

Sentença n.º 12/2026 - 3.ª S

Processo 23_A/2025_JRF, 2/7/2026 / Secção: 3.ª S

Conselheiro Relator: Nuno M. P. R. Coelho

Sumário

1. A responsabilidade financeira sancionatória por reabertura ilegal de contas de exercícios já aprovados e encerrados, em violação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4 (NCRF 4) do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), preenche objetivamente a previsão do Art.º 65.º, n.º 1, alíneas b) e d), da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC): o procedimento legalmente admissível para a correção de erros materiais de períodos anteriores é a reexpressão retrospectiva, por via do registo nas contas do período de descoberta e da correspondente informação comparativa, não a reabertura física dos exercícios findos.
2. A ordem ou determinação do acionista único de uma empresa local para a execução de um procedimento contabilístico sem arrimo legal não constitui causa de exclusão da ilicitude ao abrigo do Art.º 31.º, n.º 1, alínea c), do Código Penal: a influência dominante do acionista, prevista no Art.º 19.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (RJAEL), não extingue os deveres de conformidade legal dos membros do órgão de gestão da empresa local, os quais mantêm um dever de resistência perante instruções manifestamente contrárias às normas imperativas do SNC.
3. A confiança depositada em pareceres técnicos da Sociedade Revisora Oficial de Contas, na qualidade de Fiscal Único, pode relevar para a exclusão ou atenuação da culpa a título de erro sobre a ilicitude não censurável, ao abrigo do Art.º 8.º, n.º 2, do Regime Geral das Contraordenações (RGCO), ex vi Art.º 67.º, n.º 4, da LOPTC, quando as Certificações Legais de Contas não assinalem qualquer irregularidade no procedimento de reabertura adotado; tal valoração opera de modo diferenciado consoante o grau de formação específica e a natureza executiva ou não executiva das funções de cada demandado.

4. A natureza da função - executiva e remunerada vs. não executiva e não remunerada - e o período efetivo de exercício de funções relevam para a graduação do dever de cuidado exigível e, consequentemente, para a intensidade do juízo de censurabilidade; a diferença de perfil funcional entre o vogal executivo (D1) e a vogal não executiva e não remunerada (D2) justifica uma apreciação diferenciada da culpa, com potencial implicação na determinação da multa a aplicar.
5. A dispensa de aplicação de multa prevista no Art.º 65.º, n.º 8, da LOPTC não opera automaticamente pela verificação dos seus pressupostos formais; pressupõe uma oabquase ausooeancia de culpaoobb que se distingue da mera culpa atenuada ou diminuída; a exclusão da responsabilidade financeira por via da relevação prevista no n.º 9 do mesmo preceito não é aplicável no âmbito do julgamento da 3.ª Secção.

3.ª Secção

Data: 2/7/2026

Processo n.º 23-A/2025-
JRF

RELATOR: Nuno Miguel P. R. Coelho

TRANSITADA EM JULGADO

I - RELATÓRIO

1. O Ministério Público (MP) requereu o julgamento, mediante processo de responsabilidades financeiras, na vertente sancionatória, dos aqui demandados D1 e D2, ambos com os sinais dos autos, imputando-lhes a prática, cada um deles, de uma infração financeira sancionatória, a título de negligência, p. e p. pelo Art.º 65.º, n.ºs 1, alíneas b) e d), e 5, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).
2. Refira-se que este processo prossegue apenas quanto aos demandados D1 e D2, na sequência da separação do processo relativamente ao demandado D3, Contabilista Certificado da SGU -, o qual se encontra a proceder ao pagamento em prestações da multa peticionada, nos termos do Art.º 95.º da LOPTC.
3. Alega, em síntese, aquele mesmo demandante, fundando-se nas conclusões do Relatório n.º 15/2023 -2.ª S, aprovado pela 2.ª Secção deste Tribunal em 23/11/2023, o qual incidiu sobre a auditoria no âmbito do Programa Anual de Fiscalização deste mesmo Tribunal, orientada para a análise do processo de reabertura das contas dos anos de 2016, 2017 e 2018, da empresa municipal VRSA - Sociedade de Gestão Urbana, E:M., SA, doravante designada por SGU, que foram apuradas situações suscetíveis de integrar responsabilidade financeira sancionatória.
4. Nesse conspecto, refere que a SGU foi constituída em 13 de maio de 2007, como sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, detida a 100% pelo Município de Vila Real de Santo António (MVRSA), tendo operado de modo permanente em situação de desequilíbrio financeiro estrutural, com rácios de solvabilidade muito inferiores a 1 ao longo de todo o período da sua existência.
5. E, ainda, que em 2019, o MVRSA, integrado num Programa de Ajustamento Municipal (PAM) junto do Fundo de Apoio Municipal (FAM), necessitava de incluir a dívida da SGU (estimada em cerca de 70 milhões de euros) no processo de revisão do PAM. A legislação aplicável (Art.º

- 37.º, n.º 3, da Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto) condicionava essa inclusão à prévia dissolução obrigatória da empresa ao abrigo do Art.º 62.º, n.º 1, alínea d), da Lei n.º 50/2012 - dissolução essa que exigia a verificação de três exercícios consecutivos com resultados líquidos negativos.
6. Mais alegando que as contas originais do exercício de 2016 apresentavam resultado líquido positivo de 376.191,00 €. Para configurar o terceiro exercício consecutivo com resultado negativo, foi aprovada, em reunião extraordinária da Câmara Municipal de 18 de junho de 2019, a reabertura das contas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018, com a determinação de execução imediata pelo Conselho de Administração da SGU. Na sequência desta deliberação, o Contabilista Certificado (D3) procedeu às alterações contabilísticas, o Conselho de Administração - incluindo os ora Demandados - aprovou as contas corrigidas na Ata n.º 513, de 26 de junho de 2019, e a Assembleia Geral da SGU homologou-as, deliberando subsequentemente a dissolução da empresa.
 7. Pelo que, continua, o resultado do exercício de 2016 passou de +376.191,00 € para - 1.261.141,00 €; o de 2017 foi agravado de -1.567.700,00 € para -1.669.498,00 €; o de 2018 manteve-se em -1.213.952,00 €. O procedimento adotado não tem correspondência nas normas do SNC: a correção de erros materiais de períodos anteriores deveria ter sido efetuada por via da reexpressão retrospectiva, nos termos dos §§ 32 a 39 e 36 da NCRF 4 do SNC, e não pela reabertura dos exercícios já encerrados e aprovados.
 8. Com estes fundamentos, o MP requer a condenação de cada um dos demandados (D1 e D2) pela prática de uma infração financeira sancionatória, a título negligente, p. e p. pelo Art.º 65.º, n.º 1, alíneas b) e d), ex vi Art.º 67.º, n.º 3, da LOPTC, na multa de 25 UC, a que corresponde o montante de 2.550,00 € (25 UC x 102,00 €/UC).
 9. Estes mesmos demandados (D1 e D2), após citação, vieram apresentar as suas contestações, com uma argumentação paralela.
 10. O demandado D1, negou a ilicitude da sua conduta, sustentando que: a reabertura das contas não constituiu opção autónoma do Conselho de Administração mas execução de deliberação vinculativa do acionista único; o procedimento foi instruído com relatório técnico da Gestora do PAM e teve o respaldo das Certificações Legais de Contas emitidas pelo Fiscal Único (SROC Oliveira, Reis & Associados) em 26 de junho de 2019, sem que estas assinalassem qualquer irregularidade no procedimento adotado; age sem culpa - ou em erro sobre a ilicitude não censurável - quem confia nos pareceres técnicos dos órgãos competentes de fiscalização e não tem razões para suspeitar da ilegalidade do procedimento.
 11. Mais impugna os factos constantes dos pontos 58.º, 59.º, 62.º e 63.º do requerimento inicial.

12. Por seu turno, a demandada D2, apresentou argumentação substancialmente paralela, acrescentando que exerceu funções de vogal com carácter não executivo e não remunerado, no período compreendido entre 2 de janeiro de 2019 e 10 de julho de 2019; que o seu contrato de gestão expressamente a vincula às orientações e deliberações do acionista; que, como jurista com formação na área do direito e não da contabilidade, não lhe era exigível o conhecimento técnico aprofundado da distinção entre reexpressão retrospectiva e reabertura de contas; e que a falta de consciência da ilicitude não é censurável quando assente em pareceres qualificados que não suscitaram qualquer alerta.
13. Ambos os demandados concluem pela improcedência da ação e pela sua absolvição do pedido ou, subsidiariamente, pela dispensa ou atenuação especial da multa.
14. O processo seguiu a sua tramitação, com a instrução e o julgamento, este com cumprimento de todas as formalidades, tal como se demonstra documentado na respetiva ata.

II - SANEAMENTO DO PROCESSO

15. O Tribunal é competente, o processo é o próprio e o MP e o (a/s) demandado (a/s) têm legitimidade.

Inexistem exceções, nulidades, questões prévias ou incidentais que obstem ao conhecimento do mérito da ação.

III - FUNDAMENTAÇÃO

III.1. - DE FACTO:

III.1.a. Resultaram como provados, em julgamento, os factos seguidamente discriminados:

A. Do requerimento inicial e da discussão da causa:

fp1 Foi realizada auditoria no âmbito do Programa Anual de Fiscalização do Tribunal de Contas, orientada para a análise do processo de reabertura das contas, nos anos de 2016, 2017 e 2018, da empresa municipal VRSA - Sociedade de Gestão Urbana, E.M., S.A. (doravante SGU).

fp2 Tal auditoria constou do Processo N.º 24/2020 - AUDIT e culminou na elaboração do Relatório n.º 15/2023, aprovado pela 2.ª SECÇÃO em 23 de novembro de 2023.

fp3 Na sequência dessa ação foi evidenciado o seguinte:

QUANTO À VRSA - SOCIEDADE DE GESTÃO URBANA, E.M., S.A.:

fp4 A SGU foi constituída em 13.05.2007, por escritura pública (a sua constituição foi aprovada pela CM, a 20.03.2007, e pela AM, a 04.05.2007).

fp5 O capital social inicial, de M€ 1,181, foi realizado integralmente em espécie pelo MVRSA, que, para o efeito, cedeu a propriedade do edifício sede da Câmara Municipal e dos

serviços municipais (Paços do Concelho), ficando como arrendatário pelo prazo de 20 anos.

fp6 Sendo o objeto social da SGU a gestão de serviços de interesse geral e de promoção do desenvolvimento local e regional, cabia-lhe propor, acompanhar e executar políticas urbanísticas no PDM, promover a regeneração urbana e rural, desenvolver uma política de solos eficiente, justa e equitativa, desenvolver programas de gestão urbana avançada e de regulação do mercado imobiliário e executar processos perequativos de benefícios e encargos no Município, promovendo o crescimento económico local e regional e o reforço de coesão económica e social, local e regional.

fp7 Em 26.12.2008, a SGU aumenta o capital para M€ 15,0, com nova entrada em espécie, mais concretamente, de 2 prédios urbanos que constituem o Parque de Campismo de Monte Gordo. Em resultado da operação, o Município ficou credor da SGU em M€ 24, por os imóveis transmitidos terem sido avaliados em M€ 38.

fp8 Em 29.12. 2008, deu-se a constituição de um direito de superfície, por 30 anos, a favor da SGU, sobre o Complexo Desportivo na propriedade do MVRSA, pelo qual a empresa teria de pagar M€ 10,4. O montante em causa foi considerado o valor económico a atribuir ao complexo desportivo pela sua utilização ao longo daquele período, com base num estudo elaborado por uma SROC.

fp9 Para pagar ao Município os M€ 10,4 acordados, a SGU contraiu um empréstimo junto do BCP, a 10 anos, (contratado, a 05.01.2009, com a finalidade de Aquisição do direito de superfície do Complexo Desportivo e Construção do Pavilhão Gimnodesportivo, pelo montante de M€13,5.), para o qual deu como garantia os terrenos do Parque de Campismo que tinham acabado de constituir o seu reforço do capital.

fp10 Em 12/02/2010 deu-se a fusão da SGU com a VRSA - Sociedade de Reabilitação Urbana E.M. S.A., o que originou o aumento de capital para M€ 15,051.

fp11 Com esta operação, o objeto da SGU passou a incluir a gestão das operações urbanísticas de reabilitação urbana do centro histórico e zona de proteção da cidade de VRSA, aumentando a sua estrutura.

fp12 O MVRSA afetou também à SGU funções em matéria de abastecimento público de água e saneamento de águas residuais, bem como de promoção e de gestão de equipamentos coletivos.

fp13 Através de um contrato de gestão, celebrado em 01.06.2010, a SGU assume a gestão e exploração do sistema de abastecimento de água e saneamento de águas residuais por um prazo de 50 anos, recebendo os recursos humanos e equipamentos que estavam

afetos à atividade, e comprometendo-se a compensar anualmente o MVRSA pela cedência das infraestruturas (O contrato previa o pagamento anual de m€ 250, totalizando M€ 12,5 pelos 50 anos do contrato. A SGU assumia ainda os processos de candidatura de obras ao POVT, no valor global de M€ 32.)

fp14 O contrato programa que regulava a exploração e gestão do complexo desportivo pela SGU só foi celebrado em 18.06.2010.

fp15 A 30.06.2010, foi deliberado o aumento de capital para M€36,260 através da incorporação dos créditos remanescentes do Município sobre a SGU resultantes do aumento de capital em espécie (terrenos do Parque de Campismo).

fp16 Subsequentemente, em 24.04.2013 (Cf. Ata n.º 3/2013, de 24.04, da Assembleia Municipal.), foi deliberada a fusão da SGU com a empresa CIDADEMAR - Gestão de Imóveis e Reabilitação Urbana, com atividade de natureza mercantil, cujo capital era detido a 100% pela SGU. E, por incorporação, foi transferida a 04.11.2013, a totalidade do património daquela entidade, não tendo originado qualquer aumento do capital social ou efeitos no montante dos subsídios à exploração atribuídos à SGU (Esta fusão foi objeto de apreciação pelo TdC através do Proc. n.º 665/2013, tendo sido tacitamente visado.)

fp17 A empresa em causa entrou em processo de dissolução, a 05.07.2019, com a internalização das respetivas atividades e funcionários nos quadros do Município, a partir de 01.01.2020.

OS DEMANDADOS:

fp18 O aqui demandado D1, foi vogal do Conselho de Administração da SGU de 24.10.2017 até 10.07.2019; Vogal da Comissão Liquidatária da SGU, de 10.07.2019 até 10.05.2021; Administrador Liquidatário da SGU desde 10.05.2021;

fp19 Por seu turno, a demandada D2, foi vogal do Conselho de Administração da SGU de 02.01.2019 até 10.07.2019; Vogal da Comissão Liquidatária da SGU de 10.07.2019 até 10.05.2021; e, por último,

fp20 O demandado D3, a que corresponde o processo separado, era o Contabilista Certificado da SGU, que procedeu à reabertura e alteração das contas da SGU dos anos de 2016 a 2018.

fp21 A SGU apresentou sempre uma situação financeira considerada bastante vulnerável, com um rácio de solvabilidade muito inferior a 1, o que significa que, no médio e longo prazo, em caso de liquidação, não existiria capacidade de cumprir com a obrigação de pagamento das suas responsabilidades. Na perspetiva inversa, do endividamento,

conclui-se que, ao longo de todo o período, as dívidas superaram largamente os recursos próprios, chegando a representar, em 2009, mais do quántuplo daqueles.

fp22 Tal situação encontra-se demonstrada no Quadro 2 do RA, que se transcreve:

Quadro 2 - Evolução do Passivo e Capitais Próprios da SGU

Ano	Passivo (P)	Financiamentos obtidos (F)	Capitais Próprios (CP)	Capital Social (CS)	Solvabilidade (CP/P)	Endividamento (P/CP)	F/CS
2007	5 595 373,00	0,00	1 190 076,79	1 181 000,00	0,21	4,70	0,00
2008	55 167 385,58	27 788 986,59	15 042 435,96	15 000 000,00	0,27	3,67	1,85
2009	59 664 351,63	33 283 033,56	11 458 619,48	15 000 000,00	0,19	5,21	2,22
2010	52 381 116,72	32 400 330,99	34 287 410,98	36 620 980,00	0,65	1,53	0,88
2011	51 769 056,03	32 789 627,85	38 791 033,94	36 620 980,00	0,75	1,33	0,90
2012	57 576 837,02	38 617 213,65	40 204 844,92	36 620 980,00	0,70	1,43	1,05
2013	66 531 565,43	39 942 882,01	45 830 813,04	36 620 980,00	0,69	1,45	1,09
2014	65 370 754,41	37 278 401,14	45 805 599,04	36 620 980,00	0,70	1,43	1,02
2015	72 191 401,33	40 172 132,14	44 259 403,93	36 620 980,00	0,61	1,63	1,10
2016	74 011 035,39	42 546 223,37	45 490 229,08	36 620 980,00	0,61	1,63	1,16
2017	77 570 498,56	41 102 022,23	44 010 906,38	36 620 980,00	0,57	1,76	1,12
Ano	Passivo (P)	Financiamentos obtidos (F)	Capitais Próprios (CP)	Capital Social (CS)	Solvabilidade (CP/P)	Endividamento (P/CP)	F/CS
2018	108 277 564,73	40 148 533,17	41 227 023,60	36 620 980,00	0,38	2,63	1,10
2019	102 011 462,93	37 333 319,32	37 687 103,16	36 620 980,00	0,37	2,71	1,02
2020	103 067 523,84	35 354 571,25	28 616 268,03	36 620 980,00	0,28	3,60	0,97
2021	102 635 434,09	34 800 908,77	26 191 173,37	36 620 980,00	0,26	3,92	0,95

Fonte: Demonstrações Financeiras 2007-2021.

fp23 A natureza de empresa local da SGU, detida a 100% pelo Município de VRSA, contribuiu para a manter em atividade e permitir o acesso a financiamento bancário, apesar da sua debilidade financeira.

fp24 No quadro 3 do RA, que a seguir se transcreve, verificam-se os montantes dos contratos de financiamento em dívida em 31.12.2018 e 31.12.2017:

Quadro 3 - Contratos de financiamento de médio e longo prazo

(Em euros)

Contratos de Financiamento					Valor em dívida a:	
Designação	Início	Maturidade (anos)	Finalidade	Valor contratualizado	31.12.2018	31.12.2017
BCP- CLS n.º 134661231	2007	20	Financiamento da obra na "Casa da Câmara".	4 000 000	2 764 957,07	2 961 194,24
BCP-CLS n.º 137696361	2007	10	Aquisição prédio urbano na Praça Marquês de Pombal, n.º 25, 26, 17 e Rua António Capa n.º 2, 4 e 6, VRSA, obras de remodelação do prédio e aquisição de equipamentos.	1 500 000	830 561,96	905 470,53
BCP-CLS n.º 138814771	2008	15	Aquisição de 40 fogos a custos controlados, Monte Gordo.	2 718 500	348 978,60	395 753,98



BCP- CLS n.º 149843671	2008	20	Obras em Redes de Abastecimento de Águas e Saneamento Básico.	10 262 358	7 532 593,45	8 029 491,89
BCP - CLS n.º 160115971	2009	10	Aquisição do direito de superfície do Complexo desportivo e conclusão das obras do Pavilhão Gimnodesportivo VRSA.	13 500 000	12 212 857,16	12 272 857,16
Montepio	2016	-	Financiamento necessidades pontuais de tesouraria.		2 997 626,12	3 277 160,80
BES- CC Caucionada	2010	-	Financiamento necessidades pontuais de tesouraria.		425 000	425 000
POVT-12-0146FCOES000227	2012	10	Financiamento de infraestruturas abastecimento de água.	7 386 236,62	3 109 907,54	3 409 139,04
POVT-12-0146FCOES000228	2012	15	Financiamento de infraestruturas abastecimento de saneamento.	10 117 649,34	7 498 533,68	7 720 992,19
BES- JESSICA I	2013	-	Reabilitação e dinamização económico centro histórico - VRSA	2 350 000	274 590,22	274 590,22
BES- JESSICA II	2015	1	JESSICA II		2 065 313,76	1 321 956,97
Total					40 060 919,56	40 993 607,02

Fonte: Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados de 2018.

fp25 Em termos globais, a SGU operou numa situação financeira desequilibrada em consequência da sua incapacidade em gerar recursos financeiros relevantes, no âmbito das atividades operacionais e de investimento, para cobrir todas as suas responsabilidades.

fp26 O quadro 4 seguinte do RA apresenta os rácios de equilíbrio financeiro e de endividamento (cf. Anexo 6) para o período de 2014 a 2018, que inclui a versão das contas de 2016 a 2018 que resultou do processo de reabertura concretizado em 2019:

Quadro 4. Rácios de equilíbrio financeiro e de endividamento (2014-2018)

Rácio	Fórmula de cálculo	2014	2015	2016	2016*	2017	2017*	2018	2018*
Solvabilidade financeira	CP/Passivo	0,70	0,61	0,61	0,62	0,57	0,55	0,38	0,38
Autonomia financeira	CP/Ativo	0,41	0,38	0,38	0,38	0,36	0,36	0,28	0,28
Liquidez geral	Ativo corrente / passivo corrente	0,83	0,39	0,44	0,44	0,47	0,44	0,22	0,22
Endividamento	Passivo/CP	1,43	1,63	1,63	1,63	1,76	1,81	2,63	2,63
Peso do endividamento c/prazo	Passivo corrente/Passivo	0,39	0,41	0,45	0,45	0,45	0,45	0,67	0,67
Peso do endividamento l/prazo	Passivo não corrente/Passivo	0,61	0,59	0,55	0,55	0,55	0,55	0,33	0,33

* Contas aprovadas após o processo de reabertura das contas desencadeado pelo MVRSA.

Fonte: Demonstrações Financeiras de 2014 a 2018.

fp27 Concluiu-se no RA (ponto 68) que as contas da SGU revelavam, assim, uma situação financeira muito débil e que apresenta um agravamento:



- a.) Em termos de solvabilidade, uma vez que os capitais próprios (constituídos essencialmente por entradas em espécie e direitos) foram sempre inferiores aos passivos, baixando para o equivalente a apenas 38% daqueles em 2018;
- b.) Ao nível da autonomia financeira e endividamento, uma vez que os capitais próprios, que cobriam apenas 41% do passivo em 2014, equivaliam a apenas 28% em 2018;
- c.) Em termos de liquidez, uma vez que o ativo corrente cobria apenas 83% do passivo corrente em 2014, mas em 2018 já representava apenas 22% daquele;
- d.) Em termos de estrutura do endividamento, uma vez que o peso do endividamento de curto prazo passou a representar 67% do total, contra 39% em 2014.

fp28 E também se concluiu (ponto 69 o RA) que o acionista constituiu o capital da SGU através de entradas em espécie de imóveis, originando uma falta de liquidez imediata que foi sendo compensada com o recurso a endividamento bancário, com transferências do Município e com o acesso a subsídios ao investimento com origem em fundos comunitários.

fp29 Considerando o período de 2014 a 2018 (Quadro 5), o mesmo RA concluiu que as contas anuais aprovadas pela SGU não incumpriam com os indicadores de sustentabilidade definidos no n.º 1 do artigo 62.º do RJAE (cf. Anexo 7 do RA). No entanto, face à deliberação do acionista público, de corrigir as contas dos anos de 2016, 2017 e 2018, ficou mais evidente a falta de fidedignidade das contas, tendo emergido algumas distorções que afetaram a perceção da sua real situação financeira e a leitura dos referidos indicadores.

Quadro 5 - Indicadores de Sustentabilidade

		fp30 (Em euros)							
Indicadores (artigo 62.º, n.º 1 do RJAE)	Referência dos últimos 3 anos	2014	2015	2016	2016*	2017	2017*	2018	2018*
a) Cobertura dos gastos por vendas e prestações de serviços	>=50%	70,1%	71,4%	63,3%	63,3%	61,6%	61,2%	37,1%	37,1%
b) Peso dos subsídios à exploração nas receitas totais	<=50%	0,5%	0,6%	0,9%	1,0%	3,8%	16,4%	8,1%	8,1%
c) Resultado operacional subtraído das amortizações e depreciações	>=0	2 933 424	740 170	3 966 271	2 308 105	2 498 212	2 396 415	3 020 171	3 020 171
d) Resultado líquido	>=0	37 772	-1 958 680	376 191	-1 261 141	-1 567 700	-1 669 498	-1 213 952	-1 213 952

Contas aprovadas após o processo de reabertura das contas desencadeado pelo MVRSA. Fonte: Demonstrações Financeiras de 2014 a 2018

fp31 Se tivermos em consideração as reservas apresentadas pelo ROC na CLC de 2014 (“Foi desreconhecido o diferencial dos consumos mínimos de novembro e dezembro de 2010, 2011 e de 2012, já reconhecidos em gastos de exercícios anteriores, no valor global de 1,775 M€, através de ganhos do exercício de 2014. O diferencial dos consumos mínimos de 2013 (1,043 M€), faturado em 2014, não foi registado na contabilidade por

motivo de devolução das faturas (...) Acresce que não foram registados juros de mora a cobrar pela entidade Águas do Algarve referentes ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2014, no valor de 353 mil euros ", - cfr. Anexo 8 do RA - constata-se que a SGU optou por desreconhecer gastos contabilizados em anos anteriores e ao invés de os imputar a esses anos, considerou-os como sendo de 2014, o que lhe permitiu apresentar resultados líquidos positivos ao invés de negativos (Quadro 6 do RA, que a seguir se transcreve). Para além disso não registou alguns custos, por exemplo, referentes a juros de mora, o que gerou uma distorção ainda maior dos resultados.

Quadro 6 - Resultado Líquido do Exercício de 2014 ajustado

Rubricas Capital Próprio	fp32 (Em euros)	
	2014	2014 ajustado
Capital subscrito	36 620 980	36 620 980
Reservas legais	32 271	32 271
Outras reservas	252 901	252 901
Resultados transitados	-4 559 141	-2 784 141
Ajustamentos em ativos financeiros	1 150 758	1 150 758
Outras variações no capital próprio	12 270 058	12 270 058
Resultado líquido do exercício	37 772	-1 737 228
Faturas de consumos mínimos de nov. e dez. de 2010, de 2011 e de 2012 do fornecedor Águas do Algarve	0	1 775 000

Fonte: Demonstrações Financeiras de 2014.

fp33 - Face à distorção evidenciada em 2016, uma vez que a indemnização compensatória referente ao ano de 2014 foi registada como rendimento de 2016 ao invés de ser considerada em resultados transitados, constata-se que também nesse ano os resultados líquidos seriam negativos.

fp34 Se a SGU tivesse procedido aos registos contabilísticos adequados nos casos evidenciados, preencheria os pressupostos conducentes à respetiva dissolução obrigatória logo após a aprovação das contas de 2016, uma vez que apresentaria 3 exercícios seguidos com resultados líquidos negativos (2014, 2015 e 2016).

fp35 Com estes expedientes, a SGU manteve-se em atividade sem que as condições para a sua continuidade fossem avaliadas ou tivesse sido colocada perante a obrigação de deliberar pela sua dissolução.

fp36 Na Certificação Legal da Conta de 2016 consta uma reserva relativa à forma de contabilização das indemnizações compensatórias dos anos de 2014 e 2016 com o seguinte conteúdo: "O Contrato-programa que atribui à Empresa a exploração e gestão do Complexo Desportivo Municipal de VRSA, de 18.06.2010, prevê uma transferência financeira com o objetivo de equilibrar os resultados operacionais anuais do referido equipamento, tendo sido registada no exercício em apreciação o rendimento associado

às transferências de 2014 (1.658.165 euros) e de 2016 (1.564.082 euros), conforme referido na nota 14 do Anexo e no Relatório de Gestão, onde é também justificada a alteração de critério e a não aplicação ao ano de 2015. O facto de não ter sido previsto o valor da transferência financeira nas contas dos 2 últimos exercícios fora alvo de uma reserva na certificação legal de contas dos respetivos anos”.

fp37 O relatório do ROC referente ao 1.º semestre de 2016 alertava para o risco de apuramento de resultados líquidos negativos no final do ano se nada fosse feito para o evitar - Cfr. “Informação Semestral detalhada sobre a situação económica e financeira ” onde consta que “Sobre a análise ao equilíbrio financeiro, constatamos que o resultado líquido antes de impostos se apresenta negativo, situação que a verificar-se no final do presente exercício origina a necessidade de uma transferência financeira por parte do Município (...), até 30 de abril de 2017, para dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do art.º 40.º da Lei n.º 50/2012 (...) e equilibrar o resultado líquido antes de impostos (...). Sobre o cumprimento dos indicadores conducentes à dissolução das empresas locais (...) e tendo apenas em consideração o 1.º semestre de 2016, fica empresa enquadrada nas condições previstas na alínea d) do n.º 1 daquele preceito legal, tendo em conta que o resultado líquido é negativo, situação que deverá ser acautelada até ao final do exercício.”.

fp38 O Relatório do ROC referente ao 2.º semestre de 2016 e a CLC identificam uma reserva relativa ao valor considerado de indemnizações compensatórias de 2014 e 2016.

fp39 A aprovação das contas de 2016 ocorreu em reunião da AG de 31-03-2017 (Ata n.º 56) na sequência de deliberação do CA na reunião de 27/03/2017 (Ata n.º 420).

fp40 Nos pontos 2.5 e 2.6 do RA, Anexo 3 do RA, consta que a “reabertura das contas da VRSA-SGU, relativas aos anos de 2016, 2017 e 2018, a fim de analisar a eventual existência de distorções nas referidas contas (...), com fundamento no teor do relatório da Gestora do PAM junto do Município foi aprovada na reunião extraordinária de Câmara Municipal realizada a 18.06.2019 (Ata n.º 16/2019, de 18.06) e, posteriormente, em Assembleia Municipal. (Ata n.º 15/2019, de 05.07) - cfr. Anexo 3 ao RA.

fp41 De acordo com as deliberações “na conta de 2016, foram erradamente reconhecidos na demonstração de resultados os subsídios do município relativos a 2014 e 2016, devidos a título de indemnização compensatória. Este erro, no que se refere ao subsídio de 2014 (...) foi materialmente relevante pois conduziu a que o resultado líquido apurado em 2016 fosse positivo” - Cfr. resposta dada ao ponto 5 - a) do Ofício n.º 593 remetido ao TdC, a 26.01.2021, no âmbito do Proc.º 3511/2020 de fiscalização prévia.

- fp42** A reabertura de contas da SGU ocorreu para que se antecipasse o cenário de dissolução obrigatória, e, dessa forma, se pudessem incluir as dívidas provenientes da SGU no Plano de Regularização da Dívida que integrava a proposta de revisão do PAM então em curso.
- fp43** No seguimento do relatório de monitorização do PAM, relativo ao 4.º trimestre de 2018, o FAM comunica ao MVRSA a existência de significativas discrepâncias nos pressupostos de execução orçamental e de endividamento (cfr. Ofício n.º 334/2019/FAM, datado de 03.07.2019.)
- fp44** Em maio de 2019, o FAM havia disponibilizado a última tranche do empréstimo de assistência financeira, tendo concedido 60 dias ao MVRSA para apresentar uma proposta de revisão do PAM. Tal procedimento teve como suporte um memorando que mostra a execução e a evolução esperada nas principais variáveis financeiras e que conclui pelo desajustamento do PAM em vigor e pela insuficiência das medidas implementadas na correção dos desvios verificados para o equilíbrio orçamental (Cf. Memorando de enquadramento da proposta de Revisão do PAM.)
- fp45** Esse memorando alerta, também, para as consequências de manter a SGU em atividade, assumindo não ser possível fazê-lo e, ainda assim, assegurar a recuperação financeira do MVRSA (No Memorando pode ler-se que “Na realidade, são muitos os aspetos e implicações contratuais que podem trazer consequências para a Autarquia no quadro da manutenção da SGU, enquanto empresa esvaziada da sua principal atividade, e que entrou no segundo ano de resultados negativos. Por outro lado, não se pode deixar de atender e reconhecer que, a viabilidade da SGU obrigará o Município a direcionar para a EM importantes fluxos financeiros sem que, no quadro atual, se reconheça capacidade financeira para o Município suportar tais fluxos (...).”
- fp46** À data, as contas da SGU espelhavam dois resultados líquidos negativos consecutivos (2017 e 2018) e embora se previsse que o terceiro ocorreria em 2019, o timing de atuação já não permitiria concretizar a dissolução e internalização da SGU a tempo da desejada inclusão da sua dívida no novo empréstimo do FAM¹⁴⁰, que resultaria da revisão do PAM inicial (Cf. Ofício n.º 237/2019/FAM, datado de 07.05.2019.)
- fp47** Os responsáveis do MVRSA estavam convencidos de que o impacto do não financiamento da dívida da SGU através do FAM seria in comportável, pelo que para poderem avançar para o cenário de dissolução obrigatória da empresa teriam de dispor, também, de contas de 2016 que espelhassem resultados líquidos negativos (Cf. relatório da gestora do PAM no Município de 13.06.2019: “A impossibilidade legal do Município

poder integrar a dívida da SGU na revisão do PAM, caso aquela empresa não se dissolva por aplicação do disposto no artigo 62.º n.º 1 da Lei n.º 50/2012 (...) gerará sérios constrangimentos ao sucesso de quaisquer medidas de reequilíbrio orçamental e ou de reestruturação financeira (...) O passivo da SGU - 70M€ - deixará o Município em profundo desequilíbrio financeiro, o qual, sem intervenção do FAM, porá em risco as mais elementares atribuições do Município para com a população. É, assim necessário, esgotar todas as possibilidades, com enquadramento legal, de recorrer à intervenção do FAM (...) impõe-se (...) proceder a uma reavaliação das contas da SGU nos três últimos exercícios. É necessário descartar de vez que não existe qualquer inconformidade nas contas da SGU que levem a uma alteração dos resultados e enquadrem a SGU em uma das alíneas do n.º 1 do artigo 62.º” (cf. Anexo 13).

fp48 A solução adotada foi a da reabertura das contas da SGU dos três últimos anos, utilizando-se as reservas e as ênfases inscritas pelo ROC nas CLC das contas já aprovadas como fundamento para justificar e introduzir as correções que, então, deliberadamente, os responsáveis da empresa não haviam querido considerar.

fp49 A “NCRF4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros”, prescreve o tratamento contabilístico e divulgação das alterações nas políticas contabilísticas e correções de erros.

fp50 No seu §36 estabelece-se que os erros descobertos no período corrente são corrigidos antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão e os erros materiais descobertos em períodos posteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior, no que se apelida de reexpressão retrospectiva.

fp51 No mesmo § é dito que as demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou mesmo erros imateriais feitos intencionalmente para mostrar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade.

fp52 A reexpressão retrospectiva é a correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das demonstrações financeiras como se um erro (os erros incluem os erros de efeitos matemáticos, os erros na aplicação de políticas contabilísticas e os descuidos ou interpretações incorretas de factos e fraudes) de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido (Cf. § 5 da NCRF4)

fp53 Para poderem ser qualificados como de períodos anteriores, os erros têm de ser omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras da entidade de um

ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso ou uso incorreto de informação fiável que estava disponível quando as demonstrações financeiras desses períodos foram autorizadas para emissão e poderia razoavelmente esperar-se que tivesse sido obtida e tomada em consideração nessas demonstrações financeiras.

fp54 Mas mesmo concedendo que se tratassem de erros de anos anteriores, na aceção da NCRF4, a solução a adotar não seria a reabertura de contas, mas sim a reexpressão retrospectiva. No entanto, tal implicaria esperar pelo fecho da conta de 2019, onde viriam reexpressas as contas de 2016 a 2018.

fp55 Neste seguimento, as contas foram reabertas, analisadas e efetuadas alterações pelo Contabilista Certificado, ora demandado D3 com base nas reservas e nas ênfases contidas nas CLC às contas anteriormente aprovadas, tal como consta do “Relatório sobre as alterações efetuadas nas contas da VRSA SGU nos exercícios de 2016, 2017 e 2018”, de junho de 2019.

fp56 Em reunião de 26.06.2019, e na sequência da emissão das CLC pelo ROC, a Assembleia Geral da SGU aprovou os “Relatórios do Conselho de Administração com as devidas alterações efetuadas (...) e novas propostas de aplicação de resultados, referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018” (Cf. Ata n.º 67/2019, de 20.06, da AG.)

fp57 Nessa reunião, a AG decidiu remeter à Câmara Municipal os referidos documentos, para ser deliberada a dissolução da SGU, cumprido o disposto no número 1 do artigo 62.º da Lei n.º 0/2012, de 31.08, e ficou expresso que as alterações às contas fossem efetuadas “em conformidade com as ênfases e reservas, colocadas pelos revisores oficiais de contas nas suas certificações de contas”.

fp58 A SGU justificou a reabertura de contas de 2016 a 2018 com a necessidade de proceder à correção de erros contabilísticos que afetaram resultados anteriores. Ao efetuar estas correções de erros materialmente relevantes, a SGU estava vinculada à sua aplicação retrospectiva - correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias das DF como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido (§19 NCRF 4), devendo a entidade ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado.

fp59 De acordo com §32 a 39 da referida norma, a reexpressão retrospectiva implica dois procedimentos: (i) registo no período corrente (Registo no período corrente das correções - caso da SGU, deveria ser ano de 2019, utilizando a conta 56 - Resultados Transitados) das respetivas correções nas contas de balanço, sendo que, quando esses erros tenham influenciado os resultados do(s) período(s) anterior(es), a contrapartida

será resultados transitados e (ii) correção da informação comparativa (este procedimento não implica qualquer registo contabilístico, apenas a alteração direta nas rubricas da informação comparativa nas DF) das quantias comparativas desse(s) período(s) anterior(es) apresentados nas demonstrações financeiras do período corrente, até ao limite do período mais antigo apresentado, em que se deve reexpressar os saldos de abertura dos ativos, passivos e capitais próprios (resultados transitados).

fp60 Os demandados D1 e D2, com a conduta descrita, agiram de forma livre e consciente, sem o cuidado devido e sem a diligência necessária, no zelo pela observância das tais normas legais.

B. Das contestações dos demandados (D1 e D2) e do julgamento

fp61 A VRSA-SGU era, nos termos dos seus estatutos, uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos de âmbito municipal, sendo, portanto, detida a 100% pelo Município de Vila Real de Santo António, que é o seu Acionista Único (cfr. Artigo 1.º, n.º 1 dos Estatutos da VRSA-SGU).

fp62 As deliberações indicadas em fp 40 a fp 42, supra referidas, assentaram numa proposta subscrita pela Senhora Presidente da Câmara Municipal, à data em exercício de funções (Cfr. Documento n.º 4, já junto), instruída com relatório subscrito pela Gestora do PAM, datado de 13 de junho de 2019.

fp63 De acordo com o referido relatório:

“É necessário esgotar todas as possibilidades, com enquadramento legal, de recorrer à intervenção do FAM no âmbito da revisão do PAM para inclusão da dívida da SGU naquele plano, a qual só se vislumbra possível se for acionado o mecanismo de dissolução obrigatória do artigo 62.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto”;

“É facto que a SGU, com os resultados obtidos nos últimos três anos (2016, 2017 e 2018) não compre os requisitos de dissolução obrigatória (...), uma vez que apenas acumula dois anos de resultado negativo. Porém, impõe-se, a título de cautela e esgotamento de todas as medidas que permitam intervenção do FAM no passivo da SUG, sob pena de grave desequilíbrio financeiro do Município, proceder a uma reavaliação das contas da SGU nos três últimos exercícios. É necessário descartar de vez que não existe qualquer inconformidade nas contas da SGU que levem a uma alteração de resultados e enquadrem a SGU em uma das alienas do n.º 1 do artigo 62.º”;

“A proposta de adoção da medida de reabertura das contas da SGU para verificação da inexistência de inconformidades, parte da base de, nos últimos três relatórios de certificação legal de contas do Revisor Oficial de Contas da empresa municipal, no foram

apostos tanto enfases como reservas sérias às referidas contas. Ou seja, as contas apresentadas não se mostraram limpas de movimentos financeiros geradores de dúvidas ao Revisor Oficial de Contas, assim como, de execução orçamental e contabilística completamente isenta de inconformidades.”; e

“Na fragilidade de todo o processo de reequilíbrio do Município, é um ato de responsabilidade tomar todas as medidas que possam levar à aplicação de um plano de recuperação, evitando assim futuros incumprimentos junto do FAM (...)”.

fp64 Concluindo-se, no referido relatório “(...) propor à Sr.^a Presidente da Câmara Municipal que sejam adotadas as seguintes medidas no âmbito da Revisão do PAM:

a) Apresentação de proposta para deliberação pelo executivo camarário em reunião de câmara municipal, para aprovação do seguinte:

1. Reabertura das Contas da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana EM SA relativas aos anos de 2016, 2017, 2018, a fim de analisar a eventual existência de distorções nas referidas constas, as quais, a existir, e consideradas materiais, isolada ou conjuntamente, possam razoavelmente esperar que influenciam decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras;
2. Comunicação da deliberação tomada pela câmara municipal, caso seja aprovada, à Assembleia Geral, bem como ao Conselho de Administração da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana EM SA, para execução imediata da mesma;
3. Comunicação ao Revisor Oficial de Contas da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana EM SA da deliberação tomada pela câmara municipal, caso seja aprovada, para conhecimento”.

fp65 A proposta aprovada pelo executivo camarário e posteriormente pelo órgão deliberativo do Acionista Único, Município, determinava, igualmente, a comunicação dessa medida à Assembleia Geral e “ao Conselho de Administração da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana EM SA, para execução imediata da mesma”.

fp66 Da cláusula 2.^a dos contratos de gestão celebrados entre o demandado(D1), a demandada(D2) e o Município em causa, consta que aqueles demandados, enquanto gestores (vogais do Conselho de Administração), “aceita (m), para o período de 2017/2021, as orientações da empresa, os objetivos e respetivas formas de concretização na vertente executiva” e que se obriga “a desempenhar as suas funções com zelo e diligência, no estrito cumprimento da lei, dos Estatutos e demais normativos reguladores da empresa, e das orientações e deliberações do Acionista (...)”.

fp67 A 26.06.2019, foram emitidas as Certificações Legais de Contas e Relatórios e Pareceres do Fiscal Único quanto aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, referindo-se expressamente nos mesmos que a sua emissão se devia à “deliberação da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, datada de 18.06.2019, que prevê ‘a reabertura das contas da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana EM S.A., relativas aos anos de 2016, 2017 e 2018, a fim de analisar a eventual existência de distorções nas referidas contas”.

fp68 Constando, também, dos Pareceres do Fiscal Único o seu parecer favorável a que a Assembleia Geral “aprove os documentos de prestação de contas” dos exercícios de 2016, 2017 e 2018, “tal como foram apresentados pela Administração”.

fp69 A demandada (D2) foi designada vogal do Conselho de Administração da VRSA-SGU pela Assembleia Geral da VRSA-SGU, com funções não executivas e não remuneradas.

fp70 Posteriormente, no dia 10 de julho de 2019, foi aprovada pela Assembleia Geral da VRSA-SGU a dissolução e entrada em liquidação e internalização da VRSA SGU e a nomeação da comissão liquidatária, composta pelos então Membros do Conselho de Administração, incluindo a mesma demandada (D2).

C. Factos considerados não provados:

C1 Os demandados D1 e D2, com a conduta descrita, agiram de forma voluntária.

III.1.b. Motivação de facto:

- 16.** Para a formação da convicção deste Tribunal relativamente à matéria de facto vertida nos itens precedentes, procedeu-se a uma análise crítica, conjugada e prudencial de todo o acervo probatório produzido, em estrita observância do disposto nos Art.ºs 607.º, n.ºs 4 e 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável ex vi do Art.º 80.º da LOPTC.
- 17.** Como premissa metodológica, o Tribunal cuidou de destrinçar, nas alegações das partes, o que constitui facticidade pura - eventos do mundo exterior e estados psíquicos apreensíveis - das conclusões de cariz estritamente jurídico ou valorativo, as quais, por excederem o pendore de objetividade da fundamentação fática, foram remetidas para a sede própria de subsunção jurídica.

Depoimentos de parte

- 18.** O Tribunal ouviu, em primeiro lugar, os depoimentos de parte dos aqui demandados (D1 e D2), prestados na audiência de discussão e julgamento.
- 19.** O demandado D1, identificou-se como licenciado em Engenharia Civil, exercendo à data dos factos funções de vogal com carácter executivo no Conselho de Administração da VRSA - Sociedade de Gestão Urbana, E.M., S.A. (doravante SGU), no período compreendido entre 24 de outubro de 2017 e 10 de julho de 2019. Declarou que a deliberação de reabertura das contas

dos exercícios de 2016, 2017 e 2018 não partiu do Conselho de Administração, mas resultou de determinação vinculativa do acionista único - o Município de Vila Real de Santo António (MVRSA) -, formalizada em reunião extraordinária da Câmara Municipal de 18 de junho de 2019 (Ata n.º 16/2019) e, subsequentemente, em Assembleia Municipal (Ata n.º 15/2019, de 5 de julho). Referiu que o procedimento foi acompanhado pelo Fiscal Único (SROC Oliveira, Reis & Associados), que emitiu Certificações Legais de Contas (CLC) em 26 de junho de 2019 sem sinalizar qualquer ilegalidade no processo de reabertura, o que, no seu entendimento, afastava a existência de consciência da ilicitude. Salientou ainda que o seu contrato de gestão o obrigava ao cumprimento das orientações e deliberações do acionista.

20. O depoimento deste demandado D1 foi valorado com as devidas reservas. Com efeito, a asserção de que a conduta se ficou pela execução de determinação superior não equivale, sem mais, à exclusão da ilicitude ou da culpa no quadro da responsabilidade financeira sancionatória, na medida em que o administrador de empresa do setor empresarial local mantém deveres próprios de diligência e conformidade legal, independentemente das instruções do acionista. Não obstante, o depoimento revelou-se pertinente para estabelecer a cronologia da decisão, a cadeia de comando institucional e o quadro em que o D1 situava o seu próprio papel, elementos com relevo para a ponderação do elemento subjetivo da infração.
21. Por seu turno, a demandada D2, identificou-se como licenciada em Direito e funcionária pública da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, exercendo à data dos factos funções de vogal com carácter não executivo e não remunerado no Conselho de Administração da SGU, no período compreendido entre 2 de janeiro de 2019 e 10 de julho de 2019, tendo transitado para a Comissão Liquidatária até 10 de maio de 2021. Declarou que a reabertura das contas foi uma decisão do acionista, à qual o Conselho de Administração se limitou a dar cumprimento imediato, sublinhando que a SROC, na qualidade de Fiscal Único, em nenhum momento levantou objeções de natureza contabilística ao procedimento adotado. Invocou o desconhecimento técnico da distinção entre "reabertura de contas" e "reexpressão retrospectiva", dado que essa diferenciação se inscreve no domínio específico das normas contabilísticas (NCRF 4), cujo conhecimento aprofundado não seria exigível a uma vogal não executiva com formação jurídica.
22. Este depoimento foi igualmente valorado com reserva. A formação jurídica da D2 é um elemento que o Tribunal ponderou no contexto da aferição do grau de diligência exigível: uma jurista que integra um órgão de gestão societária tem, em princípio, um acesso mais fácil à deteção de eventuais desconformidades normativas do que um gestor sem formação para a

leitura crítica de instrumentos legais. Ainda assim, o depoimento confirmou factos assentes - a natureza não executiva e não remunerada das suas funções, a brevidade do período de exercício (cerca de seis meses no CA), a existência de CLC sem reservas ao procedimento de reabertura em si -, o que tem relevância para a graduação da censurabilidade da conduta.

Prova documental

23. Os documentos constituíram naturalmente o núcleo probatório central do processo, sendo apresentados, no essencial, pelo Ministério Público com o requerimento inicial, e pelos demandados com as respetivas contestações. O Tribunal ponderou igualmente documentação requisitada oficiosamente, designadamente o ofício da Câmara Municipal de Vila Real de Santo António, datado de 10 de setembro de 2025 (referência 4770/2025), com informação sobre a situação laboral do Demandado D3.
24. O documento central da demanda é o Processo n.º 24/2020-AUDIT e o respetivo Relatório n.º 15/2023 ("VRSA - Sociedade de Gestão Urbana, E.M., SA"), aprovado pela 2.ª Secção do Tribunal de Contas em 23 de novembro de 2023. Este relatório, produzido no âmbito do Programa Anual de Fiscalização, analisa o processo de reabertura das contas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018 da SGU e constitui, no dizer da petição inicial, o suporte genético da ação, por identificar e fundamentar tecnicamente as infrações imputadas. O Relatório n.º 15/2023 e os seus anexos - incluindo quadros detalhados da evolução do passivo, dos capitais próprios, dos rácios de solvabilidade e de endividamento da SGU, e a análise comparativa dos resultados líquidos antes e após a reabertura - forneceram ao Tribunal uma base factual sólida e não impugnada nos seus dados objetivos.
25. Do Relatório de Auditoria resulta demonstrado, com recurso às demonstrações financeiras da SGU de 2007 a 2021, que a empresa apresentou ao longo de todo o período uma situação de solvabilidade muito inferior a 1, com as dívidas a superarem largamente os recursos próprios. Em 2018, o rácio de solvabilidade era de 0,38 e o endividamento de 2,63. Esta realidade era do conhecimento do Conselho de Administração, ao qual foram apresentados os relatórios semestrais do Revisor Oficial de Contas que alertavam, desde pelo menos o 1.º semestre de 2016, para o risco de apuramento de resultados líquidos negativos no final do exercício.
26. A análise do Relatório n.º 15/2023 permite ainda estabelecer que as contas originais do exercício de 2016, tal como aprovadas, apresentavam um resultado líquido positivo de 376.191,00 €. Na sequência da reabertura empreendida em 2019, esse resultado passou a -1.261.141,00 €, ou seja, inverteu-se o sinal. Nos exercícios de 2017 e 2018, os resultados negativos pré-existent (-1.567.700,00 € e -1.213.952,00 €, respetivamente) foram agravados ou mantidos. A materialidade e a consequência desta alteração - configurar os três exercícios

consecutivos com resultados negativos exigidos pelo Art.º 62.º, n.º 1, alínea d) da Lei n.º 50/2012, para efeitos de dissolução obrigatória - estão estabelecidas no Relatório e não foram impugnadas pelos demandados quanto à sua objetividade factual.

27. O Relatório n.º 15/2023 identifica ainda como tecnicamente inadequado o procedimento de "reabertura" face ao mecanismo de "reexpressão retrospectiva" previsto na NCRF 4 do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. Esta distinção - assente nos §§ 32 a 39 e 36 da NCRF 4 - tem carácter técnico e é descrita no Relatório com a precisão necessária ao julgamento da questão.
28. Do restante conjunto documental junto à petição inicial, merecem destaque particular os seguintes elementos: o Relatório da Gestora do Programa de Ajustamento Municipal (PAM) junto do Município, datado de 13 de junho de 2019, que propôs expressamente a reabertura das contas para analisar a existência de eventuais distorções; a Ata n.º 16/2019, da reunião extraordinária da Câmara Municipal de 18 de junho de 2019, que formalizou a deliberação de aprovação dessa reabertura; a Ata n.º 15/2019 da Assembleia Municipal, de 5 de julho de 2019, que ratificou tal deliberação; e a Ata n.º 67/2019, de 26 de junho de 2019, da Assembleia Geral da SGU, que aprovou os relatórios do Conselho de Administração com as alterações efetuadas às contas de 2016, 2017 e 2018. Estes documentos estabelecem, sem margem de dúvida, a sequência factual e a cadeia decisória que conduziu à reabertura das contas.
29. O Relatório da Gestora do PAM é factualmente decisivo para a compreensão da motivação institucional subjacente à reabertura: ali se declara expressamente que a dívida da SGU (estimada em cerca de 70 milhões de euros) só poderia ser integrada na revisão do PAM através do Fundo de Apoio Municipal (FAM) se a empresa se dissolvesse por imperativo legal, o que requeria três exercícios consecutivos com resultados negativos; e que, na altura, a SGU apenas acumulava dois anos de resultado negativo (2017 e 2018), sendo necessário "esgotar todas as possibilidades" de intervenção. Este documento é o elo que liga a decisão política e administrativa à alteração contabilística, confirmando o nexo instrumental entre o procedimento de reabertura e o objetivo de acesso ao financiamento do FAM.
30. Os documentos juntos pelos demandados nas contestações - 12 (doze) pelo D1 e 15 (quinze) pela D2 - visaram essencialmente demonstrar: (i) a natureza vinculada da conduta dos membros do Conselho de Administração face à deliberação do acionista único; (ii) o respaldo técnico conferido pela SROC Oliveira, Reis & Associados, que emitiu CLC aos exercícios de 2016, 2017 e 2018 pós-reabertura em 26 de junho de 2019, sem ressaltar nessas peças qualquer ilegalidade inerente ao próprio procedimento de reabertura; e (iii) a existência de

parecer favorável do Fiscal Único à aprovação dos documentos de prestação de contas de cada um dos exercícios em causa. Estes documentos foram ponderados pelo Tribunal, tendo em conta, porém, que a ausência de ressalva pelo ROC quanto ao procedimento de reabertura em si - por oposição às reservas de fundo relativas ao conteúdo das contas - não equivale a uma validação técnica da conformidade normativa desse procedimento à luz da NCRF 4.

31. O Tribunal ponderou igualmente os estatutos da SGU e os contratos de gestão celebrados entre cada um dos demandados e o Município, de que resulta que: o D1 foi nomeado para o cargo de vogal com funções executivas, comprometendo-se a cumprir as orientações e deliberações do acionista; a D2 foi nomeada para o cargo de vogal com funções não executivas e não remuneradas, a que correspondiam obrigações de menor intensidade executiva. Estes documentos relevam para a delimitação dos deveres concretos de cada demandado e para a aferição da diligência exigível em função da natureza de cada cargo.
32. Da apreciação conjugada do conjunto documental, e em particular dos documentos que integram o Processo n.º 24/2020-AUDIT e respetivos anexos, resultou para o Tribunal a demonstração objetiva dos seguintes factos: a constituição e evolução financeira da SGU, a sua situação de desequilíbrio estrutural, o resultado líquido dos exercícios de 2016, 2017 e 2018 antes e após a reabertura, a inexistência de base legal na NCRF 4 para o procedimento de reabertura adotado, a deliberação do acionista que o determinou, o papel dos membros do Conselho de Administração na sua execução, e a motivação financeira ligada ao PAM e ao acesso aos fundos do FAM.

Depoimento testemunhal

33. O Ministério Público arrolou uma testemunha: AA, Auditor-Chefe do Departamento de Auditoria IX do Tribunal de Contas à data da realização da auditoria, atualmente Auditor-Coordenador no mesmo departamento.
34. Este depoimento incidiu sobre os fundamentos técnicos da auditoria, sobre a metodologia que conduziu às conclusões do Relatório n.º 15/2023, e sobre a distinção técnica entre a "reexpressão retrospectiva" - prevista na NCRF 4 como único procedimento conforme às normas do SNC para a correção de erros materiais de períodos anteriores - e o procedimento de "reabertura" adotado pela SGU, que consiste na reabertura física dos períodos contabilísticos já encerrados para neles efetuar alterações de registo, o que não tem amparo normativo.
35. Esta testemunha confirmou, também, os factos (e as conclusões) constantes do Relatório de Auditoria de forma tecnicamente fundamentada, com conhecimento direto dos documentos analisados, e o seu depoimento não suscitou contradições internas relevantes nem foi abalado

pela instância do Mandatário dos Demandados. O seu testemunho foi, por isso, avaliado como dotado de elevado valor probatório no que respeita à factualidade técnica e contabilística em causa, nomeadamente a inexistência de norma que autorize a reabertura de exercícios findos e a consequência material das alterações introduzidas nas contas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018 da SGU.

36. Os demandados não arrolaram testemunhas nas suas contestações.

Síntese conclusiva da análise crítica da prova

37. Numa análise crítica da globalidade da prova produzida, em observância do estatuído no Art.º 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aqui aplicável por via do Art.º 80.º da LOPTC, e tendo em conta as máximas de experiência comum - tanto as de conteúdo determinístico-natural como as de conteúdo estatístico -, formou o Tribunal a convicção segura sobre os factos dados como provados.

38. A prova documental constituiu o eixo probatório do processo. A petição inicial assentou num relatório de auditoria tecnicamente consistente, que não foi impugnado nos seus dados objetivos. A prova testemunhal do auditor-coordenador corroborou e aprofundou o diagnóstico técnico ali contido, sem revelar hesitação ou contradição. Os depoimentos de parte dos demandados não lograram infirmar a factualidade objetiva estabelecida por aqueles dois meios de prova, antes confirmaram - com relevância probatória autoincriminatória implícita - a participação de ambos na Ata n.º 513 da SGU de 26 de junho de 2019, que aprovou as contas reabertas, a consciência de que estavam a cumprir uma deliberação do acionista, e a ausência de qualquer questionamento sobre a adequação técnica do procedimento adotado às normas do SNC.

39. Da apreciação global e crítica desta prova, resultou para este Tribunal a convicção segura quanto aos factos provados, nomeadamente nas seguintes dimensões: (i) as funções, o período e as condições de exercício de cada Demandado no Conselho de Administração da SGU; (ii) a participação de D1 e D2 na deliberação que aprovou as contas reabertas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018, formalmente sancionada na Ata n.º 513, de 26 de junho de 2019; (iii) a inexistência de base legal no Sistema de Normalização Contabilística para o procedimento de reabertura adotado, por oposição ao mecanismo de reexpressão retrospectiva previsto na NCRF 4; (iv) o nexo instrumental entre a reabertura das contas e o objetivo de configurar os pressupostos de dissolução obrigatória da SGU, com vista à inclusão da dívida municipal na revisão do PAM junto do FAM; e (v) a atuação dos Demandados no contexto de uma determinação do acionista único, mas sem resistência ou escrutínio crítico do

procedimento imposto, num quadro de deveres funcionais que não se extinguem pela origem superior da instrução.

40. Quanto ao facto julgado não provado os meios probatórios não evidenciaram a existência de dolo, não tendo a prova permitido ir além da negligência na sua configuração subjetiva, que o Ministério Público também não ultrapassou na formulação da sua pretensão.
41. Tais foram os meios de prova que serviram para fundamentar a convicção do Tribunal, assumidos como exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos de facto e da indicação crítica das provas que serviram para formar essa convicção, nos termos e para os efeitos do Art.º 94.º, n.º 3, da LOPTC, sem necessidade de esgotar todas as induções ou critérios de valoração das provas e contraprovas, mas permitindo verificar que a decisão seguiu um processo lógico e racional na apreciação da prova, não sendo ilógica, arbitrária, contraditória ou violadora das regras da experiência comum.

III.2 -DE DIREITO:

III.2.a. Das questões jurídicas a tratar

42. Tomando em linha de conta os pedidos formulados no requerimento inicial e os seus fundamentos, bem como a defesa apresentada nas contestações, as questões que se impõe decidir podem enunciar-se nos seguintes termos:
- 1.^a - Estão objetivamente preenchidos os pressupostos da infração financeira sancionatória imputada pelo Ministério Público, designadamente a violação dos Art.ºs 65.º, n.º 1, alíneas b) e d), da LOPTC, por força da reabertura das contas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018 sem base legal nas normas do SNC?
 - 2.^a - A circunstância de a reabertura ter sido determinada pelo acionista único do MVRSA exclui a ilicitude da conduta dos aqui demandados (D1 e D2), por força do Art.º 31.º, n.º 1, alínea c), do Código Penal?
 - 3.^a - O respaldo das Certificações Legais de Contas emitidas pelo Fiscal Único (SROC), sem qualquer ressalva quanto à ilegalidade do procedimento de reabertura, é suscetível de afastar ou atenuar a culpa dos mesmos demandados, por via do erro sobre a ilicitude não censurável previsto no Art.º 8.º, n.º 2, do RGCO, aplicável por força do Art.º 67.º, n.º 4, da LOPTC?
 - 4.^a - Em que medida a diferença de estatuto funcional entre D1 (vogal executivo e remunerado) e D2 (vogal não executiva e não remunerada) releva para a graduação da culpa e para a determinação da multa aplicável?
 - 5.^a - Há lugar à condenação dos mesmos demandados na multa peticionada, à sua atenuação especial ou à dispensa de aplicação?

III.2.b. Da análise dos fundamentos jurídicos da ação

A. Da delimitação da demanda

43. Como se referiu de início, o MP requer o julgamento dos demandados, no âmbito de um processo de responsabilidades financeiras, por responsabilidades financeiras sancionatórias.
44. Baseia o seu requerimento de apresentação a julgamento em factos apurados no Relatório de Auditoria n.º 15/2023.
45. A questão central respeita à reabertura ilegal das contas dos exercícios de 2016, 2017 e 2018, ocorrida no ano de 2019. Este procedimento, deliberado pelo Conselho de Administração (demandados D1 e D2) e executado pelo contabilista certificado (demandado D3), visou alterar os resultados líquidos desses anos, transformando resultados positivos ou equilibrados em resultados negativos.¹
46. No plano da ilicitude contabilística, o MP sustenta que o procedimento de "reabertura" de contas aprovadas e encerradas carece de base legal. De acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e, especificamente, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 4 - Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, o tratamento técnico adequado para a correção de erros materiais de períodos anteriores é a "reexpressão retrospectiva".
47. A reexpressão retrospectiva consiste na correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias como se o erro nunca tivesse ocorrido, mas este ajuste deve ser efetuado nas primeiras demonstrações financeiras aprovadas após a descoberta do erro (neste caso, as contas de 2019) e refletido na informação comparativa, ajustando os saldos de abertura de resultados transitados. Ao optarem pela reabertura física e alteração dos documentos de prestação de contas de 2016-2018, os administradores violaram as normas de reporte financeiro vigentes.
48. A motivação subjacente a este ato ilícito é um ponto crucial na tese da acusação. O MP alega que a reabertura foi um estratagem para antecipar artificialmente o cenário de dissolução obrigatória da SGU. Nos termos da Lei n.º 50/2012 (RJAEL), uma empresa local que apresente resultados líquidos negativos durante três exercícios consecutivos entra em situação de dissolução obrigatória.¹ Ao "negativar" retrospectivamente as contas de 2016, que anteriormente apresentavam um lucro de cerca de 376 mil euros (conseguido também através de manipulações pontuais apontadas pelo ROC), a administração garantiu que a empresa preenchesse formalmente os requisitos de dissolução em 2019.



Exercício	Resultado Líquido Original (€)	Resultado Líquido Após Reabertura (€)	Alteração Material
2016	376.191,00	-1.261.141,00	Inversão de sinal (Lucro para Prejuízo)
2017	-1.567.700,00	-1.669.498,00	Agravamento do prejuízo
2018	-1.213.952,00	-1.213.952,00	Manutenção de prejuízo

Fonte: Análise Comparativa de Demonstrações Financeiras.

49. Esta manobra tinha um objetivo financeiro maior: permitir que a dívida da SGU fosse incluída na revisão do Programa de Ajustamento Municipal (PAM) do Município de VRSA perante o Fundo de Apoio Municipal (FAM). A legislação do FAM apenas permitia a assunção de passivos de empresas municipais que estivessem em processo de dissolução obrigatória. Assim, a distorção da verdade contabilística serviu como ponte para o financiamento público de uma dívida insustentável.

B. Do preenchimento do elemento objetivo da infração

50. As normas sobre infrações financeiras sancionatórias constantes das alíneas do Art.º 65.º, n.º 1, da LOPTC funcionam como normas sancionatórias primárias autónomas que carecem de ser complementadas por normas de conduta - as normas sancionatórias secundárias -, conforme a jurisprudência desta Secção estabeleceu nos Acórdãos n.º 23/2024, de 12 de junho de 2024, Processo RO n.º 4/2024, e n.º 3/2024, de 31 de janeiro de 2024, Processo RO n.º 3/2023.
51. No caso vertente, as normas de conduta violadas são as que integram o SNC, designadamente a NCRF 4 - Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros, aprovada pelo Aviso n.º 8256/2015, publicado no DR, 2.ª Série, n.º 146, de 29 de julho de 2015 (ao abrigo do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, com as alterações do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho).
52. O § 36 da NCRF 4 estabelece que os erros materiais descobertos em períodos posteriores ao da sua ocorrência são corrigidos através do mecanismo de reexpressão retrospectiva, que, nos

termos do § 5 da mesma norma, consiste na correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias dos elementos das demonstrações financeiras como se o erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido. Este mecanismo implica dois procedimentos distintos: o registo das correções no período corrente (em 2019, utilizando a conta 56 - Resultados Transitados), e a alteração da informação comparativa nas demonstrações financeiras desse mesmo período corrente, sem que haja qualquer reabertura dos exercícios findos.

53. A reabertura física dos períodos de 2016, 2017 e 2018 para neles efetuar registos é um procedimento que não tem qualquer correspondência na NCRF 4 e nas demais normas do SNC. O Relatório n.º 15/2023 demonstrou que, mesmo que se admitisse que as distorções eram corrigíveis como erros de anos anteriores na aceção da NCRF 4, a solução teria de ser a reexpressão retrospectiva, aguardando o fecho das contas de 2019; a reabertura adotada constituiu uma violação das normas referidas no facto provado n.º 15. Esta violação preenche objetivamente a previsão das infrações financeiras sancionatórias tipificadas nas alíneas b) e d) do n.º 1 do Art.º 65.º da LOPTC.
54. A infração aqui em causa tem natureza formal - não exige a demonstração de dano efetivo para o erário público (cfr. Acórdão n.º 3/2024, 3.ª S., citado) -, bastando a violação das normas de conduta identificadas. Nenhuma questão de prescrição obsta ao conhecimento do mérito, dada a data da citação (outubro de 2025) e a data dos factos (junho de 2019).

C. Da alegada exclusão da ilicitude: o cumprimento de ordem do acionista

55. O principal argumento de defesa assenta na alegação de que os aqui demandados se limitaram a dar execução a uma deliberação vinculativa do acionista único - o Município de Vila Real de Santo António -, enquadrando a sua conduta no cumprimento de um dever imposto por lei, ao abrigo do Art.º 31.º, n.º 1, alínea c), do Código Penal.
56. Este argumento não pode ser acolhido. O enquadramento jurídico das empresas locais no RJAEI reconhece a influência dominante do acionista público sobre a gestão, mas não suprime os deveres legais próprios dos membros do órgão de gestão.
57. O Art.º 25.º, n.º 1, do RJAEI impõe aos membros do órgão de gestão o dever de "observar os limites legais à realização de determinadas atividades ou operações". O Art.º 64.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), aplicável subsidiariamente por força do Art.º 21.º do RJAEI, consagra deveres de cuidado e de lealdade inerentes ao cargo, que não se extinguem pela existência de influência dominante do acionista.
58. A causa de justificação do Art.º 31.º, n.º 1, alínea c), do Código Penal exige que o dever cumprido seja imposto por lei - e não contrário a ela. Uma ordem para adotar um

procedimento contabilístico sem base normativa no SNC é, de per si, uma ordem manifestamente ilegal, que os administradores têm o dever de resistir.

59. A jurisprudência desta 3.^a Secção do Tribunal de Contas tem sido consistente ao afirmar que o gestor público tem um dever de escrutínio crítico sobre as instruções que recebe, não podendo invocar a ordem superior como causa automática de exclusão de responsabilidade (cfr. Acórdão n.º 23/2024, 3.^a S.).
60. Isto não significa que a dimensão hierárquica seja irrelevante. A existência de determinação do acionista, a urgência do contexto financeiro do Município e o enquadramento institucional dos Demandados são elementos que relevam para a apreciação do elemento subjetivo da infração, designadamente para a graduação da culpa e para a determinação da multa, mas não para a exclusão da ilicitude.

D. Do elemento subjetivo: a culpa a título de negligência e o erro sobre a ilicitude

61. A responsabilidade financeira sancionatória não tem dimensão exclusivamente objetiva, como será evidente: depende de a ação ou omissão ser imputável ao agente a título de dolo ou negligência, nos termos do Art.º 67.º, n.º 3, da LOPTC (cfr. Acórdão n.º 16/2023, 3.^a S.).
62. O Ministério Público imputou a conduta a título de negligência, excluindo o dolo, o que se mostra correto face à conformação fáctico-jurídica.
63. A negligência - enquanto violação do dever objetivo de cuidado - manifesta-se, no caso em apreço, na omissão do dever de verificação da conformidade legal do procedimento imposto pelo acionista.
64. Quem gere dinheiros e valores públicos tem o dever de se informar sobre a legalidade dos procedimentos financeiros que executa.
65. Este dever, que a jurisprudência desta Secção associa ao padrão do «responsável financeiro diligente e prudente» (cfr. Acórdão n.º 7/2022, de 16 de fevereiro de 2022, Processo RO n.º 5/2021, 3.^a S.), exigia, no mínimo, que os demandados tivessem suscitado, formal ou informalmente, a questão da conformidade do procedimento de reabertura com as normas contabilísticas aplicáveis.
66. Os demandados invocam o erro sobre a ilicitude, ao abrigo do Art.º 8.º, n.º 2, do Regime Geral das Contraordenações (RGCO), ex vi Art.º 67.º, n.º 4, da LOPTC: alegam que não tinham razões para suspeitar da ilegalidade do procedimento, atendendo à ausência de qualquer alerta por parte do Fiscal Único nas CLC por este emitidas.
67. Este argumento tem mérito relativo. A jurisprudência desta Secção reconhece que o gestor que atua com base em pareceres ou informações técnicas dos serviços especializados, sem que estes tenham sinalizado irregularidades, pode invocar o princípio da confiança para



afastar ou atenuar a culpa, desde que a ilegalidade não seja manifesta para um gestor normalmente diligente (cfr. Acórdão n.º 28/2020, de 8 de julho de 2020, Processo n.º 21/2019-JRF, 3.ª S. Neste enquadramento, a Sentença n.º 8/2017 desta Secção absolveu gestores que atuaram com base em parecer jurídico externo de juristas reputados).

68. No entanto, a valoração do argumento do erro sobre a ilicitude tem de ser diferenciada consoante o perfil funcional de cada Demandado:
69. Quanto ao demandado D1: exerceu funções executivas e remuneradas. O dever de cuidado exigível a um vogal executivo inclui, pela natureza da função, uma especial responsabilidade pela adequação técnica dos procedimentos contabilísticos executados.
70. A circunstância de o D1 ser engenheiro civil - sem formação em contabilidade ou direito - atenua a exigência de conhecimento técnico específico da NCRF 4, mas não elimina o dever de questionar a adequação de um procedimento incomum.
71. A alegação dos factos e a instrução probatória não suscitou nem revelou qualquer diligência do D1 no sentido de verificar a conformidade legal do procedimento; este limitou-se a executar a instrução do acionista, sem escrutínio crítico.
72. O erro sobre a ilicitude existe, mas é censurável - o D1 podia e devia ter diligenciado pela obtenção de uma opinião técnica sobre o procedimento antes de o executar. O grau de culpa é, portanto, moderado, podendo enquadrar-se como culpa atenuada mas não como negligência grosseira.
73. Quanto à Demandada D2: exerceu funções não executivas, não remuneradas, pelo período de cerca de seis meses. É licenciada em Direito e jurista da Câmara Municipal.
74. O estatuto de vogal não executiva implica, tipicamente, um papel de supervisão e controlo que não envolve a execução direta dos procedimentos contabilísticos. A Demandada D2 não tinha, inerente às suas funções não executivas, a responsabilidade de conduzir ou aprovar tecnicamente o procedimento contabilístico.
75. O relevo da formação jurídica da D2 opera, aqui, de modo peculiar: não lhe exige o conhecimento aprofundado das normas da NCRF 4 (matéria específica de contabilidade), mas exige-lhe uma particular sensibilidade para a questão da base legal do procedimento.
76. Ainda assim, face à aprovação das CLC pelo Fiscal Único sem qualquer alerta sobre a ilegalidade do procedimento, a confiança da D2 nos técnicos especializados é, neste contexto particular, mais compreensível e menos censurável do que a do D1. O grau de culpa da D2 é, por isso, menor - aproximando-se da fronteira da culpa diminuta, sem, todavia, atingir a quase ausência de culpa exigida para a dispensa de multa.

E. Da determinação da multa e dos mecanismos de modulação sancionatória

77. Verificados os pressupostos da infração financeira sancionatória quanto a ambos os demandados - elemento objetivo, imputação subjetiva a título de negligência, com as gradações acima identificadas -, impõe-se determinar a multa aplicável.
78. O Art.º 65.º, n.º 2, da LOPTC fixa os limites da multa em 1 UC e 250 UC por cada infração. O Ministério Público peticionou a condenação de cada demandado em 25 UC (2.550,00 €), que corresponde ao teto máximo proposto na petição inicial.
79. O Tribunal considera que esta quantia é adequada para o demandado D1, atendendo ao grau de culpa moderado identificado, ao facto de a infração ter natureza formal (sem dano efetivo ao erário), à inexistência de antecedentes e à ausência de benefício pessoal.
80. Quanto à demandada D2, o menor grau de culpa - resultante das suas funções não executivas e não remuneradas, do período mais curto de exercício e da maior dificuldade de identificação da ilegalidade - justifica a aplicação do mecanismo de atenuação especial da multa previsto no Art.º 65.º, n.º 7, da LOPTC.
81. Verificam-se circunstâncias que diminuem de forma acentuada a culpa: a natureza não executiva das funções; a formação jurídica (e não contabilística) da D2; a ausência de qualquer alerta do Fiscal Único; a brevidade do período de exercício e a motivação exclusivamente institucional do ato. Nos termos da citada jurisprudência desta Secção (Acórdão n.º 43/2020, 3.ª S.), a culpa diminuída - que aqui se verifica - é diferente da culpa diminuta (que pressuporia uma quase ausência de culpa para efeitos de dispensa de multa ao abrigo do n.º 8 do mesmo preceito).
82. Consequentemente, aplica-se à demandada D2 a atenuação especial prevista no n.º 7 do Art.º 65.º da LOPTC, reduzindo os limites máximos e mínimos da multa a metade. Dentro desse quadro mitigado, atendendo à gravidade objetiva da infração e ao grau de culpa, fixa-se a multa da D2 em 12,5 UC (1.275,00 €).
83. Quanto à demandada D2, importa verificar se se reuniam os pressupostos da dispensa de multa prevista no Art.º 65.º, n.º 8.
84. A jurisprudência desta Secção é clara ao afirmar que não é de qualificar como culpa diminuta uma simples e comum negligência, e que a dispensa não opera automaticamente (Acórdão n.º 36/2020, de 23 de setembro de 2020, Processo RO n.º 7/2020, 3.ª S.).
85. No caso da demandada D2, a sua formação jurídica e a participação na deliberação da Ata n.º 513/2019 afastam a quase ausência de culpa, ainda que a culpa seja claramente atenuada.
86. Finalmente, o mecanismo de relevação da responsabilidade previsto no Art.º 65.º, n.º 9, da LOPTC não é aplicável no âmbito do julgamento pela 3.ª Secção, conforme jurisprudência

consolidada desta Secção (cfr., entre outros, a Sentença n.º 8/2024, de 26 de fevereiro de 2024, Processo n.º 11/2023-JRF, 3.ª S.).

IV - DECISÃO

Assim, nos termos e com os fundamentos expostos, tendo em conta o disposto, conjugadamente, nos Art.ºs 58.º, n.º 3, 65.º e 67.º, todos da LOPTC, julga-se a presente ação parcialmente procedente, e, nessa medida, decide-se:

1. condenar o demandado D1 pela prática de uma infração financeira sancionatória, a título de negligência, p. e p. pelo Art.º 65.º, n.ºs 1, alíneas b) e d), e 5, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), no pagamento de uma multa de 25 UC, a que corresponde o montante de 2.550,00 € (dois mil, quinhentos e cinquenta euros); e
2. condenar a demandada D2 pela prática de uma infração financeira sancionatória, a título de negligência, p. e p. pelo Art.º 65.º, n.ºs 1, alíneas b) e d), e 5, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), com aplicação da atenuação especial de multa nos moldes do n.º 7 do mesmo preceito legal, no pagamento de uma multa de 12,5 UC, a que corresponde o montante de 1.275,00 € (mil, duzentos e setenta e cinco euros).

- Fixar emolumentos legais para os demandados D1 e D2, nos termos do Art.º 14.º, n.ºs 1 e 2, do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas.

- Nos termos conjugados do Art.º 13.º do Regulamento do Tribunal de Contas e §1, alíneas b) e d), da Resolução n.º 3/2018-PG, fica esclarecido que deverão ser ocultadas as identificações pessoais de ambos os demandados e de todas as pessoas singulares identificadas no decurso do texto desta sentença.

Registe e notifique.

Lisboa, 2 de julho de 2026

O Juiz Conselheiro,

Nuno Miguel P. R. Coelho