



Tribunal de Contas

ACÓRDÃO Nº 19/2015 – 17.dez. – 1.ª Secção/PL

RECURSO ORDINÁRIO N.º 06/2015

PROCESSO N.º 215/2015

RELATOR: JUIZ CONSELHEIRO ALBERTO BRÁS

I. DESCRITORES:

- Contratos-Programa
- Sistema de normalização contabilística
- Prestação de serviços
- Subsídios à exploração
- Reclassificação contabilística
- Sustentabilidade financeira
- Dissolução de empresas locais
- Norma financeira
- Nulidade
- Recusa de Visto

II. SUMÁRIO:

1.

Porque legalmente previstas, são admissíveis alterações à política contabilística seguida no domínio empresarial e, bem assim, a retrospetividade dos seus efeitos [vd. Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4].

2.

Os contratos-programa apresentam-se como contratos interadministrativos [vd. art.º 338.º, do CCP], sendo instrumentos suplementares de definição das orientações estratégicas aprovadas pelos executivos camarários.



Tribunal de Contas

Perfilam-se, ainda, como veículos contratuais instituidores de uma relação jurídica estável e duradoura entre as partes contratantes, o que os distingue da normal contratação pública de serviços, necessariamente episódica ou circunstancial, logo incompatível com a sua (dos serviços) prestação continuada.

Distinção que deverá refletir-se na escrituração ou registo de natureza contabilística [vd., o determinado no Código de Contas e a NCRF22].

3.

A colaboração a estabelecer entre entes autárquicos e empresas locais que não se desenvolva no quadro de uma relação com carácter comercial não se subsume ao conceito de prestação de serviços [vd. noção constante do SNC], mas, isso sim, ao conceito de subsídio à exploração.

4.

Ao abrigo do art.º 36.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., é viável a celebração de contratos de aquisição de serviços entre as empresas locais e as entidades públicas participantes, mas a remunerar a preços de mercado.

Embora sem definição legal, preço de mercado será o encontrado em condições de concorrência, o que, por sua vez, pressupõe o confronto, ainda no mercado, entre a procura impulsionada pelos consumidores e a oferta provinda dos produtores [vd. critério diferenciador previsto no Sistema de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95)].

5.

Ao abrigo do art.º 6.º, n.ºs 1 a 3, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., é vedada às entidades públicas participantes a prossecução de atividades já sob encargo das empresas locais, na pendência da respectiva externalização e na sua exata medida.



Tribunal de Contas

6.

A formulação de algum juízo em sede decisória a propósito do cumprimento ou não dos critérios previstos no art.º 62.º, n.º 1, do RJAEL, implica, necessariamente, e por parte do Tribunal de Contas, a análise prévia dos elementos materiais e contabilísticos aferidores da [in]sustentabilidade económico-financeira de empresa local. Tarefa que encontra suporte na Constituição da República Portuguesa [vd. art.º 203.º], na LOPTC e, até, em normaçoão comunitária.

As correspondentes decisões proferidas pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalizaçoão prévia, porque de natureza jurisdiccional, impõem-se, obrigatoriamente, a todas as entidades (públicas e privadas) e prevalecem, em idêntica matéria, sobre outras decisões provindas de diferentes autoridades administrativas [vd., a propósito, o art.º 205.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição da República Portuguesa].

7.

a.

A verificaçoão dos pressupostos identificados nas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08 (RJAEL), para além de evidenciar que uma determinada empresa local exhibe manifesta insustentabilidade económico-financeira, impele, também e obrigatoriamente, à correspondente dissoluçoão, ou, alternativamente, à ponderaçoão da sua transformaçoão, integraçoão ou fusão e/ou internalizaçoão da atividade desenvolvida por tal ente empresarial [vd. art.ºs 63.º a 65.º, do RJAEL].

b.

Declarada pelo Tribunal de Contas [mediante decisào judicial] a inviabilidade económico-financeira de uma empresa local, impende sobre a DGAL, IGF e entidade pública participante o cumprimento, na parte correspondente, e de modo vinculado e obrigatório, das normas contidas nos art.ºs 61.º a 67.º e 70.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., implementando os procedimentos aí previstos.



Tribunal de Contas

8.

A indevida qualificação jurídica e jurídico-contabilística dos serviços prestados por entidade empresarial local viola o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 118/2009, e as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro n.ºs 20 e 22, aprovadas pelo Despacho n.º 588/2009, do SEA, e divulgadas pelo Aviso n.º 15655/2009.

9.

A outorga do contrato-programa com entidade empresarial local que, económica e financeiramente, reúne os pressupostos legitimadores da respetiva dissolução [vd. art.º 62.º, n.º 1, do RJAEL] viola o disposto no art.º 283.º, n.º 1, do CCP. E tal violação gera a nulidade de tal contrato.

10.

As deliberações autárquicas viabilizadoras de despesa vedada por lei são nulas [vd. art.º 4.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, de 03.09, e art.º 59.º, n.º 2, al. c), da Lei n.º 75/2013, **normas que se revestem de natureza financeira**]. E tal nulidade transmite-se ao contrato a financiar pelas quantias configuradoras da citada despesa.

11.

A nulidade e a violação direta de norma financeira constituem fundamento de recusa do visto, nos termos previstos nas alíneas a) e b), do n.º 3, do art.º 44.º, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas [abreviadamente, LOPTC].



Tribunal de Contas

ACÓRDÃO Nº 19/2015 – 17.dez. – 1.ª Secção/PL

RECURSO ORDINÁRIO N.º 06/2015

PROCESSO N.º 215/2015

RELATOR: JUIZ CONSELHEIRO ALBERTO BRÁS

I. DESCRITORES:

- Contratos-Programa
- Sistema de normalização contabilística
- Prestação de serviços
- Subsídios à exploração
- Reclassificação contabilística
- Sustentabilidade financeira
- Dissolução de empresas locais
- Norma financeira
- Nulidade
- Recusa de Visto

II. SUMÁRIO:

1.

Porque legalmente previstas, são admissíveis alterações à política contabilística seguida no domínio empresarial e, bem assim, a retrospetividade dos seus efeitos [vd. Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4].

2.

Os contratos-programa apresentam-se como contratos interadministrativos [vd. art.º 338.º, do CCP], sendo instrumentos suplementares de definição das orientações estratégicas aprovadas pelos executivos camarários.



Tribunal de Contas

Perfilam-se, ainda, como veículos contratuais instituidores de uma relação jurídica estável e duradoura entre as partes contratantes, o que os distingue da normal contratação pública de serviços, necessariamente episódica ou circunstancial, logo incompatível com a sua (dos serviços) prestação continuada.

Distinção que deverá refletir-se na escrituração ou registo de natureza contabilística [vd., o determinado no Código de Contas e a NCRF22].

3.

A colaboração a estabelecer entre entes autárquicos e empresas locais que não se desenvolva no quadro de uma relação com carácter comercial não se subsume ao conceito de prestação de serviços [vd. noção constante do SNC], mas, isso sim, ao conceito de subsídio à exploração.

4.

Ao abrigo do art.º 36.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., é viável a celebração de contratos de aquisição de serviços entre as empresas locais e as entidades públicas participantes, mas a remunerar a preços de mercado.

Embora sem definição legal, preço de mercado será o encontrado em condições de concorrência, o que, por sua vez, pressupõe o confronto, ainda no mercado, entre a procura impulsionada pelos consumidores e a oferta provinda dos produtores [vd. critério diferenciador previsto no Sistema de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95)].

5.

Ao abrigo do art.º 6.º, n.ºs 1 a 3, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., é vedada às entidades públicas participantes a prossecução de atividades já sob encargo das empresas locais, na pendência da respectiva externalização e na sua exata medida.



Tribunal de Contas

6.

A formulação de algum juízo em sede decisória a propósito do cumprimento ou não dos critérios previstos no art.º 62.º, n.º 1, do RJAEL, implica, necessariamente, e por parte do Tribunal de Contas, a análise prévia dos elementos materiais e contabilísticos aferidores da [in]sustentabilidade económico-financeira de empresa local. Tarefa que encontra suporte na Constituição da República Portuguesa [vd. art.º 203.º], na LOPTC e, até, em normaçoão comunitária.

As correspondentes decisões proferidas pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalizaçoão prévia, porque de natureza jurisdiccional, impõem-se, obrigatoriamente, a todas as entidades (públicas e privadas) e prevalecem, em idêntica matéria, sobre outras decisões provindas de diferentes autoridades administrativas [vd., a propósito, o art.º 205.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição da República Portuguesa].

7.

a.

A verificaçoão dos pressupostos identificados nas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08 (RJAEL), para além de evidenciar que uma determinada empresa local exhibe manifesta insustentabilidade económico-financeira, impele, também e obrigatoriamente, à correspondente dissoluçoão, ou, alternativamente, à ponderaçoão da sua transformaçoão, integraçoão ou fusão e/ou internalizaçoão da atividade desenvolvida por tal ente empresarial [vd. art.ºs 63.º a 65.º, do RJAEL].

b.

Declarada pelo Tribunal de Contas [mediante decisào judicial] a inviabilidade económico-financeira de uma empresa local, impende sobre a DGAL, IGF e entidade pública participante o cumprimento, na parte correspondente, e de modo vinculado e obrigatório, das normas contidas nos art.ºs 61.º a 67.º e 70.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08., implementando os procedimentos aí previstos.



Tribunal de Contas

8.

A indevida qualificação jurídica e jurídico-contabilística dos serviços prestados por entidade empresarial local viola o Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 118/2009, e as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro n.ºs 20 e 22, aprovadas pelo Despacho n.º 588/2009, do SEA, e divulgadas pelo Aviso n.º 15655/2009.

9.

A outorga do contrato-programa com entidade empresarial local que, económica e financeiramente, reúne os pressupostos legitimadores da respetiva dissolução [vd. art.º 62.º, n.º 1, do RJAEL] viola o disposto no art.º 283.º, n.º 1, do CCP. E tal violação gera a nulidade de tal contrato.

10.

As deliberações autárquicas viabilizadoras de despesa vedada por lei são nulas [vd. art.º 4.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, de 03.09, e art.º 59.º, n.º 2, al. c), da Lei n.º 75/2013, **normas que se revestem de natureza financeira**]. E tal nulidade transmite-se ao contrato a financiar pelas quantias configuradoras da citada despesa.

11.

A nulidade e a violação direta de norma financeira constituem fundamento de recusa do visto, nos termos previstos nas alíneas a) e b), do n.º 3, do art.º 44.º, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas [abreviadamente, LOPTC].



Tribunal de Contas

ACÓRDÃO Nº 19/2015 – 17 de Dezembro – 1ª SECÇÃO/PL

RECURSO ORDINÁRIO Nº 06/2015

PROCESSO Nº 215/2015

RELATOR: JUIZ CONSELHEIRO ALBERTO BRÁS.

Acordam os Juízes do Tribunal de Contas, em Plenário da 1.ª Secção:

I. RELATÓRIO

1.

O Município de Braga, não se conformando com o teor do Acórdão n.º 6/2015, de 05.05, que recusou o visto ao contrato-programa celebrado entre aquela edilidade e a Sociedade “*Teatro Circo de Braga, E.M., S.A.*”, em Novembro de 2014, e pelo valor global de € 659.948,12 [s/IVA], veio do mesmo interpor recurso jurisdicional, concluindo como segue:

(...)

A - Percorrendo todo o Acórdão, não se vislumbra qualquer tipo de análise concreta à alteração das contas da empresa, isto é, qualquer exercício de confrontar as alterações dos lançamentos contabilísticos com o vulgarmente chamado “*Direito do Balanço*” (o conjunto de princípios, normas, conceitos, critérios e técnicas que devem pautar a atividade contabilística e fiscal das empresas).

Ou seja, no Acórdão parte-se do princípio que a empresa limitou-se a “*mudar de sítio*” determinados lançamentos para concluir pela falta de fundamentação da alteração retrospectiva das contas. Mas não se analisa nem discute se tal alteração está conforme o Direito do Balanço, quer do ponto de vista de legitimidade formal, quer do ponto de vista da materialidade das alterações.



B - Da análise substantiva dos subsídios recebidos do município, foram identificados dois tipos de custos que eram objeto de financiamento municipal por subsídio público, e que, à luz da *Norma Contabilística de Relato Financeiro nº 22 – “Contabilização e divulgação dos subsídios do Governo”*, não o deveriam ser, pois um deles resultava do acolhimento no espaço do Teatro Circo da Companhia de Teatro de Braga, como companhia residente, e o outro tipo de custos destinava-se à realização no espaço da empresa de iniciativas promovidas pela Câmara Municipal, iniciativas estas não incluídas na programação do Teatro Circo. Ou seja, em ambos os casos, verdadeiras prestações de serviço que a sociedade prestou ao Município.

C- A repercussão financeira destas iniciativas, perdendo o caráter de subsídios, passa a configurar a natureza de “Prestação de Serviços”, sendo reconhecidas de acordo com a *Norma Contabilística e de Relato Financeiro 20 – Rédito*

D - Em consequência destas realidades objectivas, a empresa Teatro Circo procedeu, em 2013, à alteração da política contabilística resultante, de acordo com o preceituado pela Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4, porquanto, com a alteração produzida, *as demonstrações financeiras proporcionam informação fiável, e mais relevante sobre os efeitos das transações* (§12 da NCRF 4), desde logo passando a evidenciar uma distribuição mais esclarecedora e correta dos rendimentos.

E - Ao alterar a política contabilística quanto ao registo contabilístico dos subsídios e prestações de serviço, a empresa estava ***vinculada*** à sua aplicação retroativa, nos termos do §17 b) da Norma 4. Na verdade refere o §19 da NCRF4 que, quando uma alteração na política contabilística é aplicada retrospectivamente, de acordo com o §17 b) da Norma 4, a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas



Tribunal de Contas



Tribunal de Contas

divulgadas para cada período anterior apresentado como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

F - De acordo, ainda, com o §20 da Norma 4, a aplicação da alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável quer os efeitos específicos de um período quer o efeito cumulativo da alteração.

Por isso, a empresa só aplicou retrospectivamente tal alteração até 2011 (inclusive), pois para os anos anteriores a este não dispunha de informação fiável (elementos extraídos da contabilidade analítica) que permitissem identificar possíveis prestações de serviço implícitas nos subsídios municipais.

G - A alteração desta política contabilística teve reflexos ao nível fiscal, pois as prestações de serviço estão sujeitas a liquidação de IVA, estando agora – como sempre deveria ter estado – a ser liquidado o IVA relativo às transferências de verbas do Município que dizem respeito a prestações de serviço.

De referir que a alteração retroativa dos registos contabilísticos (da empresa e do Município) conduziu a uma liquidação de IVA superior a 300 mil euros, que foram integralmente pagos.

H - A Comissão de Normalização Contabilística, organismo tecnicamente independente, analisando a materialidade das alterações levadas a cabo pela empresa, emitiu parecer no qual conclui pela total legalidade, material e formal, da alteração dos registos contabilísticos levados a cabo pela empresa (cfr documento nº 1);

I - Por isso errou a decisão recorrida, ao pressupor que a alteração contabilística operada pela empresa “*não está sequer prevista na lei*”. Não só está prevista – como se demonstrou – como ela seria até obrigatória face à materialidade das transações envolvidas: a adequação legal (formal e material) do procedimento adotado pela empresa decorre de forma inequívoca, das NCRF 20 e 22, do Capítulo 05 “*Subsídios*” do POCAL, da definição de



Tribunal de Contas

subsídios constante do DL nº 26/2002, de 14 de fevereiro (quanto à materialidade das alterações) e da NCRF 4 (§ 12, b), § 17, b), § 19 e §20, (quanto à legitimidade formal – e obrigatoriedade legal – das alterações contabilísticas).

J – Os artigos 62º e 70, nº 3 do RJAEL, interpretados no sentido de que tais normas precludem as correções contabilísticas, mesmo que estas estejam conformes o Direito do Balanço, será sempre inconstitucional, por violar os princípios constitucionais da unidade do ordenamento jurídico e da segurança jurídica, enquanto valências ou sub-princípios do princípio constitucional do Estado de Direito;

K – Foi pressuposto de todo o Acórdão recorrido que a DGAL e a IGF entendiam e entendem que a empresa Theatro Circo não é sustentável, face aos critérios do artº 62º do RJAEL e que, por isso, não existe razão para alterar a posição relativamente ao anterior Acórdão deste mesmo Tribunal de Contas proferido antes da alteração dos registos contabilísticos.

Mas trata-se de um pressuposto errado, como se demonstrará de seguida.

L - Após a conclusão do processo de alteração das contas, que mereceu parecer favorável do ROC da empresa, a DGAL e a IGF consideraram que a alteração das políticas contabilísticas de empresa estava conforme o Direito do Balanço, isto é, que tal alteração foi formal e materialmente legal. E mais: entenderam (e bem) que as contas alteradas espelhavam, de forma fiável, a realidade contabilística, económica e financeira da empresa, designadamente no ano de 2011.

M - Na sequência deste entendimento, a Secretaria de Estado da Administração Local (SEAL) enviou, em 16 de Setembro de 2014, um ofício para o Município, que se junta como **documento nº 2**, que refere, de forma clara, que *«Face às correções de foro contabilístico efetuadas, as quais obtiveram concordância por parte da empresa que procedeu à certificação legal*



Tribunal de Contas

das contas do ano 2013 da empresa Teatro Circo de Braga, EM, SA, expressa no ponto 9.1 do relatório de certificação legal das contas, e do seu reflexo ao nível da verificação do cumprimento dos critérios de viabilidade económica estabelecidos no artigo 62º da Lei nº 50/2012 espelhado no ANEXO 2 – APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE SUSTENTABILIDADE DO Art. 62º DA LEI Nº 50/2012 – SITUAÇÃO APÓS ALTERAÇÃO DA POLITICA CONTABILISTICA, concluindo-se, da sua análise, que a empresa Teatro Circo Braga, EM, SA, decorrente da alteração da política contabilística utilizada na contabilização das transferências financeiras recebidas do Município de Braga, **cumpr** **os critérios de sustentabilidade estabelecidos no artigo 62º da Lei nº 50/2012, de 31 de agosto**».

N - A IGF, em ofício enviado em 14 de Outubro de 2014 – que se junta como **documento nº 3** - comunicou ao Município o seguinte:

«Reportamo-nos aos V/ ofícios com a refª S/4/Contr/2014, de 17/jul./2014, e com a refª S/2/CONTR/2014, de 15/jul/2014, bem como à carta, de 09/jul/2014, do Teatro Circo de Braga que acompanhou o CD com o relatório e contas de 2013 e a reclassificação de algumas receitas dos anos de 2011 e 2012, todas estas comunicações subordinadas aos assuntos em epígrafe.

Considerando a informação de ordem contabilística disponibilizada para os anos 2009 a 2013 (triénio 2009/2011 e 2010/2013) **constata-se que o Teatro Circo não está sujeito a nenhuma das situações que determinam as deliberações de dissolução, previstas no nº 1 do artº 62º da Lei nº 50/2012, de 31/ago., bem como nos nºs 3 e 4 do artº 70º desta Lei**.
(sublinhado e negrito nosso)

O - O Acórdão recorrido (por não estar na posse de todos os elementos necessários) errou no pressuposto (que subjaz a toda a sua argumentação) de que a empresa está impedida de se manter no giro comercial. Na verdade, cabendo a apreciação, o juízo sobre a viabilidade das empresas e a tutela do cumprimento do artigo 62º, nos termos do RJAEL, à IGF e a DGAL, e tendo estas entidades considerado que a alteração dos registos contabilísticos foram



conforme o Direito de Balanço, e que, com tal alteração, as contas ficaram a espelhar a realidade económica e financeira da empresa, conclui-se necessariamente que a empresa está conforme o estatuído no RJAEL, tendo plena capacidade jurídica e podendo, assim, manter-se no giro comercial.

P – Decorre do artigo 67º do RJAEL que:

- A tutela (e o juízo) sobre a (in)viabilidade económica das empresas locais e conseqüente dissolução é da DGAL e da IGF:
- À IGF competirá avaliar as circunstâncias concretas de cada caso e, “*sendo caso disso*”, promover ou não a dissolução oficiosa da empresa:
- O RJAEL não prevê, neste ponto, quaisquer medidas tutelares sancionatórias e, designadamente, não tipifica a violação das obrigações legais como “prática, por ação ou omissão, de ilegalidades no âmbito da gestão das autarquias locais ou no de gestão de entidades equiparadas (artigo 7º da Lei 27/96, de 1 de agosto: regime jurídico da tutela administrativa sobre as autarquias locais).

Q - Atendendo a que o RJAEL, como vimos, atribui a competência para formular o juízo de viabilidade económica das empresas municipais, para efeito da dissolução, à DGAL e à IGF, se estas entidades – como sucede no caso em apreço com a empresa Theatro Circo – entendem que determinada empresa municipal é economicamente viável, não devendo ser dissolvida, tudo se passa como se fosse o próprio legislador do RJAEL a formular tal juízo e conclusão.

Por isso, a vinculação do Tribunal à lei terá que passar pela consideração da legalidade da empresa Theatro Circo, face ao RJAEL.

R - Assim, não poderá o Plenário da 1ª Secção deste Tribunal deixar de atender a estes factos novos e concluir que a empresa Theatro Circo está legal, face ao RJAEL e que, por isso, se pode manter no giro comercial, não existindo qualquer ilegalidade que possa fundamentar a recusa do visto prévio ao Contrato-Programa em apreço.



Tribunal de Contas

S - Estando a empresa Theatro Circo legal, face ao RJAEL (legalidade essa que já se verificava à data de aprovação, pelos órgãos autárquicos, do contrato-programa), as conclusões deste douto Tribunal só poderão ser as seguintes:

- A empresa é economicamente viável, tal como o entendem a DGAL e a IGF, entidades a quem o RJAEL comete a competência para ajuizar sobre se as empresas municipais podem ou não manter-se no giro comercial;
- Como tal, não é caso para recorrer a qualquer dissolução administrativa da empresa, nem esta se afigura legal;
- A empresa, cumprindo os requisitos do artº 62º do RJAEL, é juridicamente capaz de se manter no giro comercial;
- Por isso, as deliberações dos órgãos autárquicos que aprovarem o contrato-programa em apreço neste processo são totalmente legais e validas, não existindo qualquer ilegalidade na despesa que lhe está subjacente;
- Sendo igualmente válido o respetivo contrato-programa.

Termina, peticionando a procedência do recurso e, em consequência, a revogação da decisão recorrida e a sua substituição por uma outra que conceda o visto prévio ao contrato-programa ora sob fiscalização.

2.

Aberta Vista ao Ministério Público, o ilustre Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer, aí vertendo, com relevo, o seguinte:

- Tendo em conta a natureza dos poderes de controlo financeiro da *DGAL* e da *IGF* e a circunstância de os pareceres [vd. doc. ^{os} 2 e 3] por si produzidos assentarem em perícias institucionais, o Tribunal «*ad quem*», em sede de ponderação e avaliação da prova, bem poderá dar como provadas a viabilidade e sustentabilidade económica e financeira da Sociedade “*Teatro Circo de Braga, E.M., S.A.*”;



Tribunal de Contas

- À luz do art.º 32.º, do *RJAEL*, e da demais normação que incorpora este diploma legal, a dissolução obrigatória das empresas locais não poderá ser entendida como uma sanção, mas, sim, como uma medida preventiva de saneamento financeiro tendente a evitar a persistência na ordem económica de empresas economicamente insolventes;

Logo, inexistente a obrigação de dissolução das empresas locais, uma vez constatada a recuperação do respetivo equilíbrio económico-financeiro. Embora se admita que, no âmbito do *RJAEL*, não existe norma que, direta e abertamente, sustente tal juízo, impõe-se, em razão dos efeitos dos princípios da racionalidade económica e da sustentabilidade financeira do sector empresarial local, o preenchimento [pelo intérprete] de tal lacuna com recurso à criação de uma norma “*ad hoc*”, nos termos do n.º 3, do art.º 10.º, do Código Civil.

- A conclusão de que cessa o dever de dissolução quando ocorra uma recuperação financeira da empresa municipal abrangida pela previsão dos art.ºs 62.º, n.º 1, e 70.º, do *RJAEL*, sobrevivem, ainda, “*à aplicação do princípio “tempus regit actum”, segundo o qual a viabilidade ou inviabilidade de um ato administrativo se determina em função das normas legais e das circunstâncias fácticas presentes no momento da prática do ato* “. E, ao tempo da apreciação da eventual dissolução pelas entidades autárquicas competentes, a alteração da situação económico-financeira da empresa em causa, pela sua evolução positiva, já não justificava a sua extinção.
- **Advoga-se, pois, a procedência do recurso.**

3.

Foram colhidos os vistos legais.



II. FUNDAMENTAÇÃO

DOS FACTOS.

4.

Com relevância para a análise em curso, considera-se estabelecida e admitida a factualidade inserta no introito deste aresto, a invocada em II., do acórdão recorrido, a vertida nos documentos 1 a 3 juntos com as alegações de recurso em apreço, e, bem assim, a documentação junta a estes autos na sequência do ordenado em despacho proferido em 09.12.2015 e junta a fls. 94 e seguintes, factualidade essa que, com relevância, se materializa no seguinte:

a.

Em Novembro de 2014, a Câmara Municipal de Braga outorgou um contrato-programa com a Sociedade “*Teatro Circo de Braga, E.M., S.A.*”, pelo valor global de € 659.948,12 [s/IVA], que tinha por objeto disciplinar e regular a atribuição por aquele município de um subsídio à exploração à referida empresa municipal decorrente do desenvolvimento de uma política de preços acordada entre as partes, e que visa cobrir os custos económicos que esta última suporta por força da exigência da prossecução da sua atividade conforme o interesse geral imposta pela referida edilidade.

b.

Mediante deliberação de 10.11.2014, a **Câmara Municipal de Braga** anuiu a que o presente contrato-programa fosse submetido à aprovação da Assembleia Municipal [conforme certidão da ata respetiva constante de fls. 24], o que ocorreu em 12.12.2014 [conforme certidão da ata respetiva de fls. 26].

c.

Aquele contrato, na sua cláusula 3.^a, prevê que o montante da comparticipação financeira a conceder é de € 659.948,12, visando cobrir o défice decorrente do facto das receitas operacionais anuais serem inferiores aos custos anuais das atividades



Tribunal de Contas

prosseguidas pelo Teatro Circo na ótica do interesse geral e tendo em consideração o desenvolvimento da política de preços acordada entre as partes.

Por outro lado, a cláusula 5.^a, deste mesmo contrato, prevê indicadores de eficácia e eficiência para o ano 2015.

d.

Os resultados dos exercícios económicos relativos aos anos de 2009 a 2011, constantes dos processos de Prestação de Contas enviados a este Tribunal pela empresa *TCB,EM,SA* [Processos n.ºs 137/09, 124/10 e 207/11], permitem elaborar o quadro seguinte:

Verificação dos pressupostos das als. a) e b) do n.º 1 art.º 62.º da Lei n.º 50/2012		2009	2010	2011
Gastos Totais (colocar todas as rubricas de gastos que apareçam com registos na Demonstração de Resultados)	Custo mercadorias vendidas	5,39 €	29,40 €	1.000,84 €
	FSE	646.595,78 €	743.435,13 €	666.687,00 €
	Gastos com Pessoal	670.964,32 €	648.776,64 €	488.758,73 €
	Depreciações e amortizações	106.174,75 €	111.426,45 €	1.374,04 €
	Juros	26.659,61 €	21.065,58 €	32.474,78 €
	Provisões	0,00 €	0,00 €	124.229,98 €
	Outros gastos e perdas	17.081,89 €	14.925,91 €	30.297,32 €
	Total Gastos	1.467.476,35 €	1.539.629,71 €	1.343.821,85 €
Proveitos	Total Vendas e Prestação de Serviços	412.616,47 €	347.677,43 €	327.565,67 €
Al. a)	Vendas/Prestações de serviços devem cobrir 50% dos Gastos Totais	28,12%	22,58%	24,38%
Subsídios à Exploração		1.113.005,50 €	1.207.651,76 €	1.223.662,13 €
Total Receitas (Quaisquer receitas incluindo Subsídios à Exploração)		1.525.621,97 €	1.555.329,19 €	1.551.227,80 €
Al. b)	Peso dos Subsídios Exploração sobre as receitas totais deve ser inferior a 50%	72,95%	77,65%	78,88%

e.

O presente quadro clarifica, por um lado, que as vendas e prestações de serviços não cobrem 50% dos gastos totais dos mencionados exercícios económicos, e, por outro, ainda no que concerne a tais exercícios, que o contributo dos subsídios à exploração representa mais de 50% das receitas [vd. als. a) e b), do n.º 1, do art.º 62º da Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto doravante, *RJAEL* ou *LAEL*].

f.

A entidade pública participante, o Município de Braga, não tomou qualquer deliberação que, no cumprimento do disposto no art.º 70º, n.ºs 3 e 4, também do



Tribunal de Contas

RJAEL, decidiu a dissolução da empresa local em causa ou, ainda, a respetiva transformação, integração, fusão ou internalização.

g.

No Relatório e Contas relativo ao exercício económico de 2013, constante do processo de prestação de contas respetivo, [fls. 94 dos autos] é referido:

“2.3. [...]”

b) Em 2013, conforme justificam e descrevem o Relatório de Gestão e a nota 5. deste Anexo, foi decidido proceder à alteração da política contabilística que vinha sendo usada na escrituração dos valores transferidos pelo Município de Braga para a empresa através da conta de “Subsídios à Exploração”, passando a serem escriturados através da conta “Prestação de Serviços” [com sujeição a IVA].

Mais foi decidido estabelecer o início desta alteração a partir do exercício de 2011 [inclusive], pelo que os respetivos comparativos houveram que ser modificados.”

E, na nota 5 [fls. 11 do Relatório e Contas de 2013], refere-se:

“Foi alterada, no exercício de 2013, a política contabilística que vinha sendo seguida relativamente à consideração da totalidade das transferências recebidas do Município, ínsitas nos contratos-programa, como subsídios à exploração. Após uma análise mais rigorosa e aturada do destino destes apoios financeiros provenientes do Município, apoiada por entendimento e prática semelhantes de outras empresas do setor público, concluiu-se que parte substancial destes subsídios configura a natureza de prestações de serviços, especialmente o aluguer de espaços e a disponibilização de serviços técnicos.

A esta alteração da política contabilística, materializada formalmente no exercício de 2013 em aberto, foi decidido conceder-lhe o seu início ao exercício de 2011, conformando a Empresa às normas do novo regime do setor empresarial local [...]”.



Tribunal de Contas

h.

Da “alteração contabilística” mencionada, e que o Município sancionou, ao aprovar as contas da empresa referentes a 2013, resultou o quadro [remetido pelo Município quando solicitado a enviar quadro demonstrativo da informação financeira da empresa nos anos de 2009 a 2014], seguinte:

TEATRO CIRCO DE BRAGA, EM, S.A.

Lei n.º 50/2012 de 31 de Agosto: cumprimento dos critérios inscritos no art.º 62º

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
--	------	------	------	------	------	------

CRITÉRIO a)

A	Vendas + Prestações de Serviços	391.822,82 €	347.677,43 €	779.855,67 €	733.792,36 €	739.764,35 €	779.710,78 €
B	Gastos Totais	1.467.481,74 €	1.539.029,11 €	1.343.448,65 €	1.303.678,46 €	1.451.805,57 €	1.516.677,19 €
A/B >= 50%		26,7%	22,6%	58,0%	56,3%	51,0%	51,4%

CRITÉRIO b)

C	Subsídios à Exploração (EPP)	949.252,50 €	1.000.000,00 €	547.710,00 €	567.810,00 €	562.459,97 €	0,00 €
D	Receitas (Rendimentos) Totais	1.555.621,97 €	1.559.931,46 €	1.569.368,35 €	1.453.194,32 €	1.651.019,23 €	807.659,85 €
C/D < 50%		61,0%	64,1%	34,9%	39,1%	34,1%	0,0%

CRITÉRIO c)

E	Resultado Operacional	87.317,09 €	41.967,93 €	257.344,48 €	175.147,73 €	212.544,77 €	-696.454,16 €
F	Amortizações e Depreciações	106.174,75 €	111.426,45 €	122.855,94 €	124.256,57 €	123.515,49 €	46.663,70 €
E - (-F) > 0		86.704,28 €	153.394,38 €	380.200,42 €	299.404,30 €	336.060,26 €	-649.790,46 €

CRITÉRIO d)

Resultado Líquido (> 0)		86.704,28 €	19.364,55 €	219.271,17 €	145.703,63 €	191.612,39 €	-708.594,86 €
-------------------------	--	-------------	-------------	--------------	--------------	--------------	---------------

Como se pode aferir, no período 2011-2013 a empresa não se coloca em nenhuma das situações previstas no artigo 62º e que ditaria a sua extinção. De igual modo o mesmo se verifica no período subsequente.

i.

Na Informação n.º 1292/2014, de 1 de Agosto, da Inspeção-Geral de Finanças [IGF], enviada a pedido de esclarecimentos deste Tribunal, através do seu Ofício n.º 369, de 13.03.2015, refere-se, a propósito da mencionada “alteração contabilística”:

“No entanto, não existe fundamento legal ao abrigo do qual se possam alterar as contas extra-contabilisticamente e assim calcular os critérios referidos. Refira-se, também, que a empresa consta da lista de empresas a dissolver e liquidar, elaborada pela Direção-geral das Autarquias Locais, tendo sido, igualmente, reclassificada pelo Instituto Nacional de Estatística [...]”.

j.

Através do Acórdão n.º 9/2014 – 25.03.2014 – 1ªS/SS, transitado em julgado a 15.09.2014, foi recusado o visto a contrato programa celebrado entre o Município de Braga e a empresa



Tribunal de Contas

“*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, a 17.12.2013, por se considerarem nulas “as deliberações direcionadas à celebração do contrato-programa em apreço, porque radicadas na violação do preceituado no art.º 62º, n.º 1, da Lei n.º 50/2012, de 31.08”, invalidade que se transmite[iu] ao contrato então em apreço.

l.

Em 27.12.2012, o Município de Braga celebrou um Protocolo de Colaboração com a Companhia de Teatro de Braga, que se junta de fls. 124 a 126 destes autos e cujo conteúdo se dá aqui por inteiramente reproduzido.

m.

E em 13.01.2014, o Município de Braga celebrou, ainda com a empresa *Teatro Circo de Braga, EM,SA*, dois contratos de prestação de serviços, que se juntam de fls. 458 a fls. 465 e seguintes, e cujo conteúdo também se dá aqui por reproduzido.

n.

O capital social da empresa, “*Teatro Circo de Braga, EM,SA*”, é integralmente detido pelo Município de Braga.

o.

Em 15.06.2014, e mediante o ofício n.º 5/22/DMGA, a **Câmara Municipal de Braga** solicitou parecer à **Comissão de Normalização Contabilística** sobre a forma de contabilização das transações existentes entre aquela edilidade e a empresa municipal “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, tendo aquela, **de relevante**, respondido como segue:

- A *NCRF22* define subsídios do Governo como sendo os 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, excluindo as transações com o Governo que não se possam distinguir das transações comerciais da entidade.



Tribunal de Contas

Ora, e exemplificativamente, a cedência de espaços à *CTB* e a ocupação pontual de salas para a realização de iniciativas do Município ou por este promovidas não se podem distinguir das transações comerciais normais do “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, não configurando, pois, contraprestações associadas a subsídios do Governo, mas a rendimentos provenientes do aluguer de espaços e de prestação de serviços.

- As normas de Contabilidade e Relato Financeiro [*NCRF*] não se aplicam aos Municípios, estando estes submetidos à normação constante do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22.02, que aprovou o *POCAL*, o qual, no Capítulo 05 «*Subsídios*», **define subsídios como fluxos financeiros não reembolsáveis** para as empresas públicas municipais, intermunicipais ou empresas participadas destinadas a influenciar níveis de produção, preços ou remuneração de fatores de produção, definição que, de resto, também consta do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14.02.
- O registo contabilístico a efetuar pelo Município de Braga deverá, pois, refletir o registo efetuado pela empresa municipal “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, ou seja, um gasto com aluguer de espaços e de aquisição de serviços.

p.

Em Setembro de 2014, a DGAL, no âmbito de parecer elaborado sob solicitação da empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, fixou o seguinte entendimento:

- A empresa municipal “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, desenvolveu um processo de análise à informação financeira e à metodologia contabilística aplicada, bem como da relação com o Município, apurando que a política contabilística utilizada relativamente às considerações do montante total de transferências recebidas do Município de Braga fixadas nos contratos-programa, enquanto subsídios à exploração, não seria a mais adequada, **concluindo da análise que parte desses subsídios configuram a natureza de prestação de serviços, conforme descrito no ofício remetido pela empresa.**



Tal conclusão determinou aquela empresa municipal a corrigir os registos contabilísticos desde 2011, o que se repercutiu nas contas daquele ano e do ano 2012, refletindo-se, ainda, no encerramento das contas do ano 2013.

Face às referidas concessões, que mereceram a concordância da empresa que procedeu à certificação legal das contas relativas a 2013, conclui-se que a empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, **cumpr**e os critérios de sustentabilidade estabelecidos no art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08.

9.

Ainda em Outubro de 2014, e em resposta remetida ao Presidente da Câmara Municipal de Braga na sequência de solicitação oportunamente deduzida por esta edilidade, a **Inspeção-geral de Finanças** esclarece que, atenta a informação contabilística disponibilizada e relativa aos anos 2009 a 2013, a empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, não incorre nas situações que determinam a tomada de alguma deliberação de dissolução e a que alude o n.º 1, do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08, bem como, os n.ºs 3 e 4, do art.º 70.º, do mesmo diploma legal.

II. ENQUADRAMENTO JURÍDICO.

5.

Consideradas as conclusões extraídas no âmbito das alegações de recurso interposto pelo Município de Braga e que, por imperativo legal, delimitam o objeto deste último, relevada a factualidade tida por assente e tendo presente a demais prova documental junta a estes autos de recurso e ao Processo n.º 215/2015, erguem-se questões de que importa conhecer e que sumariamos como segue:

- Da [in]admissibilidade legal da alteração da metodologia e política contabilísticas adotadas pela empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, e, bem assim, da sua aplicação retrospectiva;
O caso em apreço.
- [In]verificação, «*in casu*», dos pressupostos referenciados nas als. a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, do *RJAEL*, e reportados aos anos 2011 a 2014.



Tribunal de Contas

Consequências legais.

- Dos pareceres emitidos pela *DGAL*, *IGF* e Comissão de Normalização Contabilística e respetivo grau de vinculação para o Tribunal de Contas.

Breves considerações.

- Das ilegalidades vs nulidades.
- Do visto.

6.

Da alteração da metodologia e política contabilísticas e aplicação retrospectiva e

[In]admissibilidade, em geral.

Em tese, reconhece-se a **admissibilidade das alterações de política contabilística**, que assenta na Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4 (vd. α12) e resultará de exigências ditadas por uma norma ou interpretação, ou, ainda, de demonstrações financeiras e demais acontecimentos ou condições, na provação financeira, que proporcionem informação mais fiável e, porventura, mais relevante, sobre os efeitos das transações. Tem, pois, previsão legal.

E, em sintonia com o recorrente, **admite-se, ainda em abstrato, a aplicação retrospectiva da alteração da política contabilística quanto ao registo contabilístico dos subsídios e prestações de serviços**, o que, realce-se, decorre da citada *NCRF4*, α17 e 19, e com o âmbito/limitações previstas no α20, desta mesma norma, que, e citando, refere que *“a aplicação da alteração na política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente exceto até ao ponto em que seja impraticável determinar, quer os efeitos específicos de um período, quer o efeito cumulativo da alteração”*.



Tribunal de Contas

Tal aplicação retrospectiva de uma nova política contabilística a exercícios anteriores pressupõe, no entanto e em obediência ao disposto na citada *NCRF4*, o ajustamento do saldo de abertura de cada componente do capital próprio afetado para o período anterior mais antigo apresentado, bem como das quantias comparativas divulgadas, como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

7.

a.

Da [in]admissibilidade, «in casu», da alteração contabilística.

Enquadramento normativo e conceptual. Consequências.

a.

Ao longo das alegações, o recorrente vinca a sua discordância relativamente ao decidido, evidenciando, nomeadamente, que, no âmbito do acórdão recorrido, se ignorou o denominado “*Direito do Balanço*”, que se materializa no conjunto de princípios, normas, conceitos, critérios e técnicas que devem pautar a atividade contabilística e fiscal das empresas.

E, concretizando, o recorrente entende que o Tribunal, “*evitando*” a análise substantiva dos subsídios entregues pelo Município ao “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, não logrou identificar a sua real natureza e, por tal razão, também não alcançou a respetiva e melhor qualificação no plano contabilístico. E, prosseguindo, o recorrente assevera que a alteração da política e metodologia contabilística incidentes sobre o registo dos subsídios à exploração e prestação de serviços e relativo aos exercícios económicos dos anos 2011, 2012 e 2013 “*guiados*”, de resto, por critérios materiais e na melhor observância do sistema de normalização contabilística [vd. D.L. n.º 158/2009 de 13.07, e o Aviso n.º 15655/2009 (que homologa as respetivas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do *SNC*)], evidenciam conformidade legal e não mera “*maquilhagem contabilística*”.

Daí que, ainda segundo a recorrente, se deva admitir que a contabilização de valores como prestação de serviços e que antes, sem fundamento legal, eram qualificados como subsídios à exploração determina, agora, que a empresa “*Teatro Circo de Braga,*



Tribunal de Contas

E.M, S.A.”, não incorra nas situações previstas nas als. a) e b), do art.º 62.º, do *RJAEL*, e, consequentemente, não se imponha a respetiva dissolução [vd., ainda, e a propósito, o disposto nos art.ºs 70.º, n.º 3, e 67.º, do *RJAEL*].

Importa, assim, saber se assiste razão à entidade recorrente, exercício que, no essencial, incluirá a ponderação da bondade ou não da concreta alteração da política e metodologia contabilísticas a partir do ano 2013, mas com reflexos nos exercícios económicos respeitantes aos anos 2011 e 2012, em razão da sua aplicação retrospectiva.

Vejamos, pois.

b.

Porque se questiona, centralmente, a bondade técnica do registo/escrituração contabilística dos fluxos financeiros ocorridos entre o Município de Braga e a empresa local “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, impõe-se considerar, desde já, e enquanto referencial normativo, o Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13.07, o qual aprova o Sistema de Normalização Contabilística [abreviadamente, *SNC*] e a Portaria n.º 1011/2009, de 29.09 [alterada pela Portaria n.º 312/2012, de 10.10], que, na sequência da previsão contida no referido Decreto-Lei n.º 158/2009, aprova o Código de Contas [constituído, lembramos, pelo Quadro Síntese de Contas, Código de Contas e Notas de Enquadramento] e que, como é sabido, compõem ainda o referido *SNC*. E, adentro do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo citado Decreto-Lei n.º 158/2009, destacamos, também, a aplicabilidade ao caso em apreço das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro [abreviadamente, *NCRF*] n.ºs 20 e 22, aprovadas pelo Despacho n.º 588/2009/MEF, do *SEAF*, e divulgadas pelo Aviso n.º 15655/2009, **e que, entre o mais, atentam na contabilização dos subsídios do Governo** [o termo Governo, entenda-se, engloba o Governo, agências do Governo e organismos semelhantes, sejam eles locais, nacionais ou internacionais e os subsídios configuram apoios a favor de entidades, decorrentes de acordo individualizado para a sua concessão, e são concedidos em ordem a assegurar uma rentabilidade mínima ou a compensar “*deficits*” de exploração de um dado exercício] **e das prestações de serviços.**



Tribunal de Contas

c.

Complementarmente, e ainda enquanto referência normativa da abordagem em curso, lembramos a disciplina prevista no *RJAEL* [vd. art.^{os} 32.º, 36.º e 47.º] relativamente aos fluxos financeiros admitidos entre os municípios e o correspondente sector empresarial local, distinguindo e definindo as contrapartidas correspondentes à aquisição de bens e serviços.

Em linha com o regulado naquelas normas, a aquisição ou contratualização de bens e serviços originam a transferência de quantias por parte das entidades públicas participantes [«*in casu*», o Município de Braga], embora tal movimento pecuniário não deva exceder o devido pela prestação contratual das empresas locais a preços de mercado e **aos subsídios à exploração** [que reclamam a prévia celebração de contratos-programa] não-de corresponder prestações de serviços de interesse geral, os quais, lembramos, deverão refletir a diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado ainda na ótica do interesse geral.

Ainda, a propósito, e esclarecendo, salienta-se que os **contratos-programa** configuram, em termos genéricos, contratos interadministrativos, isto é, 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*, suportando-se, ainda, na relação 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] mediante o exercício da função de acionista.

Tais contratos-programa são, de resto, verdadeiros instrumentos suplementares de definição das orientações estratégicas aprovadas pelos executivos camarários, devendo contemplar, com detalhe, o fundamento que preside à celebração do contrato e respetiva finalidade, quantificar os montantes a conceder a título de subsídios à exploração e concretizar referenciais aptos a medir os objetivos realizados.



Tribunal de Contas

Os contratos-programa erguem-se, pois, como instrumentos contratuais instituidores de uma relação jurídica estável ou duradoura entre as partes contratantes, assumindo, ainda, carácter programático ou de orientação. **O que os diferencia da normal contratação pública de serviços, necessariamente, episódica ou circunstancial e incompatível com a prestação continuada de serviços por parte de um mesmo ente empresarial.**

Diferença que, e acentue-se, deverá refletir-se na escrituração ou registo de natureza contabilística [vd., nesta parte, o determinado no Código de Contas e a *NCRF22* (norma contabilística e de relato financeiro) a propósito do registo contabilístico de subsídios].

d.

E acompanhando o recorrente, agora no plano conceptual, diremos, que no âmbito da contratação pública e, mais especificamente, no âmbito do designado Direito do Balanço e no Direito Fiscal, a boa qualificação dos contratos assentará, decisiva e primordialmente, no princípio da prevalência da substância sobre a forma. Ou seja, e como bem adianta, o recorrente, o encontro da melhor qualificação jurídica do contrato assenta na sua efetiva materialidade e, não propriamente, na designação que os cocontratantes lhe atribuem [vd., nesta parte, Saldanha Sanches, *in “Os limites do planeamento fiscal”*, obra também citada pelo recorrente em sede de alegações].

e.

Por último, importará esclarecer que a Lei n.º 50/2012, porque publicada apenas em 31.08.2012, não pôde, naturalmente, ser considerada na elaboração dos Relatórios e Contas referentes aos anos integradores do triénio 2009 a 2011.

No entanto, e lembramos, da Lei n.º 53-F/2006, de 29.12, que aprova o Regime Jurídico do Sector Empresarial Local [vigorante até à entrada da Lei n.º 50/2012, de 31.08] **já constavam regras** [vd. art.ºs 7.º, 9.º, 18.º, 19.º, 20.º e 23.º] definidoras dos conceitos “*subsídios à exploração*” e “*prestação de serviços*” e também indicadoras



Tribunal de Contas

dos pressupostos que fundam o recurso ou apelo a tais instrumentos contratuais e de gestão e que, na sua essencialidade normativa, se aproximam e, até confundem com as constantes dos art.^{os} 32.º, 36.º e 47.º, da referida Lei n.º 50/2012.

Ademais, e como já afirmámos, sobre a matéria em análise [tecnicidade da escrituração contabilística dos fluxos financeiros ocorridos entre o Governo e, mais particularmente os municípios e as empresas locais] superintende, ainda, **o sistema de normalização contabilística**, suportado em diplomas legais já vigorantes ao tempo do triénio 2009-2011, e que, entre o mais, bem define os referidos instrumentos contratuais e de gestão, traduzidos, «*in casu*», em subsídios à exploração e prestações de serviços. Normaçoão aplicável à matéria em apreço.

f.

Será, pois, à luz das normas e conceitos invocados e da doutrina acima referenciada que abordaremos a nova política contabilística adotada e as alterações daí decorrentes e aquilataremos da respetiva bondade.

Tudo, afinal, no sentido de concluirmos pela verificação ou não dos pressupostos que, nos termos dos art.^{os} 62.º e 70.º, do *RJAEL*, ditam a dissolução da empresa local [*«in casu»*, o “*Teatro Circo de Braga, E.M., SA*”] e que, transcrevendo, dispõem o seguinte:

(...)

Art.º 62.º:

1 – (...) 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



Tribunal de Contas

verificar que, nos últimos três anos, o resultado líquido é negativo. 2 - 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”.
(...)

Art.º 70.º:

“1 - As entidades de natureza empresarial criadas ou constituídas ao abrigo de legislação anterior, nas quais as entidades públicas participantes exerçam uma influência dominante, (...), ficam obrigadas a adequar os seus estatutos em conformidade com a presente lei, no prazo de seis meses após a sua entrada em vigor. 2 - As entidades públicas participantes, uma vez decorrido o prazo previsto no número anterior sem que os estatutos das entidades e sociedades nele referidas tenham sido adequados em conformidade com a presente lei, devem determinar a dissolução das mesmas ou, em alternativa, a alienação integral das participações que nelas detenham. 3 - As entidades públicas participantes, no prazo de seis meses após a entrada em vigor da presente lei, devem determinar a dissolução ou, em alternativa, a alienação integral das respetivas participações, quando as entidades e sociedades previstas no n.º 1 incorram nas situações referidas no n.º 1 do artigo 62.º e no artigo 66.º 4 - A verificação das situações previstas (...) nas alíneas a) a d) do n.º 1 do artigo 62.º abrange a gestão das empresas locais (...) nos três anos imediatamente anteriores à entrada em vigor da presente lei. 5 - É aplicável, com as devidas adaptações, o disposto nos artigos 61.º a 66.º “.
(...)

Apreciação que, e particularizando, passará por indagarmos se, no tocante às contas da empresa Teatro Circo de Braga, EM, SA [TCB,EM,SA] e com referência aos exercícios económicos dos anos 2011 a 2014, a conversão contabilística da operação inicialmente reconhecida como subsídios à exploração em prestações de serviços tem ou não efetivo suporte legal.

E, em primeiro lugar, situaremos a presente análise nas contas reportadas ao exercício económico do ano 2011, pois conforme resulta do Relatório e Contas 2013 [vd. fls.



Tribunal de Contas

247 e 252, do proc.º n.º 215/2015, em anexo], e é asseverado pelo Município de Braga, no exercício de 2013 procedeu-se à alteração da política contabilística que vinha sendo seguida relativamente à consideração da totalidade das transferências (ínsitas aos contratos-programa) destinadas à empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, e provenientes daquela entidade municipal como subsídios à exploração e nunca como prestações de serviços. **E a tal alteração de política contabilística foi atribuída aplicação retrospectiva, por forma a englobar o exercício económico reportado ao ano 2011.**

Da reclassificação contabilística.

O caso em apreço.

Ano económico de 2011.

8.

Enunciado o acervo normativo que presidirá à análise da fundamentação técnica em que assenta a referida alteração de política contabilística, urge, agora, e em concreto, saber **se a reclassificação contabilística operada** sobre rendimentos do “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, e sobrevividos a transferências efetuadas pelo Município de Braga no aludido ano económico [2011] **se mostra conforme** ao referencial contabilístico a que aquela empresa local se subordina e se condensa no *SNC* e se harmoniza com a finalidade e objeto do título contratual [contrato-programa] que legitima e comporta estas últimas [transferências].

Então, vejamos.

a.

Conforme decorre da prova junta [vd. ponto II.], a operação que foi objeto de reclassificação contabilística por parte da empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, respeita a:

- **Serviços prestados ao Município de Braga (€ 148.150,00)**, reportados a cedência de espaço, aluguer de equipamento e serviço de bilheteira para a realização de atividades e apresentações promovidas pelo referido município (em 2011 foram realizados 18 eventos, o que correspondeu a 41 sessões;



Tribunal de Contas

- Serviços prestados à companhia residente (**€ 304.140,00**), que correspondem a serviços necessários à residência da Companhia Teatro de Braga e respeitam à cedência anual de espaço para a realização de ensaios e armazenamento de cenários e guarda-roupa (€ 10.800,00), ao apoio técnico anual à montagem de espetáculos (€ 29.040,00) e a cedência de espaço, aluguer de equipamento e serviço de bilheteira para a realização das atividades e apresentações da *CTB* (€ 264.300,00).

b.

Introdutoriamente, não deixaremos de salientar que a empresa local, “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, **refletiu tal operação nas contas de 2011 como um subsídio atribuído pelo Município de Braga no âmbito de um contrato-programa** (vd. fls. 124 e segs. e 398 e segs., do proc.º n.º 215/2015) **com o valor anual de € 1.000.000,00, sendo ainda certo que não existe qualquer reflexo contabilístico com a “companhia residente”, respeitante à disponibilização do espaço do “Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.”, cedência de equipamentos e apoio técnico.**

Por outro lado, e lembrando, a empresa “*Teatro Circo de Braga, E.M, S.A.*”, no relato financeiro referente ao ano 2013, passou a considerar [por força da anunciada alteração de política contabilística com aplicação retrospectiva] que parte do rendimento recebido ao abrigo dos contratos-programa celebrados com o Município de Braga e referentes aos anos 2011-2013 passariam, por força da reclassificação contabilística operada, a figurar como prestações de serviços (conta 72), deixando de constar como “*subsídios à exploração*” (conta 75). E, desse modo, os rendimentos advindos de venda e prestações de serviços mais do que duplicaram, reduzindo-se, assim, o peso dos subsídios à exploração em percentagem que atinge 59%.

Anotamos, por último, que as contas individuais do Município de Braga e relativas aos anos 2011-2013 não refletem aquela alteração de política contabilística, subsistindo, aí, a atribuição de um subsídio anual de € 1.000.000,00.



Tribunal de Contas

c.

Ainda antes de passarmos à análise anunciada em 8., deste acórdão, pretendemos sublinhar que o rácio das vendas e prestações de serviços face aos gastos totais e dos subsídios à exploração perante as receitas constituem critérios de aferição de sustentabilidade económica e de gestão das empresas locais estabelecidos pelo legislador, apurados no relato financeiro das mesmas e, no caso, com repercussão na verificação ou não das circunstâncias conducentes à sua dissolução obrigatória [vd. art.º 62.º, do *RJAEL*] e a promover pela entidade pública participante.

As noções de prestação de serviços e de subsídios à exploração presentes no *RJAEL*, cuja delimitação decorrerá do referencial contabilístico a que se subordinam as empresas locais e que, como já referimos, se traduz no Sistema de Normalização Contabilística, assumem, assim, a maior importância.

E, nesse sentido, recorda-se que a aceção contabilística de “*prestação de serviços*”, bem mais abrangente do que a prevista no Código Civil, **situa-se nas notas de enquadramento aprovadas pela Portaria n.º 1011/2009, de 09.09**, que a corporiza com “*os trabalhos e serviços prestados que sejam próprios aos objetivos ou finalidades principais das entidade*”, sendo que, nos termos da Nota Contabilística de Relato Financeiro n.º 22, os subsídios do Governo (administração do Estado direta, indireta ou empresarial) correspondem a “*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 da entidade*”.

Por último, mas ainda a propósito, convoca-se, aqui, a *NCRF22*, a qual lembra que o reconhecimento de subsídios exclui “*as formas de apoio do Governo às quais não possa razoavelmente ser-lhes dado um valor e as transações com o Governo que não se possam distinguir das transações comerciais normais da entidade*”.

Deste modo, e subordinados ao conceito e definição jurídico-contabilística de “*prestação de serviços*” e de “*subsídios*” acima explicitado, importará saber se a



Tribunal de Contas

operação mencionada em a). e reclassificada como prestação de serviços, embora enquadrável nos “*objetivos ou finalidades principais da entidade*”, preenchem, **substancialmente**, tal natureza. **O que, e necessariamente, obriga a atender à natureza económica e demais particularidades de cada um dos serviços prestados à companhia de teatro residente (CTB) e ao Município de Braga (MB) pelo Teatro Circo de Braga, EM, SA (TCB).**

Vejamos.

Serviços prestados à Companhia Teatro de Braga, residente nas instalações da empresa Teatro Circo de Braga, e sua natureza jurídico-contabilística.

d.

Como bem se depreende do Protocolo celebrado em 27.10.2012, entre o Município de Braga e a Companhia Teatro Circo de Braga, esta última é uma pessoa coletiva (cooperativa) de natureza privada, sem relação de grupo com o município e, também, com a empresa local Teatro Circo de Braga. Tal Protocolo substancia, de resto, a renovação de um outro celebrado no ano de 1984 entre o *MB* e a *CTB*, e mediante o qual é atribuído a esta última o estatuto de companhia residente das instalações da empresa Teatro Circo de Braga e garantido o necessário apoio ao trabalho aí desenvolvido.

Também nos contratos-programa relativos aos anos 2011 a 2013 [vd. fls. 398 e segs., do processo n.º 215/2015] se prevê a condição de residente da *CTB* nas instalações do Teatro Circo de Braga e a atribuição a esta empresa local de contrapartidas em razão da promoção e desenvolvimento da prestação de serviços culturais, **geradores de défice da exploração anual.**

e.

Presente o exposto e, destacando o enunciado em 8.a., deste acórdão [identifica e quantifica a operação financeira objeto de reclassificação contabilística], importa, **com referência ao exercício económico do ano 2011**, abordar as relações financeiras estabelecidas entre o Município de Braga, a empresa Teatro Circo Braga e



Tribunal de Contas

a Companhia de Teatro residente, o que faremos com suporte em documentação junta no processo.

f.

Nesse sentido, e desde já, adianta-se que, na referida anuidade, o Município de Braga transferiu para o *TCB* e ao abrigo de contrato-programa, o montante de € 1.000.000,00, sendo que, após desagregação operada pela referida empresa local e na sequência da referida reclassificação contabilística, a quantia de € 547.710,00 corresponde a subsídios à exploração, e € 452.290,00 corresponderão, na ótica do *TCB*, a prestações de serviços prestados ao Município de Braga [no valor de € 148.150,00] e à Companhia de Teatro de Braga ali residente [no valor de € 304.140,00]. A que acresce a transferência de € 12.000,00 promovida pelo *MB* e com destino direto à *CTB*, ainda ao abrigo de Protocolo celebrado entre ambos e no âmbito do quadro estratégico do desenvolvimento cultural e artístico da cidade.

g.

Identificado o destino das verbas acima referenciadas, cuidaremos, agora, de saber se entre a empresa local *TCB* e a *CTB*, companhia residente, se estabeleceu alguma relação comercial, concretizável na disponibilização dos espaços para residência e espetáculo à *CTB*, ou, se ao invés, se nos depara uma mera obrigação assumida pela empresa local, de resto, indutora da atribuição a esta do direito a receber alguma contrapartida do Município de Braga.

A propósito, convirá recordar o conteúdo do Protocolo celebrado entre o Município de Braga e a Companhia Teatro de Braga [para vigorar a partir de 2012, mas, como se infere dos seus termos e da nota preambular que o antecede, tal Protocolo decalca, no essencial, um outro já em vigor desde 1980], que, com relevo para a análise em curso, assegura e reafirma o seguinte:

- O Município de Braga garante o espaço físico indispensável ao normal funcionamento da *CTB*, bem como um apoio financeiro anual;



- Com a aquisição [pelo Município de Braga] daquela empresa local em 1988 [o capital da Sociedade “*Teatro Circo de Braga, E.M., S.A.*”, é detido, integralmente, pelo Município de Braga], a *CTB* assumiu o estatuto de entidade residente, passando a empresa a apoiar a atividade daquela estrutura de criação;
- Nos termos da cláusula 1.^a, do Protocolo de 2012, cabe ao Município de Braga determinar que o espaço ocupado pela empresa local “*Teatro Circo de Braga*” acolha a Companhia de Teatro de Braga como companhia residente [como já vinha sucedendo até 2012] e lhe conceda apoio técnico, tudo no âmbito de uma estratégia integrada e de complementaridade à programação daquela empresa local.

Perante a facticidade exposta, e confrontando-a com a aceção jurídico-contabilística de prestação de serviços prevista nos diferentes diplomas legais e normas referenciadas em 7. b. e c., deste acórdão, é forçoso concluir que a colaboração estabelecida entre a empresa local “*Teatro Circo de Braga*” e a “*Companhia Teatro de Braga*”, de natureza permanente, não se desenvolve no quadro de uma relação com carácter comercial, o que obriga a concluir pela não subsunção dos atos praticados ao abrigo de tal colaboração ao conceito de “*prestação de serviços*” [vd. noção constante do *SNC*], mas, sim, ao conceito de “*subsídio à exploração*”.

h.

Em abono do concluído em ponto que antecede, não deixaremos de lembrar que o Protocolo celebrado no ano de 2012 [protocolo que constitui a renovação de um outro que remonta à década de 80] não foi outorgado pelo *TCB*, mas, isso sim, pelo respetivo acionista, o Município de Braga, sendo ainda legítimo duvidar da independência da programação da *CTB*, nomeadamente, face ao *TCB*, pois, conforme se infere do citado Protocolo, a referida Companhia deverá apresentar, até 31 de Dezembro do ano anterior a que se reporta, a programação anual, para além de se



Tribunal de Contas

comprometer perante o município, à realização de um número mínimo de representações e de outras atividades previstas nas cláusulas 4.^a e 5.^a, daquele instrumento contratual.

Ora, tais obrigações não se confundem com a episódica e temporária cedência de espaços cedidos por aquela empresa local a entidades várias para aí ser promovida a realização de eventos, pois tal atividade não se subordina a qualquer referencial programático com caráter duradouro e/ou permanente.

E, adjuvamente, mas ainda na demonstração de que o acolhimento permanente da *CTB* nas instalações da empresa local não traduz uma normal transação comercial, ocorre a circunstância de o *TCB*, em simultâneo, incluir nas suas atividades/negócio, e entre outras, a cedência temporária de espaços e equipamentos, o que é bem patenteado na correspondente “*Tabela de preços*”.

Concluímos, pois, que a cedência de espaços à *CTB*, com caráter permanente, decorre de obrigações com natureza programática contidas no citado Protocolo e contratos-programa e cujo cumprimento não só lhe confere o direito a usar tais instalações, mas, também, a arrecadar a receita advinda da bilheteira.

O que reforça a convicção de que a relação estabelecida entre o *TCB* e a *CTB* não se abriga à noção de prestação de serviços constante do *SNC*, mas à noção técnica de subsídio à exploração.

Dos serviços prestados ao Município de Braga.

i.

Em sede de alegações, e como já sublinhámos, insiste-se em afirmar que parte do montante anual atribuído pelo município à empresa local *TCB*, até 2013, e ao abrigo de contrato-programa, não corresponde a um subsídio, mas, isso sim, ao pagamento



Tribunal de Contas

de serviços prestados, porquanto estamos em presença de disponibilização do espaço e apoio técnico destinados a iniciativas do Município de Braga.

E, ainda com referência ao alegado, não incorreremos em erro se admitirmos que a reclassificação contabilística assenta, nesta parte, em razões, a saber:

- A iniciativa dos serviços a prestar é desencadeada pelo município, sendo que aquela não se integra na programação do *TCB*;
- A intervenção da empresa local limita-se à disponibilização do espaço e ao apoio técnico.

j.

Tendo presente a prova disponível, reconhece-se a bondade do âmbito da invocada função do *TCB*. Ou seja, esta empresa limitar-se-á, nesta parte, a ceder o espaço e apoio técnico a eventos promovidos pelo *MB* e ali realizados.

E admite-se que a correspondente receita seja arrecadada pelo município e não pela empresa local em apreço, o *TCB*.

Assim, na ausência de prova documental que, baseadamente, dite conclusão diversa, admite-se que, nesta parte, os serviços prestados ao *MB* pela *TCB, EM, SA*, se situem no quadro de uma relação comercial.

Logo, e em tal contexto, não se objeta, ainda, a que se deem por verificados os pressupostos integradores da “*prestação de serviços*”, na aceção prevista no Sistema de Normalização Contabilística.

l.

Definida a natureza dos rendimentos percebidos pelo *TCB*, seja na relação com a *CTB*, seja na relação com o Município de Braga, encontrada a respetiva classificação contabilística em face do *SNC* [com força legal, por decorrer de Diretiva Comunitária], e, por fim, tendo presente as prestações de contas e atinentes



Tribunal de Contas

demonstrações financeiras apresentadas pela referida empresa local, **é, agora, possível sintetizar** e quantificar em “*quadro*” o montante das vendas e prestações de serviços e dos subsídios à exploração verificados **no ano 2011**, os gastos totais e receitas arrecadadas em igual ano e **o cálculo percentual**, do respetivo “*rácio*”, e, finalmente, **aquilar** do impacto de tais rendimentos na verificação dos critérios de dissolução previstos nas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, do *RJAEL*.

Eis, pois, os quadros-síntese acima anunciados:

CRITÉRIO DE DISSOLUÇÃO PREVISTO NA AL. A), DO Nº 1, DO ART.º 62.º, DO *RJAEL* (ANO 2011)

	Vendas + P. Serviços (montante global)	Gastos totais	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 327.566	€ 1.343.449	24%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas ao Município Braga</i>	€ 475.716	€ 1.343.449	35%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas à companhia de teatro residente</i>	€ 631.706	€ 1.343.449	47%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 779.856	€ 1.343.449	58%	Não dissolução

CRITÉRIO DE DISSOLUÇÃO PREVISTO NA AL. B), DO Nº 1, DO ART.º 62.º, DO *RJAEL* (ANO 2011)

	Subsídios à exploração	Receitas	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 1.223.662	€ 1.569.368	78%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas ao Município Braga</i>	€ 1.075.512	€ 1.569.368	69%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas à companhia de teatro residente</i>	€ 919.522	€ 1.569.368	59%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 771.372	€ 1.569.368	49%	Não dissolução



Tribunal de Contas

m.

Perante os “quadros-síntese” acima desenvolvidos e tendo presente o modo como, relativamente ao ano 2011, qualificámos, contabilisticamente [vd. *SNC*], os rendimentos percebidos pelo *TCB* na sua relação com o *MB* e a *CTB*, é possível concluir o seguinte:

- Só a reclassificação de todos os rendimentos como vendas/prestações de serviços conduziria à viabilidade económico-financeira da empresa *TCB*, orientação que afastámos ao longo deste acórdão e sustentados em razões que aqui damos por inteiramente reproduzidas;
- Sendo que advogamos a não consideração dos rendimentos advindos de serviços facultados à *CTB* como prestações de serviços, em sentido contabilístico, é imperioso afirmar que a empresa local *TCB,SA*, face ao exercício económico correspondente ao triénio 2009-2011 [vd., em igual sentido, os exercícios económicos dos anos 2009-2010], incorre na verificação dos critérios previstos nas als. a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º da Lei n.º 50/2012, de 31.08, e que, como é sabido, impelem à sua dissolução.

Anos económicos de 2012 a 2014

e aplicação de nova política e metodologia contabilísticas.

Da [in]verificação dos pressupostos da dissolução (vd. art.º 62.º, do *RJAEL*).

9.

Conforme já salientámos em 2., deste acórdão, o ilustre Procurador-Geral Adjunto neste Tribunal advoga que o legislador, ao consagrar o princípio da sustentabilidade económica e financeira do setor empresarial local no art.º 32.º, do *RJAEL*, pretendeu, afinal, garantir a existência de empresas municipais sustentáveis.

Daí que [e prosseguindo], não entenda a implementação da dissolução [ao abrigo do art.º 62.º, do *RJAEL*] de uma empresa local que exiba manifesta solvabilidade económico-financeira apenas em razão de, no passado, ter apresentado resultados



Tribunal de Contas

económico-financeiros passíveis de preencher os critérios- fundamento da dissolução previstos no art.º 62.º, n.º 1, als. a) e b), do *RJAEL*.

E, no reforço daquele entendimento aquele magistrado afirma que a dissolução obrigatória não deve ser vista como uma sanção, mas, isso sim, como uma medida preventiva de saneamento, em ordem a evitar a manutenção na ordem económica de empresas crónicamente insolventes.

Tal entendimento, de inquestionável relevo jurídico, assenta, como aquele magistrado admite [vd. parecer deduzido a fls. 84 e segs.], no pressuposto de que a reclassificação contabilística operada evidencia, com verdade, a recuperação económico-financeira da empresa “Teatro Circo de Braga”, excluindo-a, assim, do incurso nos critérios previsto no art.º 62.º, n.º 1, als. a) e b), do *RJAEL*, e que, como é sabido, fundam a dissolução.

Presente o teor daquele Parecer e, também, o conteúdo das alegações do recorrente, torna-se inevitável o prosseguimento da indagação da bondade ou não da alteração da política e metodologias contabilísticas e subsequente reclassificação contabilística dos rendimentos, mas, agora, atentando nos fluxos financeiros verificados entre o Município de Braga, o *TCB* e a *CTB* e relativos aos exercícios económicos dos anos 2012, 2013 e 2014, ponderando, a final, se a tais transferências subjaz o pagamento do preço cobrado por serviços prestados em ambiência comercial, ou se, pelo contrário, meros subsídios à exploração legitimados por contratos-programa ou por outros instrumentos de natureza similar.

Exercício que, repete-se, tenderá ainda a concluir pela verificação ou não dos pressupostos que legitimam a dissolução da empresa local em causa.

E a pertinência de tal indagação mostra-se inquestionável, porquanto 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



Tribunal de Contas

legal, mas, ainda, a situações verificáveis no futuro e passíveis de regulação através do citado regime legal.

Vejamos, então.

a.

Como é sabido, mas lembrando, a adoção da denominada [pelo recorrente] nova política contabilística entretanto implementada e que originou a reclassificação, também contabilística, dos rendimentos do *TCB* abrange não apenas o exercício económico do ano 2011, mas também os exercícios económicos respeitantes aos anos 2012 e 2013 e, de algum modo, o ano 2014.

É, pois, ajustado afirmar que, no essencial, as opções técnicas adotadas no domínio de “nova” política contabilística [e subsequente reclassificação contabilística] são, afinal, comuns aos exercícios económicos dos anos 2014, 2011, 2012 e 2013. Opções essas que já mereceram pertinente abordagem ao longo deste acórdão e, nomeadamente, na vertente do respetivo suporte legal.

Daí que, no tocante à reclassificação contabilística operada sobre rendimentos do *TCB* percebidos nos exercícios económicos dos anos 2012, 2013 e 2014, prescindamos, agora, de insistir na definição legal e contabilística das noções de prestação de serviços e subsídios à exploração presentes no *RJAEL* [também designada por *LAEL*], e, necessariamente, vinculadas ao Sistema de Normalização Contabilística, a que as empresas locais também se subordinam.

Por idêntico motivo, também nos abtemos de atentar, de novo, nos fundamentos técnicos que nortearam a qualificação como subsídio à exploração dos montantes transferidos pelo Município de Braga e destinados ao pagamento dos encargos associados à instalação da Companhia de Teatro residente e, com particular destaque, as considerações aí aduzidas a propósito do Protocolo celebrado em 27.10.2012 entre aquela Companhia e o Município de Braga, acerca dos contratos-programa



Tribunal de Contas

celebrados nos anos 2012 e 2013 [celebrados entre o *MB* e o *TCB*] e sobre o contributo de tais instrumentos para o encontro da mencionada qualificação [como subsídio à exploração].

E, de igual modo, **mas apenas referenciando os exercícios económicos dos anos 2012 e 2013**, não insistiremos, agora, na averiguação tendente a saber **se as atividades não incluídas em contrato-programa e desenvolvidas pelo *TCB* a favor do Município de Braga** se abrigam à noção jurídico-contabilística de prestação de serviços, por tal exercício já se mostrar realizado [vd., ainda, os pontos 7. e 8., deste acórdão].

b.

Tal como no ano 2011, as operações que foram objeto de reclassificação contabilística por banda da empresa *TCB* referem-se a:

- **Serviços prestados ao *MB***, traduzidos na cedência de espaço, aluguer de equipamento e serviço de bilheteira para a realização de atividades promovidas pelo citado município;
- e
- **Serviços prestados à Companhia de Teatro de Braga**, na condição de residente, e reportados à cedência de espaço para a realização de ensaios, garantia logística, apoio técnico a ensaios, montagem de espetáculos, aluguer de equipamento e serviço de bilheteira, sendo que tais serviços destinaram-se a assegurar, **anualmente**, a realização de atividades e apresentações da referida Companhia.

É, assim, indubitável que a natureza e configuração das operações objeto de reclassificação contabilística no respeitante ao ano 2011 se mantiveram no domínio dos exercícios económicos relativos aos anos 2012 e 2013. O que, aliado à análise jurídico-contabilística acima desenvolvida a propósito dos fluxos financeiros ocorridos [no ano 2011] entre o *MB* e o *TCB*, e para pagamento dos serviços ali identificados, **permite afirmar que, nos anos 2012 e 2013, as atividades**



Tribunal de Contas

implementadas pelo TCB a favor da CTB também não foram concretizadas em contexto mercantil.

Donde se retira que os correspondentes pagamentos correspondem, afinal, a reais subsídios à exploração.

De igual modo, mas devido à ausência de prova bastante que funde orientação diversa, admitimos que as atividades desenvolvidas pelo TCB em prol do MB poderão ter sido desenvolvidas no quadro de uma relação comercial, sendo abrangíveis à noção jurídico-contabilística de prestação de serviços.

c.

Presente o exposto, considerando o conteúdo dos Relatórios e Contas da empresa TCB e relativos aos anos 2012 e 2013, relevando o montante transferido (subsídio à exploração) ao abrigo dos contratos-programa e consultados os mapas descritivos [vd. fls.150 e seguintes dos presentes autos] das atividades que tiveram lugar no TCB, seja por impulso do MB, seja por iniciativa da CTB [atente-se nas menções aí inscritas e relativas à descrição do serviço, data de início, duração, recursos envolvidos e faturas], é agora, seguro sintetizar e quantificar em “quadro” o **montante global das vendas e prestações** de serviços realizadas, os subsídios à exploração disponibilizados nos anos 2012 e 2013 [computam-se em € 2.000.000,00, a distribuir por 24 prestações – vd. cláusula 2.^a do correspondente contrato-programa], **os gastos totais verificados em cada um daqueles anos, e o cálculo percentual** do respetivo “rácio” e, por fim, concluir sobre o impacto de tais rendimentos na ocorrência ou não dos critérios de dissolução inscritos nas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, do RJAEL, não deixando de ter em conta as situações prévia e posterior à reclassificação contabilística.

Eis, pois, os quadro-síntese acima previstos:



Critério de dissolução previsto na alínea a), do nº 1, do art.º 62.º da LAEL:

Vendas e prestações de serviços < 50% gastos totais (ano 2012)

	Vendas + P. Serviços (montante global)	Gastos totais	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 301.602	€ 1.303.678	23%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas ao Município Braga	€ 454.052	€ 1.303.678	35%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas à companhia de teatro residente	€ 581.342	€ 1.303.678	45%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 733.792	€ 1.303.678	56%	Não dissolução

(ano 2013)

	Vendas + P. Serviços (montante global)	Gastos totais	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 298.674	€ 1.451.806	21%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas ao Município Braga	€ 466.824	€ 1.451.806	32%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas à companhia de teatro residente	€ 571.614	€ 1.451.806	39%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 739.764	€ 1.451.806	51%	Não dissolução

Critério de dissolução previsto na alínea b), do nº 1, do art.º 62.º da LAEL:

Subsídios à exploração > 50% receitas (ano 2012)

	Subsídios à exploração	Receitas	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 1.092.454	€ 1.453.194	75%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas ao Município Braga	€ 940.004	€ 1.453.194	65%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas à companhia de teatro residente	€ 812.714	€ 1.453.194	56%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 660.264	€ 1.453.194	45%	Não dissolução



Tribunal de Contas

(ano 2013)

	Subsídios à exploração	Receitas	Rácio	Impacto
Antes da reclassificação de rendimentos	€ 1.292.108	€ 1.651.019	78%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas ao Município Braga	€ 1.123.958	€ 1.651.019	68%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços prestados apenas à companhia de teatro residente	€ 1.019.168	€ 1.651.019	62%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 851.018	€ 1.651.019	52%	Dissolução

d.

Face aos elementos que compõem os citados “quadros-síntese” e tendo presente a qualificação jurídico-contabilística atribuída aos rendimentos auferidos pelo *TCB*, na sua relação com o *MB* e *CTB*, nos anos 2012 e 2013, é seguro inferir como segue:

- Só a reclassificação contabilística de todos os rendimentos como vendas/prestações de serviços viabilizaria, económico-financeiramente, a empresa local *TCB,SA*, hipótese que, fundadamente, rejeitámos ao longo deste acórdão;
- Porque os rendimentos decorrentes dos serviços facultados à *CTB* nos anos 2012 e 2013 não decorrem de atividades subsumíveis à noção jurídico-contabilística de prestação de serviços, a empresa local *TCB,SA*, incorre na verificação dos critérios previstos nas alíneas a) e b) do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08, que, como é sabido, legitimam a promoção da sua dissolução.

Do ano económico de 2014.

10.

Conforme salientámos em 9., do presente acórdão, a questão suscitada pelo ilustre Procurador-Geral Adjunto em Parecer deduzido nos presentes autos e a



Tribunal de Contas

sustentabilidade económico-financeira da empresa *TCB,SA*, advogada pelo recorrente obrigam a que se indague da bondade ou não da reclassificação contabilística operada sobre as contas desta empresa e referentes aos exercícios económicos dos anos 2012 e 2013, ponderando-se, a final, e com referência aos pressupostos da dissolução previstos no art.º 62.º, n.º 1, als. a) e b), do *RJAEL*, se a solvabilidade daquele ente empresarial tem fundamento real, ou se, ao invés, a situação económico-financeira assim exibida resulta, predominantemente, da subsidiação operada pelo Município de Braga, também detentor da totalidade do respetivo capital social.

Ora, o motivo que presidiu à apreciação efetuada em ponto que antecede, vale, também, para o exercício económico respeitante ao ano 2014. E, daí, a pertinência do prosseguimento da análise sobre a situação económico-financeira da empresa local *TCB,SA*, que, por seu turno, implica o esclarecimento da natureza jurídico-contabilística dos montantes pagos pelo *MB* àquela empresa local.

E porque tais fluxos financeiros, para além de assentarem em contrato-programa [prevê uma comparticipação de € 658.708,95] celebrado entre o *MB* e o *TCB*, se fundam, ainda, em contratos celebrados [vd. fls. 458 e segs., do processo administrativo] em 13.01.2014, entre aquelas entidades, impõe-se, naturalmente, averiguar se a via contratual seguida é a adequada para titular tal prestação de serviços. Análise que, repetindo-nos, constituirá, também, instrumento de aferição da [in]sustentabilidade económico-financeira da empresa *TCB* e da verificação ou não dos requisitos legais legitimadores da sua dissolução.

A que procederemos.

a.

Em 13.01.2014, o *MB* e a empresa local *TCB* celebraram dois contratos, que qualificaram como contratos de prestação de serviços, **sendo que um deles**, no valor de € 165.250,00, visa, para o ano 2014, a cedência, por parte do *TCB*, de espaço e apoio técnico ao desenvolvimento de atividades culturais promovidas diretamente



Tribunal de Contas

pelo referido Município, ou em parceria com outras estruturas e agentes, ainda no desenvolvimento do seu Plano de Atividades, **e um outro** [vd. fls. 465 do Processo administrativo], no valor de € 231.090,00, tinha por objeto a cedência de espaço e o apoio técnico aos ensaios e apresentações da *CTB*.

Com relevo para a economia do presente aresto, **realça-se nos mencionados contratos a estipulação de uma retribuição global para os serviços a prestar e que aí se discriminam, para além de uma menção a tabela de preços.**

Sabendo que, em tese, todos os contratos [incluindo os contratos-programa] adotáveis para regular as relações entre as empresas locais e os municípios encerram, substancialmente, uma prestação de serviços, sempre importará saber, e em primeira linha, se o modelo contratual concretamente adotado é o adequado, e, em consequência, se, afinal, nos deparamos ou não com atividades subsumíveis à noção jurídico-contabilística de prestações de serviços.

b.

Como é sabido, a Lei n.º 50/2012, de 31.08, dando seguimento ao Livro Branco sobre o Sector Empresarial Local [aconselhava a contratualização da prestação de serviços] **estabeleceu, no art.º 31.º, que a atribuição às empresas locais de subsídios à exploração pelas entidades públicas participantes exige a celebração de contratos-programa, introduziu, no art.º 36.º, a possibilidade de celebração de contratos de aquisição de serviços entre as empresas locais e as entidades públicas participantes, mas a remunerar a preços de mercado, e, por fim, previu a obrigatoriedade de dissolução de tais empresas, uma vez verificados os pressupostos inscritos no n.º 1, do art.º 62.º.**

Sendo certo que os contratos-programa, ainda ao abrigo da Lei n.º 50/2012, de 31.08 [vd. art.º 47.º, n.ºs 1 a 4, e 50.º, n.º 2] constituem uma forma adequada de remunerar serviços prestados pelas empresas locais aos municípios [nomeadamente, quando figurem como entidades públicas participantes], é oportuno indagar em que



Tribunal de Contas

circunstâncias se mostra legalmente admissível a opção pelo referido contrato [contrato-programa] ou, diversamente, pelo contrato de prestação de serviços.

c.

Por força do disposto nos art.^{os} 36.º, n.os 2, 3 e 4, e 47.º, n.º 6, do *RJAEL*, tais modelos de contratação excluem-se mutuamente.

No entanto, e porque tais tipos de contratação, embora se excluam, podem ter igual objeto, persiste a interrogação quanto ao critério decisivo para, em face da lei, recorrer a um outro das citadas formas de contratação [contratos-programa ou de prestação de serviços?]. Critério a encontrar por forma rigorosa, tal como é exigido pela Lei n.º 50/2012.

Na busca de uma resposta para a questão equacionada, entendemos que o único critério, aliás, legal, passível de contribuir para o a solução da questão equacionada radica na literalidade do n.º 2, do art.º 36.º, da Lei n.º 50/2012, o qual permite às entidades públicas participantes transferir para as empresas locais, por força da aquisição de serviços, **quantias devidas pela prestação contratual a preços de mercado.**

Com tal norma, o legislador pretendeu significar que as empresas locais e as entidades públicas participantes apenas podem celebrar contratos de prestação de serviços entre si se o fizerem a preços de mercado, sendo que nos demais casos adequa-se o apelo ao contrato-programa como o veículo ajustado para titular o financiamento às empresas.

E tal preço de mercado, embora não definido legalmente, será aquele que se forma em condições de concorrência, pressupondo, assim, o confronto, ainda no mercado, entre a procura impulsionada pelos consumidores e a oferta provinda dos produtores.¹

¹ Vd. Ac. N.º 5/2013, de 04.03, 1.ªS/SS, e, nomeadamente, a teoria económica em que se apoia, nesta parte.



Tribunal de Contas

Definição que, para além de encontrar apoio no art.º 20.º, da Lei n.º 50/2012 [refere que as empresas locais são constituídas para prosseguir simultaneamente atividades de natureza administrativa e mercantil], abriga-se, também, ao critério diferenciador Constante do Sistema de Contas Nacionais e Regionais [SEC95], vinculativo no âmbito da UE [constam do Regulamento (CE) n.º 2223/96, do Conselho] e donde se retira que os produtores mercantis são os que vendem a sua produção a preços economicamente significativos, sendo que, em contraponto, os não mercantis disponibilizam, maioritariamente, a sua produção a preços sem significado económico ou, até, gratuitamente.

O Manual do SEC95 permite ainda concluir que os serviços prestados fora de condições de mercado e em contexto de favorecimento da posição negocial [nomeadamente, por exclusão de participação privada e ausência de risco] não podem ser considerados como prestados de forma mercantil.

d.

Ora, a materialidade vertida e regulada nos contratos em apreço, também denominados contratos de prestação de serviços, evidencia uma relação contratual de exclusividade, suportada, de algum modo, nos estatutos da empresa TCB,SA, e no referido Protocolo celebrado entre o MB e a CTB em 27.10.2012, sendo que não se demonstra que o preço aí fixado como remuneração dos serviços a prestar se formou em ambiência concorrencial ou mercantil [baseia-se, isso sim, em critérios de custo].

Corresponde, pois e ainda, a uma atividade claramente não mercantil.

Daqui resulta que a forma contratual adotada não se revela adequada, pois, em rigor, não se nos deparam verdadeiras prestações de serviços, ao menos na aceção jurídico-contabilística a que acima fizemos vasta referência e que se prevê no SNC.

e.

Por outro lado, e sublinhe-se, os contratos em apreço e apelidados de “prestação de serviços” revelam a fixação de um preço global como retribuição dos serviços a



Tribunal de Contas

prestar, **anualmente e no futuro**, os quais não se mostram quantificados, individualizados ou caracterizados.

Ora, contrariamente ao que ocorre no contrato-programa em que se financia o custo de uma atividade, aos contratos de prestação de serviços subjaz uma necessidade circunstancial [não consentânea, repete-se, com o fornecimento contínuo dos mesmos serviços pela mesma empresa, como no caso em apreço – **vd. 7. C., deste acórdão**] e remunera-se um serviço concreto bem delimitado e identificado.

Ante o exposto, e tudo visto à luz do preceituado nos art.^{os} 31.º, 36.º, 47.º e 50.º, do *RJAEL*, rejeita-se a qualificação contratual [contratos de prestação de serviços] encontrada, por legalmente inadequada, admitindo-se, até, que tais instrumentos contratuais se subsumem, materialmente, à noção legal de “*contratos-programa*”.

E, a propósito, cumpre salientar que as vias contratuais ajustadas à realização de transferências financeiras das entidades públicas participantes para as suas empresas são os contratos-programa previstos nos art.^{os} 32.º, n.º 3, 47.º, n.º 1 e 50.º, do *RJAEL*, sendo que, nesta matéria, tais entidades não dispõem de discricionariedade para optar por um ou outro tipo contratual, sob pena de, e entre o mais, se comprometer a eficácia dos critérios de avaliação de sustentabilidade financeira previstos no art.º 62.º, n.º 1, ainda daquele diploma legal.

f.

Perante a abordagem jurídico-contabilística dos referidos contratos, os valores fixados em tais instrumentos contratuais, o teor das contas do *TCB* reportadas ao ano 2014, e ainda o acima [vd. pontos 7. e 8.] exposto [conteúdo que damos aqui por reproduzido] quanto à natureza jurídico-contabilística dos serviços prestados à CTB e do preço correspondente [sustentou-se aí que não se tratava de prestação de serviços e que o preço a pagar correspondia, na verdade, a um subsídio à exploração], mostra-se, agora, pertinente e ajustado, **com referência ao ano 2014**, sintetizar em “*quadro*”



Tribunal de Contas

o montante global das vendas e prestações de serviços, os gastos totais verificados, o cálculo percentual do respetivo “*rácio*”, e, por fim, concluir sobre o impacto de tais rendimentos na verificação ou não dos critérios de dissolução previsto na al. a), do n.º 1, do art.º 62.º, do *RJAEL*.

Eis, pois, o anunciado quadro-síntese:

Critério de dissolução previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 62.º da *LAEL (ano 2014)*

Os contratos de Prestação de Serviços celebrados em 14.01.2014 tiveram a execução financeira prevista.

Contrato PS com a CTB: € 231.090

Contrato PS com o MB: € 165.250

	Vendas + P. Serviços (montante global)	Gastos totais	Rácio	Impacto
<i>Antes da reclassificação</i> de rendimentos	€ 383.371	€ 1.516.677	25%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas ao Município Braga</i>	€ 548.621	€ 1.516.677	36%	Dissolução
Reclassificação de rendimentos por serviços <i>prestados apenas à companhia de teatro residente</i>	€ 614.461	€ 1.516.677	41%	Dissolução
Após a reclassificação de todos os rendimentos	€ 779.711	€ 1.516.677	51%	Não dissolução

g.

Considerando os elementos incluídos no referido “*quadro-síntese*” e, bem assim, as conclusões acima [als. a) a d) que antecedem] extraídas a propósito da qualificação jurídica dos contratos e a natureza jurídico-contabilística do preço aí fixado, é imperioso concluir que só a reclassificação contabilística de todos os rendimentos como vendas/prestações de serviços, ainda que efetivada mediante contratos qualificados [indevidamente, diga-se!] como prestações de serviços, conferiria solvabilidade e sustentabilidade económico-financeira à empresa *TCB, EM, SA*.

Porém, e repetindo-nos, os serviços prestados à CTB e ao MB no ano de 2014 não são abrangíveis à noção jurídico-contabilística de prestação de serviços, conforme acima se demonstrou.



Tribunal de Contas

Destarte, e referenciando o preceituado no art.º 62.º, da *LAEL*, persiste-se em entender que a empresa *Teatro Circo de Braga, SA*, não exhibe solvabilidade económico-financeira bastante para prosseguir na ordem económica.

Do princípio geral inscrito no art.º 6.º, da Lei n. 50/2012, de 31.08 [LAEL].

11.

Atento o preceituado no art.º 6.º, n.º 1, da lei n.º 50/2012, de 31.08 (*RJAEL*), onde, **no plano principialista**, se dispõe que o fundamento para a constituição das empresas locais assenta na melhor prossecução do interesse público e, mais particularmente, na vantagem “*de uma gestão subtraída à gestão direta face à especificidade técnica e material da atividade a desenvolver*”, julga-se oportuno, indagar se as referidas iniciativas municipais, substanciadas por eventos realizados no *TCB*, se sobrepõem ou não ao objeto estatutário desta empresa local [Teatro Circo de Braga, EM, SA].

a.

Atenta a identidade e melhor definição das iniciativas promovidas pelo município, esclarecidas e documentadas pela empresa local em causa, e desenvolvidas na área educativa e de formação de públicos, é forçoso concluir que, no essencial, as mesmas identificam-se, afinal, com os objetivos perseguidos pelo *TCB*, previstos no respetivo plano de atividades, que, como é sabido, consta de anexo ao contrato-programa.

Ora, a referida norma [art.º 6.º, n.ºs 1 a 3, da Lei n.º 50/2012, de 31.08] impede que as atividades sob encargo das empresas locais possam ser prosseguidas pelas entidades públicas participantes na pendência da respetiva externalização e na sua exata medida. Disciplina que já constava da Lei n.º 53-F/2006, de 30.12, de óbvia relevância para a análise em curso, atenta a sua vigência no ano de 2011 e até 01.09.2012.

E tal externalização, ainda nas palavras de Pedro Gonçalves [vd. *RJAEL*, pág. 68], traduz uma efetiva deslocação de responsabilidade pelo exercício de uma concreta atividade da entidade pública para a empresa local.



b.

É, assim, de concluir que, muito embora se admita que as referidas iniciativas municipais traduzam serviços prestados pela empresa *TCB* ao *MB*, não podemos deixar de frisar que a realização das mesmas viola o princípio geral enunciado no art.º 6.º do *RJAEL*, que impede o exercício concorrencial [e simultâneo!] de tais atividades por parte das empresas locais e entidades públicas participantes na vigência da sua externalização.

Da posição da Comissão de Normalização Contabilística, da *IGF* e da *DGAL* e a [in] sustentabilidade económico-financeira da empresa Teatro Circo de Braga, EM,SA.

12.

O recorrente, ao longo das alegações [vd. n.ºs 27 a 44] sublinha, também, a existência de erro de julgamento que, em seu entender, contamina o acórdão recorrido.

Na sustentação do afirmado, atribui tal erro ao facto dos “*Juízes decisores*” não disporem, ao tempo da prolação do acórdão recorrido, de informação completa acerca da situação da empresa Teatro Circo de Braga e, nomeadamente, a relativa ao posicionamento das entidades [*DGAL* e *IGF*] a quem o *RJAEL* comete a tutela em matéria de verificação ou não da viabilidade económica, atento o disposto no art.º 62.º, deste último diploma legal.

E, prosseguindo na sustentação do alegado, o recorrente reproduz as posições tomadas pela *DGAL* e pela *IGF* que, como se menciona em 4., deste acórdão, vão no sentido de a empresa “*Teatro Circo de Braga*” cumprir os critérios de sustentabilidade a que alude o art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08.

Orientação também perfilhada pela Comissão de Normalização Contabilística [vd., os documentos que instruem as alegações e juntos a fls. 33, 36 e 39, destes autos].



Tribunal de Contas

a.

Embora nutramos a necessária e devida consideração pela atividade desenvolvida por tais entidades, não acompanhamos a orientação por si perfilhada e, conseqüentemente, também não sufragamos o alegado pelo recorrente nesta parte, que, em boa verdade, radica em Pareceres emitidos pelas referidas entidades – a *DGAL, CNC e IGF*.

E, sucintamente, o não acolhimento do alegado nesta matéria estriba-se, desde logo, na circunstância de os Pareceres emitidos pelas *DGAL* e *IGF* se limitarem a seguir, acriticamente, a reclassificação contabilística operada, não desenvolvendo qualquer apreciação técnico-jurídica e contabilística com dimensão analítica dirigida à natureza das atividades desenvolvidas pelo *TCB* e *CTB* e, ainda, das iniciativas tomadas pelo município e referentes a tarefas por este cometidas àquelas entidades. De igual modo, nenhum fundamento circunstanciado se adianta para a imprescindível qualificação contabilística dos fluxos financeiros definidos por tais entidades. Enfim, desconhece-se o percurso seguido até ao encontro do entendimento finalmente expresso, que, com evidência, se apresenta como marcadamente conclusivo e genérico.

Expressamos igual juízo acerca do parecer emitido pela Comissão de Normalização Contabilística, o qual, na senda dos demais, para além de carecer de decisivo conteúdo demonstrativo, limita-se a sublinhar, com algum desenvolvimento, a definição normativa [vd. *NCRF22* e *POCAL*] do conceito “*subsídios do Governo*”.

b.

Nesta instância, este Tribunal, dispondo dos elementos contabilísticos indispensáveis à necessária análise [elementos que, segundo o recorrente, não existiriam ao tempo da prolação da decisão sob recurso] procedeu a uma baseada qualificação jurídica e contabilística das atividades desenvolvidas e dos fluxos financeiros por si gerados, a qual não é, minimamente, comprometida pelos pareceres emitidos pela *DGAL, DGF* e *CNC* e em razão da argumentação acima expandida.



Tribunal de Contas

E tal análise permitiu um rigoroso e concreto confronto com os critérios de sustentabilidade económica e financeira estabelecidos no art.º 62.º, n.º 1, als. a), b) e c), do *RJAEL*.

c.

Ao longo das alegações em apreço, o recorrente sublinha ainda que, ao abrigo do disposto no art.º 67.º, do *RJAEL*, cabe à *DGAL* e à *IGF* e **não ao Tribunal de Contas** a tutela (e o juízo) sobre a [in]viabilidade económica das empresa locais e consequente dissolução, adiantando, por outro lado, que, nos termos da lei, a esta última (*IGF*) incumbe a promoção ou não da dissolução oficiosa da empresa. Donde, conclui, ao Tribunal de Contas estará vedada a emissão de qualquer juízo sobre a viabilidade económico-financeira das empresas municipais.

Vejam-se se assiste razão ao recorrente.

d.

Como é sabido, e decorre da Constituição [vd. art.º 203.º], o Tribunal de Contas, no exercício das suas competências [onde se inclui a fiscalização prévia dos contratos públicos], assenta a sua apreciação na subordinação á lei, identificando-se esta não apenas com o bloco de legalidade estrito, mas também com a Constituição e outras normas jurídicas prevalentes, incluindo o Direito da União Europeia.

Por outro lado, os Tribunais, no exercício das múltiplas competências a si atribuídas, movem-se na estrita observância do princípio da legalidade que, por seu turno, se desdobra em dois subprincípios, a saber:

- O da procedência da lei [impede o exercício das suas competências em violação da lei];
- e
- O da precedência da lei [assegura que os Tribunais radiquem a sua apreciação à luz de lei prévia.



Tribunal de Contas

Tal significa, afinal, que os órgãos jurisdicionais [os Tribunais] estão vinculados, nas suas decisões, às normas e princípios estabelecidos.

E, tal como referem os Prof. Gomes Canotilho e Vital Moreira [vd. *CRP*, em anotação ao art.º 203], “o juiz não é um autómato, subsuntivo, o que reduziria a zero a autonomia da jurisdictio”. Nesta linha, admite-se, pois, a interpretação e o desenvolvimento do direito mediante vias metodológicas rigorosas, evitando-se, pois, que o juiz, ainda nas palavras daqueles insignes Professores, sejam apenas “a boca que pronuncia as palavras da lei”.

e.

O exposto escora a não subordinação do Tribunal de Contas aos pareceres emitidos pela *IGF*, *DGAL* e *CNC*, onde, como já sublinhámos, é notória a ausência de qualquer exercício demonstrativo e abundam considerações de teor conclusivo, e legitima este Tribunal a indagar da viabilidade económico-financeira da empresa local *TCB*, indispensável, «*in casu*», ao cabal exercício das competências e funções jurisdicionais a si cometidas.

Dito de outro modo, e concretizando, a emissão de um juízo, em sede decisória, sobre o cumprimento ou não dos critérios previstos no art.º 62.º, n.º 1, do *RJAEL*, implica, necessariamente, a análise prévia dos elementos materiais e contabilísticos aferidores da [in]sustentabilidade económico-financeira da empresa. E tal análise perfila-se como obrigatória, pois, de contrário, restaria prejudicado o bom cumprimento da lei pelo Tribunal.

Donde decorre, **contrariando o recorrente**, que o conhecimento da viabilidade económico-financeira da empresa local em causa não cabe, exclusivamente, à *DGAL* e *IGF*, mas, também, e por imperativo constitucional, ao Tribunal de Contas no exercício das competências a si cometidas e sempre que se revelar necessário.



Tribunal de Contas

Àquelas entidades [*DGAL* e *IGF*] é conferido, isso sim, e em exclusivo [vd. art.º 67.º do *RJAEL*], o dever de providenciar, no âmbito do exercício da tutela administrativa e financeira, pela dissolução da empresa local, caso ocorram os respetivos pressupostos contidos no art.º 62.º, n.º 1, als. a), b) e c), do *RJAEL*.

Dever esse que se apresenta como vinculado e de exercitação obrigatória.

E, reconhece-se, não cabe ao Tribunal de Contas o impulso procedimental tendente à dissolução da empresa local em causa.

f.

Delimitadas as competências do Tribunal de Contas e das citadas entidades públicas – *IGF*, *DGAL* e *CNC* – e definido o respetivo âmbito, importará lembrar a natureza das decisões com carácter jurisdicional [a título de exemplo, os acórdãos tirados em subsecção e em Plenário da 1.ª Secção do Tribunal de Contas] tomadas pelos Tribunais em geral e pelo Tribunal de Contas em particular.

Neste sentido, e sem delongas, é oportuno lembrar o teor da norma contida no n.º 2, do art.º 205.º, da CRP, a qual consagra, por um lado, a obrigatoriedade das decisões dos Tribunais para todas as entidades [públicas ou privadas] e, por outro, a prevalência de tais decisões sobre as de quaisquer outras autoridades. O que decorre, naturalmente, da natureza dos Tribunais enquanto órgãos de soberania [vd. art.º 205, 1, da CRP].

Daí que, e recentrando-nos no caso concreto, uma vez decidida, em definitivo, a verificação de algum dos pressupostos legitimadores da dissolução de empresas locais e previstos no art.º 62.º, n.º 1, do *RJAEL*, caberá às entidades administrativas referidas – *IGF* e *DGAL* – e à própria autarquia [Município de Braga] agir em conformidade. Ou, dito de outro modo, estando tais entidades vinculadas ao cumprimento das decisões dos Tribunais e sendo claro que a violação de tal princípio de obrigatoriedade induz a ilicitude das condutas a si abrigadas, seja por ação, seja por omissão, é de concluir que, uma vez declarada a inviabilidade económico-



Tribunal de Contas

-financeira de uma empresa local pelo Tribunal de Contas, por verificação de alguns pressupostos contidos no art.º 62.º, n.º 1, do *RJAEL*, a *DGAL*, a *IGF* e a própria entidade pública participante, ainda por força das normas contidas nos art.ºs 61.º e 67.º, daquele diploma legal, mostram-se vinculadas a promover e concretizar a dissolução da empresa local em causa, ou, alternativamente, mas, nesta parte, por iniciativa da entidade pública participante, a ponderar a transformação (art.º 63.º), integração ou fusão (art.º 64.º) e internalização (art.º 65.º) da atividade da empresa referida.

g.

O exposto em ponto que antecede, onde se delimitam as competências das entidades envolvidas, retira fundamento à alegada [vd. n.ºs 42 a 44 das alegações] quebra do princípio da unidade do ordenamento jurídico, por, supostamente, determinado facto se assumir, em simultâneo, como lícito e ilícito.

Com efeito, apenas ocorrem entendimentos distintos relativamente a igual matéria, sendo que a orientação seguida pelo Tribunal de Contas e vertida em decisão jurisdicional prevalecerá sobre as demais e obrigará ao seu acatamento pelas entidades públicas em causa – a *DGAL*, a *IGF* e o próprio Município de Braga enquanto entidade pública participante na empresa local *TCB,SA*.

Soçobra, pois, e nesta parte, o alegado pelo recorrente.

Das nulidades.

13.

No domínio das alegações deduzidas, o recorrente advoga, ainda, a inexistência de alguma nulidade consubstanciada por deliberação autorizadora de despesa não permitida por lei.

E, **na sustentação do alegado**, sublinha a viabilidade e sustentabilidade económico-financeira da empresa local *TCB*, também confirmada pela *DGAL* e *IGF* mediante pareceres por si elaborados e juntos ao processo em apreço, facto que afastaria a



Tribunal de Contas

ilegalidade das deliberações que conduziram à declaração da sua nulidade [vd. pontos 55 e 56 do acórdão recorrido].

a.

Ora, a análise desenvolvida ao longo do presente acórdão visou demonstrar que a situação económico-financeira da empresa local *TCB*, no triénio 2009-2011 e no período compreendido entre 2012 e 2014, preenche os pressupostos contidos no art.º 62.º, n.º 1, al. a) e b), do *RJAEL*, os quais, uma vez verificados, impelem à implementação do processo de dissolução daquele ente empresarial.

Tal entendimento, na esteira do acórdão recorrido, induz a nulidade das deliberações tomadas pela Assembleia Municipal e Câmara Municipal de Braga, pois autorizam despesa relacionada com a celebração de um contrato-programa com uma empresa, o *TCB*, cujo processo de dissolução, transformação, integração, fusão ou internalização já deveria estar em curso, ou, desejavelmente, ultimado [vd., ainda os art.ºs 63.º a 65.º, do *RJAEL*], violando, assim, lei expressa [vd. os art.ºs 4.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, de 03.09 e 59.º, n.º 2, al. c), da Lei n.º 75/2013].

Para além disso, e como se decidiu no acórdão sob recurso, a nulidade das referidas deliberações transmite-se ao contrato-programa celebrado.

Acresce que a nulidade do contrato-programa em causa apoia-se, também, no art.º 283.º, do *CCP*, que dispõe como segue:

(...)

“Os contratos são, ainda, nulos, caso a nulidade do ato procedimental que suporta a sua celebração tenha sido judicialmente declarada ou possa vir a sê-lo em momento futuro”.

(...)

c.

Aqui chegados, e porque o recorrente não questiona a jurisprudência do Tribunal de Contas que sustenta a nulidade dos atos e contratos firmados com empresas que



Tribunal de Contas

reúnem os pressupostos legitimadores da sua dissolução, transformação, fusão ou internalização, ainda que não efetivadas, **abstemo-nos** de especiais desenvolvimentos a propósito da invocada inexistência de nulidade expressa nos pontos 45 e seguintes das alegações de recurso.

Na verdade, percorrido o acima exposto, logo se intui a sustentação de que a verificação dos pressupostos legitimadores da dissolução da empresa local induz a nulidade das deliberações e do contrato-programa subsequente, posição acolhida no aresto recorrido e que confirmamos.

Da legalidade e bom-senso.

14.

Finalmente, o recorrente, à margem da estrita legalidade, e, claramente, como via de sensibilização do julgador, **sublinha** o dinamismo e a sustentabilidade económica da empresa *TCB*, **realça** o percurso histórico do “*Teatro*”, já centenário, **enaltece** o impacto cultural das atividades ali desenvolvidas na comunidade e **alerta** para o facto de a fórmula de gestão e da natureza das atividades levadas a cabo no Teatro Circo de Braga se mostrarem inadapáveis ao regime que regula o pessoal em funções públicas na autarquia e com o modo de exercício das funções por banda dos trabalhadores autárquicos, facto que sempre desaconselharia a opção pela internalização a que alude o art.º 65.º, da Lei n.º 50/2012, de 31.08, também, e abreviadamente, designada por *RJAEL* ou *LAEL*.

Apreciemos, mas sucintamente.

a.

Não duvidamos da importância da instituição “*Teatro Circo de Braga*” no âmbito da comunidade onde se encontra integrada, e, em especial, por força da intensa atividade cultural ali desenvolvida, admitindo-se também a inadequação do regime de pessoal e modo de exercício das atividades ali levadas a efeito à disciplina legal que regula o exercício de funções nas autarquias e a gestão dos recursos humanos.



Tribunal de Contas

Porém, e como já se afirmou, o Tribunal de Contas, tal como os restantes Tribunais, no exercício das competências a si atribuídas, age segundo o princípio da legalidade, aliás, indeclinável, o que obriga ao seguimento de lei estabelecida previamente e impõe que a correspondente apreciação opere à luz da mesma.

De contrário, o Tribunal constituir-se-ia como veículo de insegurança e incerteza jurídicas, postergando e violando os mais lúdicos princípios que estruturam o nosso ordenamento jurídico, quais sejam, entre outros, os princípios da universalidade, igualdade e transparência.

Tal como refere Pedro Gonçalves [vd., Anotações ao *RJAEL*, 2012, Almedina], a causa de dissolução previstas no art.º 62.º, do *RJAEL*, até podem traduzir alguma radicalidade ou severidade excessiva, na medida em que, ainda segundo este autor, existem desígnios públicos locais que, por natureza, não tendem a gerar proveito ou lucro, mas, ainda assim, podem beneficiar com uma gestão de cariz empresarial.

E, por outro lado, ainda na esteira do citado autor, o imperativo da sustentabilidade e da gestão equilibrada das empresas locais deverá articular-se com as exigências do serviço público, pois, em certos casos, revelar-se-á incompreensível a dissolução de uma empresa local apenas porque a soma dos subsídios recebidos ultrapassa a metade das respetivas receitas.

Assim perspetivado, tal entendimento não suscitará liminar rejeição.

No entanto, não tendo o legislador previsto alternativa procedimental à solução estatuída no art.º 62.º, e segs., da *LAEL*, não se antevê que o Tribunal de Contas possa seguir outro curso legal que não o explicitado, de forma clara, no citado *RJAEL*, e, mais particularmente, nos art.ºs 62.º a 70.º que o integram.

Obviamente, só o legislador poderá traçar orientação diversa, quiçá mais ajustada, mediante atinente normação.



15.

Concluindo:

a.

Em tese, consideram-se admissíveis alterações da política contabilística e, ainda, a retrospetividade dos seus efeitos, porque legalmente previstas – vd. *NCFR* n.º 4, §12, 17, 19 e 20 [vd. ponto 6, do acórdão].

b.

Face ao valor e à natureza dos rendimentos e/ou proveitos da empresa *TCB, EM, SA*, no ano económico de 2011, seja na aceção estritamente jurídica, seja na aceção jurídico-contabilística, impõe-se concluir que aquela entidade empresarial, no concernente ao triénio 2009-2011, incorre na verificação dos pressupostos que, ao abrigo do art.º 62.º, n.º 1, als. a) e b), do *RJAEL*, fundam a respetiva dissolução [vd. pontos 7 e 8, do acórdão].

Tal fundamento permite, também, concluir que aquela empresa, no período referente aos anos económicos de 2011 e 2013, persiste em evidenciar uma clara insustentabilidade económico-financeira, incorrendo, nesta parte, na verificação dos pressupostos que, nos termos do art.º 62.º, als. a) e b), da *LAEL*, legitimam a promoção da respetiva dissolução [vd. ponto 9.];

c.

Por outro lado, e apesar de uma inovatória titulação [mediante contratos de prestação de serviços] da concretização de transferências de quantias promovida pelo *MB* e com destino à *CTB,EM,SA*, entendemos que a real natureza dos rendimentos e/ou proveitos percebidos por esta última no ano 2014, e perspetivada sob ângulo jurídico-contabilístico adequado, gera, ainda, uma situação de clara insustentabilidade económico-financeira, e, por consequência, tende à verificação dos pressupostos que, nos termos do art.º 62.º, da *LAEL*, impele à dissolução do ente empresarial em causa [vd. ponto 10.];



d.

De acordo com os Relatórios e Contas apresentados e face ao teor da análise jurídico-contabilística levada a cabo no domínio do presente acórdão, a empresa *Teatro Circo de Braga, SA*, exhibe, pelo menos desde o ano 2009, uma condição económico-financeira que, para além de a colocar na dependência do Município de Braga, obriga a ponderar a sua continuidade na ordem económica, de acordo com o disposto nos art.ºs 62.º, n.º 1, e 70.º, da *LAEL* [vd. pontos 7. a 10.];

e.

E as deliberações autárquicas em causa, porque viabilizadoras da celebração de um contrato-programa que gera despesas em clara violação do disposto no art.º 4.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, de 03.09, e art.º 59.º, n.º 2, al. c), da Lei n.º 75/2013, são, também nulas, nulidade esta que se transmite àquele instrumento contratual [vd. ponto 13.].

Na pendência da respetiva externalização, o Município de Braga promoveu atividades cometidas, estatutariamente, à *TCB,EM,SA*, o que viola o art.º 6.º, n.ºs 1 e 3, da Lei n.º 50/2012, de 31.12 [assegura a continuidade da disciplina já contida na Lei n.º 53-F/2006] – vd. ponto 11., do acórdão.

f.

Os pareceres da *IGF*, da *DGAL* e da *CNC* juntos ao processo, para além de marcadamente conclusivos e desprovidos de algum exercício analítico bastante e conhecido, não detêm aptidão para condicionar o sentido das decisões do Tribunal de Contas, que, como é sabido, age segundo competências constitucionalmente definidas e adentro do princípio da legalidade a que deve observância;

Ao invés, as decisões do Tribunal de Contas, porque assumem natureza jurisdicional, impõem-se, na parte competente, às entidades públicas a que se destina, obrigando ao seu acatamento [vd. ponto 12.].



g.

O reconhecido e inquestionável contributo do *Teatro Circo de Braga, EM,SA*, para a promoção e divulgação da cultura e desenvolvimento de atividades afins não isenta esta empresa do cumprimento da norma em vigor, nem, por outro lado, legitima tratamento de exceção por parte do decisor [vd. ponto 14.].

Das ilegalidades:

16.

a.

Porque assente em indevida qualificação jurídica e jurídico-contabilística dos serviços prestados pela empresa local *TCB,SA*, ao *MB* e *CTB*, a **reclassificação contabilística** operada, no caso, sobre parte dos rendimentos percebidos por aquela empresa no período compreendido entre 2011 e 2013 **viola** o *SNC*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 118/2009, e, mais especificamente, as *NCFR* n.ºs 20 e 22, aprovadas pelo Despacho 588/2009, do *SEA*, e divulgadas pelo Aviso n.º 15655/2009.

b.

Por ausência dos pressupostos a que alude o art.º 36.º, n.º 2, da Lei n.º 50/2012, de 31.08, os contratos de prestação de serviços celebrados entre o *MB* e a empresa local *TCB,SA* [vd. fls. 458 e segs., do processo n.º 215/2015] violam não só aquela norma, mas, ainda, os art.ºs 47.º e 50.º, do referido diploma legal.

Normas que, na articulação com o art.º 62.º, do *RJAEL*, são qualificáveis como normas financeiras, pois protegem interesses financeiros públicos.

c.

Mostra-se violado o disposto no art.º 6.º, n.ºs 1 e 3, da Lei n.º 50/2012, que prossegue idêntica disciplina contida na Lei n.º 53-F/2006, de 29.12, dada a promoção de atividades pelo *MB* já cometidas à *TCB, EM;SA*, e em plena externalização.



Tribunal de Contas

d.

Resta demonstrado que a *TCB,EM,SA*, desde 2009 [no mínimo], exhibe uma condição económico-financeira que a faz incorrer nas situações previstas nas alíneas a) e b), do n.º 1, do art.º 62.º, da Lei n.º 50/2012, reunindo, assim, os pressupostos que fundam a respetiva dissolução.

A outorga do presente contrato-programa por entidade (a *TCB,EM,SA*) que, em boa verdade, deveria restar sob processo de dissolução, viola o disposto no art.º 283.º, n.º 1, do *CCP*, e, em consequência, confere-lhe nulidade.

E as deliberações autárquicas autorizadoras da celebração do contrato-programa em causa são, ainda, nulas, porque viabilizadoras de despesas vedadas por Lei – vd. os art.ºs 4.º, n.º 2, da Lei n.º 73/2013, de 03.09, e 59.º, n.º 2, al. c), da Lei n.º 75/2013, normas que se revestem de natureza financeira.

17.

Restam, assim, confirmados os fundamentos – nulidade e violação direta de norma financeira – da recusa do visto, previstos nas alíneas a) e b) do n.º 3, do art.º 44.º, da *LOPTC*.

III. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, acordam os Juízes do Tribunal de Contas, em Plenário da 1.ª Secção, o seguinte:

- **Negar provimento ao recurso e, em consequência, manter o acórdão recorrido;**
- **São devidos emolumentos legais [vd. art.º 56.º, n.º 1, al. b), do Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31.05].**



Tribunal de Contas

Registe e notifique.

Lisboa, de Dezembro de 2015.

Os Juízes Conselheiros,

[Alberto Fernandes Brás – Relator]

[Carlos Alberto L. Morais Antunes]

[Ernesto Luís R. Laurentino da Cunha]

Fui presente,

[Procurador-Geral Adjunto]