no n.º 2 do artigo 47º do RJAEL, uma vez que no referido contrato não se estabelecem elementos essenciais como sejam o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual, a respetiva finalidade, os montantes dos subsídios à exploração, assim como a eficácia e a eficiência que se pretende atingir com a mesma.

Tão pouco, resulta do texto contratual os montantes concretos que o município deverá transferir para a MELSPORT, fazendo apenas referência a quantias a transferir a título de adiantamento.

### **Juízo conclusivo sobre a Limitação de âmbito relativa a subsídios à exploração**

A inexistência de um sistema de registo e de contabilidade analítica contraria o preceituado no n.º 3 do acima citado artigo 47.º, inviabiliza a identificação e demonstração da diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral, contrariando o disposto no n.º 3 do art 47 da LAEL e, nestes termos constitui um obstáculo fundamental à obtenção de evidências de verificação apropriadas e suficientes quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existisse a limitação de âmbito descrita.

### **CONCLUSÃO GLOBAL**

As irregularidades e limitação de âmbito anteriormente identificadas nas *Bases para a decisão de recusa de homologação*, incluindo a não divulgação de incertezas fundamentais quanto à capacidade da empresa prosseguir em continuidade, afetam com significado o relato financeiro dos exercícios assinalados, uma vez que se qualificam como relevantes, quer pela materialidade subjacente às distorções contabilísticas identificadas, quer pela respetiva natureza, com o sentido que é atribuído no Manual de Auditoria – princípios fundamentais e no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas e também na Estrutura Conceptual do SNC às expressões relevância, materialidade e natureza da informação.

As demonstrações financeiras da MELSPORT – Melgaço, desporto e lazer, EM não apresentam, conseqüentemente, uma imagem verdadeira nem apropriada da situação financeira.

## **ANEXO II**

### **EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO**





*J. Silva*  
*[Signature]*

Exmo. Senhor

Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas

Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha

*João Silva*  
*Dr. Teodoro*  
*[Signature]*  
*16.1.2018*  
*[Signature]*

Assunto: Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M.  
– Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

Processo n.º 1316/2015

O Conselho de Administração da **Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M.**, notificados do Relato de Verificação Interna de Contas – Exercício de 2015, vem, nos termos e para os efeitos do artigo 13º da Lei 98/97, de 26 de Agosto, pronunciar-se sobre o conteúdo do mesmo, nos termos e com os fundamentos que se seguem:

**1 – Considerações prévias.**

O actual Conselho de Administração da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M., vem, nos termos que se seguem, apresentar a sua pronúncia sobre as conclusões e recomendações constante do Relato síntese da verificação interna das contas relativa ao ano de 2015.

A presente pronúncia apenas vincula o actual Conselho de Administração, não podendo este assumir a pronúncia dos restantes visados no Despacho do Exmo. Sr. Juiz Conselheiro, sem prejuízo da eventual adesão à mesma expressamente manifestada por parte daqueles.

Por fim, o Conselho de Administração desde já reafirma todo o seu empenho e transparência na colaboração com o Tribunal de Contas, com vista à melhoria contínua





MELGAÇO

COMPLEXO DESPORTIVO E DE LAZER  
CENTRO DE ESTÁGIOS

dos procedimentos por si adoptados e a sua conformidade com a regras legais e regulamentares aplicáveis. O propósito último deste Conselho de Administração é que a MELSPORT prossiga a sua actividade no concelho de Melgaço com o todo o impacto positivo que lhe é reconhecido, cumprindo e respeitando todos parâmetros de legalidade administrativa e financeira aplicáveis.

## 2 – Compromisso no cumprimento das Recomendações.

O Conselho de Administração da MELSPORT desde já manifesta a sua firme intenção de acatar e executar todas as recomendações que constam do Relato de Verificação Interna ora sobre pronúncia, tendo obtido o mesmo compromisso por parte das outras entidades implicadas nesse propósito, designadamente os órgãos executivos e deliberativos do detentor das participações locais Município de Melgaço.

Concretamente, e sem prejuízo de outras medidas tendentes a conformar a actuação da empresa:

- a) Será dado cumprimento, em futuros relatos financeiros, às normas contabilísticas aplicáveis ao reconhecimento, apresentação e divulgação das transacções com partes relacionadas, designadamente as relativa a prestações de serviços, a subsídios à exploração e correspondentes saldos, em função da respectiva substância e realidade económica, estando já a ser estruturada a implementação dos procedimentos administrativos e financeiros necessários à garantia de execução de tal objectivo.
- b) Será revisto o procedimento de ponderação, caracterização e divulgação de incertezas materiais quanto à continuidade das operações em futuros relatos financeiros;
- c) Encontra-se já em curso o procedimento tendente à celebração de um novo contrato-programa com o Município de Melgaço, cumprindo integralmente os requisitos previstos no artigo 47º da Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto (doravante, LAEL), esperando-se que o mesmo possa ser submetido à aprovação da Câmara Municipal e à próxima Assembleia Municipal a





MELGAÇO

COMPLEXO DESPORTIVO E DE LAZER  
CENTRO DE ESTÁGIOS

- d) decorrer no mês de Fevereiro. O contrato-programa irá conter designadamente:
- i) A definição detalhada do fundamento da necessidade do estabelecimento do contrato-programa;
  - ii) A finalidade do contrato-programa;
  - iii) Os montantes dos subsídios à exploração;
  - iv) A determinação da eficácia e eficiência que se pretende atingir com a execução do contrato-programa.
  - v) A definição de um conjunto de indicadores e referenciais que permitam a medição da realização dos objectivos.
- e) Encontra-se igualmente em curso a implementação de procedimento de controlo interno, bem como de contabilidade analítica.
- f) De forma a conformar os mesmos com os reparos constantes do Relato ora em resposta, encontra-se em preparação uma revisão dos Estatutos da MELSPORT;

### **3 – Sobre a qualificação de receitas enquanto prestações de serviços ou subsídios à exploração.**

O ponto mais crítico da apreciação constante do Relato de Verificação Interna diz respeito à qualificação das receitas provenientes do Município de Melgaço enquanto prestações de serviços. Sem prejuízo de se aceitar que a formalização de tais receitas não pode ser feita por via de contrato-programa (o que será prontamente corrigido), ainda assim tais receitas, pelo menos não na sua totalidade, não devem ser qualificadas enquanto subsídios à exploração.

Com efeito, salvo melhor opinião, no que concerne às receitas provenientes da venda de horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço, tal corresponde a uma verdadeira prestação de serviços. A relação, nas matérias em apreço é bilateral e sinalagmática porquanto o Município adquire horas,



numa lógica mercantil, e paga as mesmas em condições normais de mercado às quais, porque precisamente mercantil, acresce IVA à taxa legal.

Considerou-se que, atendendo à essência da relação e ao seu carácter bilateral a forma e reconhecimento contabilístico deveria representar em respeito pela característica contabilística de substância sobre a forma a natureza da operação.

Como bem refere esse douto Tribunal de Contas no ACÓRDÃO N.º 8/2014 – 20.MAI-1aS/PL:

*“19. Na jurisprudência deste Tribunal, tal como na do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e na própria doutrina, tem sempre sido dada prevalência à natureza estrutural dos negócios jurídicos em detrimento da sua qualificação formal.”*

Ora, estabelece o n.º 3 da Cláusula II do Contrato Programa que o 1.º outorgante, Município de Melgaço, se compromete a transferir para o 2.º outorgante, MELSPORT “Um montante variável consoante a faturação com discriminação da utilização do equipamento”. Desta forma, se o montante previsto no n.º 1 e 2 da mesma Cláusula tem como fundamento a subsidiação da atividade da MELSPORT, segundo rácios de eficiência e eficácia pré-estabelecidos, o n.º 3, supra reproduzido, tem como *ratio* a utilização concreta e efetiva dos equipamentos variando em função direta, e sinalagmática reforça-se, daquela utilização, em condições normais de mercado o que determinou a sua caracterização como atividade mercantil e o seu enquadramento em sede de IVA, sujeito e não isento.

Com efeito, a possibilidade de aquisição de bens e serviços pelas entidades públicas participantes tem abrigo legal, designadamente nos termos do artigo 36º da LAEL.

Por outro lado, os subsídios à exploração são subsídios concedidos com a finalidade de dar suporte financeiro à atividade de uma entidade, consistindo em verbas atribuídas para reduzir custos ou aumentar proveitos, sem relação com serviços prestados, individualmente concretizados.



MELGAÇO

COMPLEXO DESPORTIVO E DE LAZER  
CENTRO DE ESTAGIOS

Não é o que sucede no presente caso quanto à aquisição de tempos de utilização. Com efeito, o Município procede contratação diária de horas de utilização dos diversos equipamentos instalados, cujo destino é por si decidido sem intervenção da MELSPORT. Ou seja, não é a MELSPORT que cede esses equipamentos aos seus utilizadores, mas sim o Município, após a sua aquisição à MELSPORT.

Refira-se, ainda, que tal aquisição é feita a preços de mercado. Sem prejuízo das falhas relativas à definição de preço identificadas no Relatório, a verdade é que os preços de aquisição praticados são indubitavelmente preços de mercado, como se atesta no quadro comparativo com outras empresas do sector – cfr. Anexo I.

Foi este o enquadramento contabilístico sancionado igualmente pelo Revisor Oficial de Contas da MELSPORT.

Por outro, importa frisar que uma parte substancial das horas/tempos adquiridos pelo Município de Melgaço não visam qualquer função de apoio ou fomento do desporto junto de escolas ou associações no concelho, nem qualquer outra função social, mas sim visam dar cumprimento ao um compromisso assumido entre o Município e o Instituto Politécnico de Viana do Castelo (Anexo II). Com efeito, a quando da instalação no Município de Melgaço da Escola Superior de Desporto e Lazer do Instituto Politécnico de Viana de Castelo, o Município obrigou-se à disponibilização dos equipamentos e instalações do Centro de Estágios para as actividades de formação e investigação dos cursos ministrados naquela Escola.

É neste contexto que o Município adquire à MELSPORT as horas/tempos de utilização necessários ao cumprimento do protocolo celebrado com a ESDL-IPVC, que correspondem mensalmente ao quadro abaixo:

|                   | Nº Horas ou entradas | PVP     | Total       |
|-------------------|----------------------|---------|-------------|
| Relvado Sintético | 16                   | 62,60 € | 1 001,60 €  |
| Gimnodesportivo   | 40                   | 66,40 € | 2 656,00 €  |
| Pista Atletismo   | 30                   | 5,40 €  | 162,00 €    |
| Ténis             | 30                   | 10,80 € | 324,00 €    |
| Piscina Coberta   | 141                  | 2,20 €  | 310,20 €    |
| Ginásio           | 1500                 | 5,40 €  | 8 100,00 €  |
|                   |                      |         | 12 553,80 € |



Nessa medida, e salvo do devido respeito por entendimento diverso, as receitas provenientes do Município de Melgaço respeitantes à aquisição de horas/tempos de utilização/entradas nas instalações e equipamentos desportivos deverão ser qualificadas como receitas provenientes de prestações de serviços, ainda que tenham sido incorrectamente formalizadas por contrato-programa, prevalecendo assim a substância material da relação contratual sobre a substância formal.

Sem prejuízo, ainda que se entendesse que nem todas as aquisições de horas/tempos de utilização por parte do Município podem ser consideradas prestações de serviços, sempre se deverá distinguir qual o destino de tais elementos, havendo que considerar que quando os mesmos não servem qualquer função social ou de fomento do desporto, mas sim ao cumprimento de uma obrigação contratual do Município, como sucede no caso da utilização fornecida à ESDL-IPVC, deverá essa aquisição ser definitivamente caracterizada como prestação de serviços.

#### **4 – A obrigação de dissolução nos termos do artigo 62º da LAEL.**

Nos termos atrás expostos, materialmente a MELSPORT não se encontra abrangida em nenhuma das situações previstas na al. a) e b) n.º 1 do artigo 62º da LAEL. Com efeito, correctamente qualificadas as receitas obtidas, a MELSPORT obtém mais do que 50% das suas receitas em vendas e prestações de serviços e os efectivos subsídios à exploração não ultrapassam 50% das receitas. Ainda que se atendesse somente à parcela de horas/tempos de utilização/entradas adquiridas com vista ao cumprimento do protocolo com a ESDL-IPVC, o saldo das receitas seria superior a 50% dos custos, como se demonstra no quadro abaixo.



**MELGAÇO**  
COMPLEXO DESPORTIVO E DE LAZER  
CENTRO DE ESTÁGIOS

Critério de dissolução previsto na alínea a) do art.º 62º da LAEL

| Vendas + Prestação de Serviços | Gastos Totais | Rácio | Impacto        |
|--------------------------------|---------------|-------|----------------|
| 614.392                        | 775.414       | 79%   | Não Dissolução |

Critério de dissolução previsto na alínea b) do art.º 62º da LAEL

| Subsídios à exploração | Receitas | Rácio | Impacto        |
|------------------------|----------|-------|----------------|
| 160.976                | 778.324  | 21%   | Não Dissolução |

A MELSPORT assume o compromisso de adequar os procedimentos e títulos contratuais à realidade das relações contratuais assumidas, seja no que respeita ao contrato-programa, seja no que respeita aos contratos de venda de serviços, seja ainda no que respeita à definição de preços de mercado e à implementação de um sistema de contabilidade analítica que permita a identificação de diferença entre o desenvolvimento da actividade a preços de mercado e o preço subsidiado na óptica do interesse geral.

Nessa medida, não se justifica qualquer medida de dissolução da MELSPORT à luz do artigo 62º da LAEL, ou qualquer outras das medidas alternativas previstas nos artigos 63º a 65 da LAEL.

O Conselho de Administração,

*João Adriano Esteves Lima*  
*Sandra Enshine Pires*

Anexos: 2. Os referidos.



## Tabela Comparativa de Preços

|                                 | Melsport | Matosinhos Sport | Varzim Lazer | Palmela Desporto | Gespaços | Mun.Monção |
|---------------------------------|----------|------------------|--------------|------------------|----------|------------|
| Ginásio Musculação Aula avulso  | 6,00 €   | 7,00 €           | 6,00 €       | 6,00 €           | 4,00 €   |            |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Campo Ténis</b>              |          |                  |              |                  |          |            |
| Sem Luz                         | 8,50 €   | 8,00 €           |              |                  | 5,80 €   | 4,00 €     |
| Com Luz                         | 17,00 €  | 10,00 €          |              |                  |          | 6,00 €     |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Relvado Natural</b>          |          |                  |              |                  |          |            |
| Sem Luz                         | 135,60 € | 120,00 €         |              | 140,10 €         |          |            |
| Com Luz                         | 191,80 € | 140,00 €         |              | 233,85 €         |          |            |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Relvado Sintético</b>        |          |                  |              |                  |          |            |
| Sem Luz                         | 62,60 €  | 100,00 €         |              |                  |          | 65,00 €    |
| Com Luz                         | 87,60 €  | 120,00 €         |              |                  |          | 69,00 €    |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Pavilhão Gimnodesportivo</b> |          |                  |              |                  |          |            |
| Sem Luz                         | 66,80 €  | 45,00 €          | 30,00 €      | 33,00 €          | 30,00 €  | 29,93 €    |
| Com Luz                         | 104,30 € |                  | 35,00 €      |                  |          | 32,92 €    |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Piscina</b>                  |          |                  |              |                  |          |            |
| Entrada Avulso                  | 2,90 €   | 3,50 €           | 6,00 €       | 4,00 €           | 2,50 €   | 2,50 €     |
|                                 |          |                  |              |                  |          |            |
| <b>Pista Atletismo</b>          |          |                  |              |                  |          |            |
| Entrada Avulso                  | 6,00 €   | 2,00 €           |              |                  |          |            |

Dada a especificidade das instalações da Melsport E.M., não é do conhecimento desta, outra empresa Municipal que reúna o mesmo conjunto de valências. Foram analisados os preços das seguintes Empresas Municipais: Matosinhos Sport, Varzim Lazer, Palmela Desport, Gespaços e do Município de Monção.



Instituto Politécnico  
de Viana do Castelo



Handwritten signature and the number 7.

ACORDO ENTRE  
O INSTITUTO POLITÉCNICO DE VIANA DO CASTELO (IPVC)  
E A CÂMARA MUNICIPAL DE MELGAÇO (CMM)

**Da história e dos fundamentos do presente acordo**

O presente acordo sucede e aprofunda o protocolo de cooperação existente entre o IPVC e CMM e o seu anexo, celebrado a 21 de Março de 2005.

Há 15 anos o IPVC e a CMM iniciaram uma cooperação com vista à qualificação de quadros técnicos jovens nos territórios interiores do Alto Minho. À CMM caberia criar condições, com base numa política de desenvolvimento sustentado, para a fixação desses jovens, como forma de combate à desertificação progressiva que se observa nos territórios interiores. Ao IPVC caberia a sua qualificação, no âmbito das suas escolas e o encaminhamento profissional, pela ligação da instituição ao tecido económico e social da região.

No âmbito duma definição política abrangente para o desenvolvimento regional, Melgaço viu reconhecidas a suas aptidões naturais de sub-região particularmente vocacionada para actividade de desporto e lazer – formação, indústrias e outras.

A materialização desta opção política, entre outras, levou à construção do Centro de Estágios de Melgaço, com um investimento inicial de 25 milhões de euros, bem como ao desenvolvimento de uma multiplicidade de estruturas, iniciativas e eventos, tendentes ao melhor aproveitamento das suas ímpares condições naturais.

A construção do Centro de Estágios foi acompanhada, de perto e desde início, pelo IPVC com o propósito original de ambas as partes, CMM e IPVC, de nele vir a desenvolver formação de nível superior nas modalidades clássicas do desporto e, muito particularmente, nos novos desportos, como os desportos-natureza e radicais, muitos, já, modalidades pré-olímpicas.

É na decorrência desta parceria informal que nasce, em 2005, a parceria, agora formal e protocolada, a que aludimos no início deste documento e, no qual, as partes se obrigam, nos termos que dele constam, a criar o CLDL.

O desenvolvimento do CLDL, nomeadamente o estudo da sua sustentabilidade, inicia-se com um trabalho da Quarternaire Portugal, em 2001. Comprovada esta, desenvolveu o IPVC um aturado trabalho de definição da exacta matriz curricular, da especialização pretendida face a saídas profissionais, de modo a melhor poder aproveitar as condições locais na sua maior expressão.

Em 2005 inicia-se o CLDL, como curso integrante da oferta formativa da Escola Superior de Educação do IPVC, mas a funcionar em Melgaço.

A sustentabilidade de um curso mede-se, sobretudo, pelos seguintes indicadores: necessidades de formação naquela área científica, tecnológica ou profissional, no país; mercado do curso ou o índice de procura por parte dos alunos; disponibilidade e qualidade dos recursos humanos e físicos afectos ao seu desenvolvimento; custos de "produção".

A área do Desporto é das áreas onde existem maiores necessidades de formação em Portugal. As vagas oferecidas esgotam de imediato na primeira fase dos concursos de acesso ao ensino superior. Assim tem acontecido com o CLDL. O índice de procura deste curso é elevadíssimo, nunca tendo estado abaixo dos 6 alunos por vaga disponibilizada a concurso. Dispomos de três docentes doutorados (um nos USA, outro na Austrália e outro em Portugal) e mais 7 em fase avançada/final do seu doutoramento, todos com vínculo laboral duradouro à instituição. Ao nível das infra-estruturas físicas dispomos, pela sua qualidade, de um dos três melhores centros desportivos do país. Os custos da formação no CLDL, por aluno, estão abaixo dos 2500€/ano, isto é, o mais baixo custo de formação do IPVC.

No entanto, as mais-valias que esta parceria trouxe, observam-se, sobretudo, no facto de estar Melgaço a converter-se num dos centros mais qualificados e procurados da actividade desportiva do país, em especial, repetimos, nos desportos-natureza e radicais, bem como, no desenvolvimento de toda uma fileira de actividade económica na área com a consequente fixação de pessoas que tal implica.

Está a crescer em Melgaço toda uma indústria (muito especialmente comprada pelos espanhóis) que esgotam as unidades hoteleiras ao longo dos fins-de-semana de quase todo o ano e que animam social, cultural e economicamente a região.

Parece, desta forma, confirmar-se que temos de ser mais criativos e atentos no preenchimento do conceito "massa crítica" em que o ensino superior (particularmente o politécnico) se deve apoiar. Ele não reside, cada vez mais, na dimensão da mole humana e nas relações que a cimentam, como acontece no conceito de escola tradicional, constituída por alunos e professores no seu espaço (os corredores dos grandes aglomerados académicos). Parece, antes, que a "massa crítica" deve procurar-se na relação entre as partes interessadas no desenvolvimento da condição humana e na produção de riqueza, isto é, na relação entre a escola (formação global, produção e difusão de conhecimento), o poder político e o tecido económico e social, muito especialmente o mundo empresarial.

O sentido global desta experiência leva o IPVC e a CMM à vontade de aprofundar o seu compromisso de parceria.

Nesse sentido acordam entre si:

**Cabe ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo**

- Promover todas iniciativas necessárias à criação da Escola Superior de Desporto e Lazer do IPVC, em Melgaço, pelo desenvolvimento da actual estrutura de suporte ao CLDL, dotando a nova unidade orgânica dos seus instrumentos de identidade e estatutários, dos órgãos do governo e administrativos, do desenvolvimento curricular, científico e pedagógico e de uma moderna, atractiva e socialmente útil oferta formativa;
- Assegurar a continuidade e evolução do actual CLDL, dotando-o de uma organização e coordenação científica, pedagógica e cultural de qualidade e promovendo a formação integral e de valores dos seus alunos, de conhecimentos de elevado nível, científico, técnico, bem como assumir a missão de os acompanhar até ao exercício profissional;
- Reforçar o cariz “banda larga” do primeiro ciclo de CLDL, para que possa sustentar segundos ciclos de estudos especializados e profissionalizantes (mestrados) – a implementar – para dar resposta às necessidades de formação do novo normativo legal na formação de técnicos desportivos e professores de educação física e para o aumento do número de alunos da escola;
- Criação progressiva de nova oferta formativa de primeiros e segundos ciclos que, cumulativamente, respondam às necessidades de especialização da área profissional (Desporto e Lazer) e das várias áreas e modalidades que a preenchem e se caracterizem pela sua estrutura atractiva e inovadora, aproveitando ao máximo os excepcionais recursos de que a escola dispõe. O principal objectivo será o de se constituir um nicho específico ou uma “marca” de excelência na exploração da formação, aos vários níveis, das profissões do Desporto e do Lazer;
- Oferta permanente de pós-graduações que cumpram necessidades de formação contínua e aprofundamento dos profissionais nesta área de actividade.
- Todos os encargos com pessoal docente, inerentes aos processos formativos são da responsabilidade do ESDL/IPVC.

**Cabe à Câmara Municipal de Melgaço**

- Construir o novo edifício da Escola Superior de Desporto e Lazer, nos terrenos a tal destinados no Centro de Estágio, para suprir a exiguidade, que já se sente, das instalações actualmente disponibilizadas para o curso pela CMM.

- A CMM será única e total responsável pelos encargos inerentes à construção do novo edifício da ESDL;
- Terminado o processo de construção do novo edifício, a Câmara cederá as instalações ao IPVC, a título gratuito, através da celebração de um contrato de comodato com duração de 50 anos;
- O usufruto do edifício da Escola Superior de Desporto e Lazer regressará à CMM se o IPVC abandonar a finalidade para o qual lhe foi cedido;
- A CMM permite, ainda, sem quaisquer encargos para o IPVC, o uso das instalações do Centro de Estágios de Melgaço, para as actividades de formação, investigação, extensão à comunidade ou de complemento, dos cursos que existem ou venham a existir na ESDL;
- A actividade global do Centro de Estágio será organizada de forma que as actividades de formação ESDL possam assegurar a normal execução dos planos curriculares ou actividades de complemento previstas;
- A CMM providenciará a manutenção e limpeza do espaço do no edifício da ESDL;
- A CMM disponibilizará apoio administrativo a funcionar no edifício da ESDL;

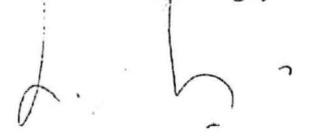
Melgaço, 03 de Maio de 2011

O Presidente do IPVC



Rui Alberto Martins Teixeira

O Presidente da Câmara de Melgaço



António Rui Esteves Solheiro



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

*Par entrada  
caso nº 1167/2018  
[Handwritten signature]*

A/C Excelentíssimo Juiz Conselheiro do  
Tribunal de Contas  
Avenida Barbosa do Bocage, 61  
1069-045 LISBOA

TRIBUNAL DE CONTAS

Exmo. Senhor

Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas

Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha

**E** 1167/2018  
2018/1/23



**Assunto:** Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer,  
E.M. – Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

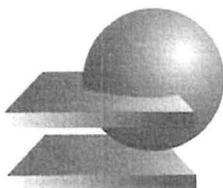
**Processo n.º 1316/2015**

Tendo sido notificados, e na qualidade de representante da sociedade João Araújo & António Oliveira - SROC, Lda., para nos pronunciarmos no processo identificado em epígrafe, vimos com a presente manifestar a adesão total à pronúncia enviada pelo Conselho de Administração da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M., que subscrevemos e cuja cópia anexamos.

Para além disso, entendemos dever acrescentar alguns elementos adicionais, ainda em fase de pronúncia no processo identificado em epígrafe e que também anexamos.

Com os melhores cumprimentos,

*[Handwritten signature]*



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

**Exmo. Senhor**

**Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas**

**Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha**

**Assunto:** Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M. – Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

**Processo n.º 1316/2015**

João Araújo & António Oliveira - SROC, Lda., Revisores Oficiais de Contas da **Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M.**, notificados do Relato de Verificação Interna de Contas – Exercício de 2015, vem, nos termos e para os efeitos do artigo 13º da Lei 98/97, de 26 de Agosto, pronunciar-se adicionalmente sobre o conteúdo do mesmo, nos termos e com os fundamentos que se seguem:

**Ponto prévio**

Esta pronúncia apenas pode ser analisada em conjunto e em complemento com a pronúncia em anexo, e apenas pretende dar esclarecimentos adicionais e efetuar considerações quanto à exatidão factual e argumentos de natureza económico/contabilística e jurídica, fazendo parte integrante da nossa pronúncia ao processo acima.

**Sobre a qualificação de receitas enquanto prestações de serviços ou subsídios à exploração.**

O relatório de verificação interna das contas efetuado afirma que as transações estabelecidas entre a empresa local e o Município acionista não reúnem os requisitos



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

necessários à qualificação de prestações de serviços ou de atividade mercantil, nada concretizando quanto à sua natureza contabilística e enquadramento contabilístico (não remetendo para qualquer ponto específico de legislação contabilística por tal não existir) e não demonstrando que a contraprestação efetuada não coincide com o preço dos serviços prestados.

No nosso entendimento as receitas provenientes da venda de horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço correspondem a prestações de serviços.

Entendemos que quanto à qualificação das receitas provenientes do Município de Melgaço como prestações de serviços estas não devem ser qualificadas enquanto subsídios à exploração.

Senão vejamos:

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, referencial aplicável à contabilidade da Melsport, no seu ponto 3 - Notas de Enquadramento refere:

"72 - Prestações de serviços

Esta conta respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade. Poderá integrar os materiais aplicados, no caso de estes não serem faturados separadamente.

No caso das ESNL, são registadas nesta conta as quotas dos utilizadores, as quotizações e joias dos associados, as promoções e os patrocínios, de acordo com as respetivas subcontas. A subconta 722 - Quotizações e joias pode ser utilizada pelas associações mutualistas para registar os rendimentos resultantes da subscrição pelos associados de qualquer das modalidades de benefícios postos à sua disposição.



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



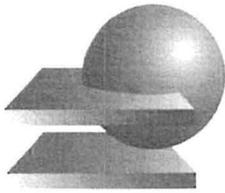
#### 75 - Subsídios à exploração

Esta conta inclui os subsídios relacionados com o rendimento, conforme estabelecido na NCRF 22 - Subsídios e outros Apoios das Entidades Públicas ou noutro normativo aplicável."

Ora a venda de horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço, e dado o objeto social da Melsport, correspondem a "trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade", ou seja a prestações de serviços. E como tal não poderiam ser classificados contabilisticamente de outra forma, sob pena de se estar a infringir o imposto e determinado pelo SNC.

O mesmo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), refere no seu preâmbulo que: "O Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 18 de Junho, relativa à modernização das diretivas contabilísticas, que alterou as Diretivas n.ºs 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/365/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as normas internacionais de contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste decreto-lei, o Estado Português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, com respeito à aplicação das normas internacionais de contabilidade.

No presente decreto-lei reafirma-se tal opção, agora no quadro do Sistema de Normalização Contabilística.



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adoção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade - International Accounting Standards (IAS) e International Financial Reporting Standards (IFRS) e interpretações conexas - International Financial Reporting Interpretations Committee (SIC/IFRIC), dando, assim, resposta às crescentes necessidades em matéria de relato financeiro no contexto das profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica e financeira..."

"Assim, e por força da orientação estratégica em matéria contabilística da União Europeia esboçada com a apresentação, pela Comissão Europeia, em Novembro de 1995, do documento «Harmonização contabilística - uma nova estratégia relativamente à harmonização internacional» e do subsequente impulso político dado no Conselho de Lisboa, em Março de 2000, que estabeleceu a criação de serviços financeiros plenamente integrados, a União Europeia (UE) decidiu adotar as normas internacionais de contabilidade do International Accounting Standards Board (IASB)..."

"Consequentemente, procede-se à revogação do POC e legislação complementar criando-se o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na UE que é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam em seguida.

A «Estrutura conceptual», que segue de muito perto a «Estrutura conceptual de preparação e apresentação de demonstrações financeiras» do IASB, assumida e publicada pela UE. Trata-se de um conjunto de conceitos contabilísticos estruturantes que, não constituindo uma norma propriamente dita, se assume como referencial que subjaz a todo o Sistema..."

"As «Normas contabilísticas e de relato financeiro» (NCRF), núcleo central do SNC, adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adotadas pela UE, cada



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



uma delas constituindo um instrumento de normalização onde, de modo desenvolvido, se prescrevem os vários tratamentos técnicos a adotar em matéria de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e de divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades..."

"Conceptualmente, o SNC caracteriza-se pelas linhas mestras essenciais adiante explicitadas.

Trata-se de um corpo de normas coerente com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as atuais versões das quarta e sétima diretivas comunitárias sobre contas, respetivamente, de entidades individuais e grupos de sociedades."

No seu ANEXO refere no seu ponto 1.4 que:

"1.4 - Sempre que o SNC não responda a aspetos particulares de transações ou situações, que se coloquem a dada entidade em matéria de contabilização ou relato financeiro, ou a lacuna em causa seja de tal modo relevante que o seu não preenchimento impeça o objetivo de ser prestada informação que apresente, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira numa certa data e o desempenho para o período abrangido, fica desde já estabelecido, tendo em vista tão somente a superação dessa lacuna, o recurso, supletivamente e pela ordem indicada:

Às normas internacionais de contabilidade (NIC), adotadas ao abrigo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002;

Às normas internacionais de contabilidade (IAS) e normas internacionais de relato financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respetivas interpretações SIC-IFRIC."



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), mais não faz do que adotar normas coerentes com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE e, por outro lado, com as atuais versões das quarta e sétima diretivas comunitárias sobre contas e transpõe para a ordem jurídica interna as normas publicadas pelo International Accounting Standards Board (IASB), e mesmo em caso de lacuna adota supletivamente, sendo o IASB a fonte/origem inspiradora da legislação contabilística a nível mundial.

O IASB foi constituído em 29 de Junho de 1973, então com a designação de International Accounting Standards Committee (IASC), como consequência do acordo entre os órgãos reguladores da contabilidade de vários países a nível mundial.

Os objetivos do IASB são:

- a) formular e publicar, tendo em conta o interesse público, normas de contabilidade para serem observadas na apresentação de demonstrações financeiras e promover a sua aceitação e observância a nível mundial; e
- b) trabalhar para a melhoria e harmonização da regulação contabilística e procedimentos relativos à apresentação das demonstrações financeiras.

Não podendo nós querermos contrariar o preconizado pela legislação nacional e pelo IASB.

As normas emitidas pelo IASC denominavam-se International Accounting Standards (IAS). Em 2001 o IASC deu origem ao IASB.

As normas emitidas pelo IASB não são automaticamente aceites pela União Europeia (UE), devendo as mesmas passar por um mecanismo de endosso, após a sua análise, podendo surgir algumas diferenças nas normas aceites pela UE.

Vejamos então o que diz a IAS 18 - Rédito, no seu ponto 4.º:



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

"A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período (...)"; e a

IAS 20 - Contabilização dos Subsídios Governamentais e Divulgação de Apoios Governamentais, no seu ponto 3.º:

"Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

(...)

Subsídios governamentais são auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio governamental às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com o governo que não possam ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade."

O mesmo sucede nas suas normas equivalentes:

NCRF 20 - Rébito, no seu ponto 4.º:

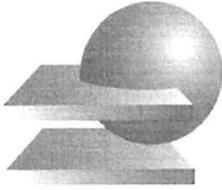
"A prestação de serviços envolve tipicamente o desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado. Os serviços podem ser prestados dentro de um período único ou durante mais do que um período"; e

NCRF 22 - Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas, no seu ponto 4.º:

"Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

(...)

Subsídios das entidades públicas: são auxílios das entidades públicas na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da entidade. Excluem as formas de apoio das entidades públicas às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e transações com as entidades públicas que não se possam distinguir das transações comerciais normais da entidade."



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

O que consta na NCRF 22 / IAS 20 não é o que sucede no presente caso quanto à aquisição de tempos de utilização. A venda de horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço, correspondem ao desempenho por uma entidade de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado, ou seja a prestações de serviços segundo as normas nacionais e internacionais (NCRF 20 / IAS 18).

E não se tratam de auxílios da C. M Melgaço para a Melsport em troca do cumprimento de certas condições relacionadas com as atividades operacionais da Melsport. Aliás, segundo a norma contabilística, são excluídas de subsídios as formas de apoio às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e as transações com a C. M Melgaço que não se possam distinguir das transações comerciais normais da Melsport.

Ou seja, no caso concreto, as transações efetuadas com a C. M Melgaço são feitas em condições comerciais idênticas às outras praticadas pela Melsport com terceiros, pelo que nunca poderiam ser consideradas subsídios de acordo com toda a legislação nacional e internacional, e não podendo nós contrariar o preconizado pela legislação nacional e pelo IASB.

E como tal não poderiam ser classificados contabilisticamente de outra forma, que não prestações de serviços, sob pena de se estar a infringir o imposto pelas normas nacionais e internacionais de contabilidade.

Esse era já o entendimento do POC (Plano Oficial de Contabilidade), modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais e industriais e outras entidades instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de Fevereiro, que o aprovou e criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), entretanto, objeto



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

de sucessivas alterações, essencialmente motivadas pela necessidade de adaptação do modelo contabilístico nacional a instrumentos jurídicos comunitários.

No seu ponto 12 - Notas Explicativas, referente às contas:

72 - Prestações de serviços

"Esta conta respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da empresa. Poderá integrar os materiais aplicados, no caso de estes não serem faturados separadamente. A contabilização a efetuar deve basear-se em faturação emitida ou em documentação externa (caso das comissões obtidas), não deixando de registar os proveitos relativamente aos quais não se tenham ainda recebido os correspondentes comprovantes externos. As subcontas anteriores à 725 serão estabelecidas de harmonia com a natureza dos serviços."

74 - Subsídios à exploração

"Verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas."

Em tudo coerente com o conceito que existe atualmente e referido acima.

As horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço tratam-se de serviços prestados próprios dos objetivos ou finalidades principais da empresa, e como tal correspondem a prestações de serviços, e não têm a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, e como tal nunca poderiam ser subsídios à exploração.

É este o enquadramento contabilístico aplicável.



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

Mas analisemos também o critério da legislação fiscal, no caso concreto o CIVA (Código do IVA) no que se refere a prestações de serviços, no seu artigo 4.º - Conceito de prestação de serviços, no seu ponto 1:

"São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens."

Para analisarmos melhor o seu conteúdo atendamos ao que refere Filipe Duarte Neves, no seu livro Código do IVA e Legislação Complementar:

"Para efeitos do IVA foi acolhido um conceito residual de prestação de serviços, sendo consideradas como tal as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. Assim, uma atribuição patrimonial, qualquer que seja terá, em princípio subjacente uma prestação de serviços, se não for contrapartida da entrega ou importação de bens.

O conceito de prestação de serviços em sede de IVA é de natureza económica, sendo mais abrangente do que a definição jurídica que pode ser conferida ao contrato de prestação de serviços nos termos do artigo 1154.º do Código Civil. De referir também que do carácter residual e económico do conceito de prestação de serviços consagrado para efeitos do IVA resulta a sujeição a IVA, entre outras, das obrigações de conteúdo negativo, nas quais o devedor está adstrito a não fazer - non *facere* - ou a deixar fazer - *pati*."

É também a opinião de Patrícia Nobret Cunha, no seu livro Imposto sobre o Valor Acrescentado - Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, quanto ao conceito de Prestações de Serviços: "O conceito de prestações de serviços não corresponde, à semelhança com o que sucede a nível da transmissão de bens, à definição civil de prestação de serviços,



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

segundo a qual se trata de um contrato em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição - Artigo 1154.ºCC. O conceito tem um carácter residual..." e "A título de exemplo, mencionam-se as seguintes operações que se subsumem no conceito de prestação de serviços: o exercício independente de uma profissão; a cessão de direitos de propriedade intelectual ou industrial; os serviços de hotelaria e restauração; as operações de seguro e resseguro; os empréstimos e créditos; o direito de utilizar instalações desportivas ou recreativas; a colocação à disposição dos utentes de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem (acórdãos TJUE de 12.9.2000)".

É o próprio TJUE que o diz e mesmo exemplifica que o direito de utilizar instalações desportivas ou recreativas é uma operação que se subsume no conceito de prestação de serviços.

De acordo com o previsto na sexta diretiva, de que a presente disposição constitui norma de transposição, entende também que é um conceito que implica a existência de um a operação onerosa, referindo no que concerne ao conceito de contraprestação:

"A questão da contraprestação encontra-se, pois, em conexão estreita com o carácter oneroso das operações sujeitas a imposto. Tratando-se de um conceito comunitário, a sua interpretação não é deixada ao livre arbítrio dos Estados-membros, antes cabendo exclusivamente ao TJ.

A contraprestação foi definida pelo TJ no acórdão *batatas holandesas* como devendo ser real e efetiva, suscetível de avaliação pecuniária e de apreciação subjetiva. Incluem-se na contrapartida todos os benefícios obtidos de modo direto, quer tenham natureza monetária, quer consistam numa transmissão de bens ou numa prestação de serviços.

Este conceito pode configurar-se com recurso a quatro elementos.



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.



Em primeiro lugar, é necessária a efetiva obtenção de um bem ou direito, mediante um intercâmbio real de prestações.

Em segundo lugar, a contraprestação deve ser suscetível de determinação pecuniária, ainda que a contraprestação seja em espécie, caso em que o valor deve ser convertível em unidades monetárias.

Em terceiro lugar, a expressão 'contrapartida' implica a necessidade de um nexo direto que vincule a prestação e a contraprestação efetuada, que é contrapartida da existência de um benefício que deve ser igualmente direto. Por outro lado, a contraprestação deve inserir-se num acordo de vontades, excluindo-se as situações em que aquela resulta de obrigação legal - em conformidade com o ditame do Tribunal no acórdão *Tolsma*, no qual declarou que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre quem efetua a prestação e o seu destinatário uma relação jurídica no contexto da qual se trocam prestações recíprocas, excluindo-se que se possa considerar contrapartida o montante em dinheiro recebido se não existir acordo entre as partes e tanto o donativo como o seu montante sejam voluntários."

"Em quarto lugar, a apreciação da contraprestação tem um cariz subjetivo, na medida em que é necessário partir dos dados reais da operação em causa, analisando o valor efetivamente recebido em cada operação individualmente considerada. A necessidade de avaliação subjetiva foi afirmada nos acórdãos *batatas holandesas* e *Hong Kong*."

No caso concreto, estão reunidos claramente todos os pressupostos pois estamos perante um intercâmbio real de prestações (horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço por um determinado preço), preço esse suscetível de ser determinado de forma pecuniária, em unidades monetárias, em que existe um nexo direto entre a prestação e a contraprestação efetuada (valor calculado com base nas horas de utilização e nos preços/hora), com base num acordo de vontades, analisando o



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

valor efetivamente recebido em cada operação individualmente considerada, existindo entre quem efetua a prestação e o seu destinatário uma relação jurídica no contexto da qual se trocam prestações recíprocas.

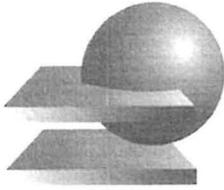
O valor a pagar varia em função direta da utilização concreta e efetiva dos equipamentos, em condições normais de mercado, o que determinou a sua caracterização como prestações de serviços e o seu enquadramento de sujeição em sede de IVA.

"O valor da contraprestação (que não consiste num montante pecuniário acordado entre as partes) deve ser aquele que o beneficiário da prestação de serviços (que constitui a contraprestação da transmissão de bens) atribui aos serviços que pretende obter e corresponde à quantidade que está disposto a desembolsar para tal efeito" conforme o critério do Tribunal no acórdão *Empire Stores*.

"No acórdão *OPW*, encontra-se uma definição comunitária do conceito de subvenções diretamente relacionadas com o preço, que compreende unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de transmissão de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços".

E no caso concreto não se trata de um terceiro que paga ao vendedor uma subvenção diretamente relacionada com o preço, mas sim o valor da contraprestação da prestação de serviços que o beneficiário da prestação de serviços (C. M. Melgaço) atribui aos serviços que pretende obter diretamente (da Melsport).

O Município procede compra de horas de utilização dos equipamentos desportivos da Melsport, e decide o seu destino sem intervenção da Melsport, não sendo a Melsport a



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

ceder horas de utilização dos equipamentos desportivos aos utilizadores, mas sim o Município, após a sua aquisição.

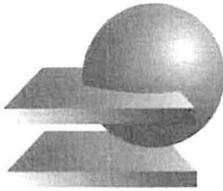
Ou seja, o TJUE tem vindo a reiterar que o conceito de atividade económica deverá ser interpretado de forma a atribuir um âmbito de aplicação muito abrangente, vindo a relevar o carácter objetivo do conceito de atividade económica, salientando que a atividade se define por si mesma, independentemente dos fins ou resultados.

O CIVA também menciona no que se refere a subvenções de exploração no n.º 5 do artigo 4.º do CIVA que as subvenções de exploração correspondem "a toda a disposição gratuita de fundos, diretamente ligada ao preço das operações" e "São incluídas na base tributável as subvenções que revistam a natureza de indemnizações compensatórias, destinadas a compensar, por razões sociais ou resultantes de dificuldades de um setor económico, os baixos preços praticados", o que claramente não é o caso.

De facto, os valores pagos pela C. M. Melgaço, não se tratam de disposição gratuita de fundos (tem como contraprestação a horas de utilização das instalações), nem estão diretamente ligadas ao preço das operações ou indemnizações compensatórias, destinadas a compensar os baixos preços praticados (não existe ligação direta com os preços praticados pela Melsport ou o valor pago se destina a indemnizar a Melsport).

Se analisarmos o preconizado no Código Civil, no seu artigo 1154º, "Contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição."

Estamos mais uma vez perante o conceito de contraprestação em que uma das partes paga um preço em contraprestação a horas de utilização das instalações.



**JOÃO ARAÚJO & ANTÓNIO OLIVEIRA**  
- SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

**Resumindo:**

Entendemos que quanto à qualificação das receitas provenientes do Município de Melgaço como prestações de serviços estas não podem ser requalificadas como subsídios à exploração. No mesmo sentido esteve o Tribunal de Contas na aprovação das contas dos anos anteriores e o TJUE nos seus acórdãos.

As receitas provenientes da venda de horas de utilização dos equipamentos desportivos e instalações ao Município de Melgaço correspondem a prestações de serviços calculadas com referência a quantidades vendidas e estão reunidos todos os requisitos necessários para que sejam considerados como prestações de serviço e isentos de irregularidades contabilísticas, quer quanto à sua materialidade quer quanto à sua natureza. As transações efetuadas que lhe estão subjacentes são legais e a aquisição é feita a preços de mercado.

Consideramos que, atendendo à natureza da operação e à essência da relação, não existe qualquer irregularidade contabilística e o reconhecimento contabilístico só pode ser como prestações de serviços, de acordo com os princípios contabilísticos e legais, dada a natureza jurídica e económica das transações.

Porto, 21 de janeiro de 2018

João Araújo & António Oliveira, S.R.O.C., Lda.

representada por

**De:** Fatima Costa [REDACTED]

**Enviada:** 22 de janeiro de 2018 13:17

**Para:** Tribunal de Contas - Geral

**Assunto:** Processo n.º 1316/ 2015: Verificação Interna de Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M (Exercício de 2015) – Audição dos responsáveis

Excelentíssimo Senhor  
Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas  
Dr. Ernesto Luis Rosa Laurentino da Cunha

Processo n.º 1316/ 2015

Tendo sido notificada por email para me pronunciar no processo acima identificado, venho esclarecer que [REDACTED]

Agradeço desta forma a opção pela agilização dos procedimentos através da notificação por email.

Em relação ao exercício do contraditório, venho pelo presente email manifestar a adesão total à pronuncia enviada pelo actual Conselho de Administração da Melsport, que subscrevo na integra e cuja cópia anexo.

Atentamente e ao dispôr,  
Fátima Alexandra Faria da Costa

 Melsport.pdf x

Email secured by Check Point

E 794/2018  
2018/1/16



Exmo. Senhor  
Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas  
Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha

*Boa tarde*

*At. Dr. Paulo*

Assunto: Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M. – Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

*16.1.2018*

Processo n.º 1316/2015

Tendo sido notificado para me pronunciar no processo identificado em epígrafe, venho com a presente manifestar a adesão total à pronúncia enviado pelo Conselho de Administração da MelSport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M., que subscrevo na íntegra e cuja cópia anexo.

Com os melhores cumprimentos,

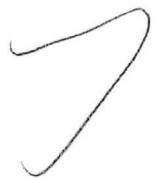
*Hilário Manuel Esteves Afonso*

(HILÁRIO MANUEL ESTEVES AFRONSO  
EX. PRESIDENTE CONSELHO ADMINISTRATIVO)

*Entrada n.º 1  
16/1/18  
F. K. B. da*



*Documento  
Ao Dr. Ernesto  
16.1.2018*



**Exmo. Senhor**  
**Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas**  
**Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha**

**Assunto:** Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer,  
E.M. – Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

**Processo n.º 1316/2015**

Tendo sido notificado para me pronunciar no processo identificado em epígrafe, venho com a presente manifestar a adesão total à pronúncia enviado pelo Conselho de Administração da MelSport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M., que subscrevo na íntegra e cuja cópia anexo.

Com os melhores cumprimentos,

O Presidente da Câmara Municipal de Melgaço,



*Desemb.*

Exmo. Senhor

Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas

Dr. Ernesto Luís Rosa Laurentino da Cunha

*João Silva  
Dr. Luís  
Rosa*

Assunto: Verificação Interna das Contas da Melsport – Melgaço, Desporto e Lazer,  
E.M. – Exercício de 2015 – Audição dos Responsáveis

*16.1.2018*

Processo n.º 1316/2015

Tendo sido notificado para me pronunciar no processo identificado em epígrafe, venho com a presente manifestar a adesão total à pronúncia enviado pelo Conselho de Administração da MelSport – Melgaço, Desporto e Lazer, E.M., que subscrevo na íntegra e cuja cópia anexo.

*7*

Com os melhores cumprimentos,

*Maria de Fátima Teixeira Leunh Esteves*

A Presidente da Assembleia Municipal de Melgaço,