

ACÓRDÃO N.º 16/2022

ÍNDICE

I – RELATÓRIO	3
II – FUNDAMENTAÇÃO	15
A – Da estrutura e dinâmica de um processo de auditoria.....	15
B – Da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção, que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.....	100
C – Da emissão de juízos de censura em processos de auditoria.....	115
D - Da alegada impossibilidade de os visados por juízos públicos de censura se defenderem, quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria.....	158
E – Da apreciação do mérito dos fundamentos do recurso	221
E.1 – Questões de enquadramento	221
E.2 – Acordos de Regularização de Dívida (ARD)	256
E.3 – Contratos de <i>Confirming</i>	332
E.4 – Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”	368
E.5 – Cessão da Posição Contratual detida na SUMA	419
E.6 – Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta.....	429
E.7 – Regularização Extraordinária de Dívidas.....	442
E.8 – Não relevação contabilística dos juros de mora	459
E.9 – Provisões para riscos e encargos	484
E.10 – Sobreavaliação de Ativos	502

E.11 – Equilíbrio, estabilidade orçamental e endividamento municipal ...	527
E.12 – Contratos <i>Swap</i>	576
E.13– Da alegada violação do princípio do contraditório por não ter sido dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuada aos restantes onze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª Secção do Tribunal de Contas	608
E.14 – Da alegada violação do princípio do contraditório por violação do direito de defesa na versão de violação do princípio da não autoincriminação.....	683
III – DECISÃO	739
DECLARAÇÕES DE VOTO.....	741

Acórdão n.º 16/2022

Recurso Ordinário n.º 1/2018

Processo de origem n.º 21/2012 - AUDIT – Relatório n.º 13/2015 – 2.ª S.

Relator: Conselheiro José Manuel Quelhas

Acordam os Juízes do Tribunal de Contas, em Plenário da 2.ª Secção:

I – RELATÓRIO¹

1. Em 17 de junho de 2015, os Juízes da 2.ª Secção, em Subsecção, deliberaram, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 78.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)², aprovar o Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia (MVNG), que teve como referência o quinquénio de 2008-2012, em cumprimento do Programa de Fiscalização da 2.ª Secção do Tribunal de Contas.
2. Em 8 de setembro de 2015, Marco António Ribeiro dos Santos Costa, inconformado com o Relatório de Auditoria, recorreu para o Plenário da 2.ª Secção do Tribunal de Contas.
3. Em 24 de setembro de 2015, no Plenário Ordinário da 2.ª Secção, o Senhor Conselheiro Relator apresentou o *Projeto da “Deliberação ao Recurso de Marco*

¹ O texto contém múltiplas citações, cuja ortografia é harmonizada e atualizada segundo o Acordo Ortográfico de 1990. Corrigem-se, também, algumas gralhas detetadas nas transcrições.

² Aprovada pela Lei n.º 98/97, de 26/08, alterada pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, retificada pela Declaração de Retificação n.º 1/99, de 16/01, alterada pela Lei n.º 1/2001, de 04/01, alterada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, retificada pela Declaração de Retificação n.º 5/2005, de 14/02, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29/08, retificada pela Declaração de Retificação n.º 72/2006, de 06/10, e sucessivamente alterada pelas Leis n.º 35/2007, de 13/08, n.º 3-B/2010, de 28/04, n.º 61/2011, de 07/12, n.º 2/2012, de 02/01, n.º 20/2015, de 09/03, n.º 42/2016, de 28/12, n.º 2/2020, de 31/03, e n.º 27-A/2020, de 24/07.

António Costa para o Plenário da 2.ª Secção – Anexo 1 ao Processo Audit. n.º 21/2012 - Relatório de Auditoria n.º 13/2015 de 17 de junho”. Na Ata n.º 23/2015 do referido Plenário consta:

“Previamente, a solicitação do Senhor Conselheiro Presidente, os Senhores Conselheiros e a Senhora Procuradora Geral Adjunta não manifestaram qualquer objecção a que fosse a Subsecção que aprovou o relatório de Auditoria a pronunciar-se sobre a admissibilidade do recurso.

Aprovado o projeto de deliberação pela Subsecção respetiva.”

4. O projeto de deliberação da Subsecção respetiva, datado de 17 de setembro de 2015, sustentava:

*“2. O **Relatório de Auditoria** em causa foi aprovado por unanimidade, por deliberação de 17 de junho, em subsecção da 2.ª Secção, **nos termos do artigo 78.º n.º 2 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, (LOPTC), na versão resultante da Lei n.º 20/2015, de 9 de Março**, não se verificando os pressupostos de facto e de direito previstos **no artigo 78.º n.º 1, alínea f) da mesma Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), na versão resultante da consolidação e republicação operadas pela mesma Lei n.º 20/2015 de 9 de março**, para alargar ao Plenário da 2.ª Secção a aprovação do respetivo **Relatório de Auditoria**, o qual foi validamente aprovado pela subsecção competente da 2.ª Secção.*

[...]

*7. O recorrente alega não desconhecer o teor do artigo 96.º, n.º 2, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), na versão resultante da consolidação e republicação operadas pela Lei n.º 20/2015, de 9 de Março que estabelece de forma clara e inequívoca que **«não são recorríveis os despachos interlocutórios dos processos da 1.ª e 2.ª Secções, nem das deliberações que aprovem relatórios de verificação externa de contas ou de auditoria, salvo quanto a estes, no que diz respeito à fixação de emolumentos»**.*

*8. Mesmo assim o recorrente, bem sabendo e conhecendo o teor da referida disposição legal, insiste na interposição do recurso para o **plenário da 2.ª Secção** que, face ao exposto, carece em absoluto de fundamento de facto e de direito.*

*9. O recorrente desconhece também que o alargamento da discussão e da aprovação de **Relatórios de Auditoria ao Plenário da 2.ª Secção**, cuja competência de apreciação e aprovação caiba em subsecção, só pode ocorrer, uma vez verificados os pressupostos de facto e de direito enunciados no **artigo 78.º n.º 1, alínea f) da Lei n.º 98/87, de 26 de agosto (LOPTC), na versão resultante da consolidação e republicação operadas pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março** sempre mediante iniciativa exclusiva do **juiz relator ou***

do Presidente do Tribunal, mas sempre antes da discussão e aprovação final do **Relatório de Auditoria**.

10. O que não se verificou «*in casu*».

5. O *projeto de deliberação da subsecção que aprovou o relatório de Auditoria* concluía pela inadmissibilidade do recurso, nos seguintes termos:

“– indeferir o presente recurso, por não ser legalmente admissível, face à irrecorribilidade do ato recorrido, por força do disposto no artigo 96.º, n.º 2 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC), na versão resultante da consolidação e republicação operadas pela Lei n.º 20/2015, de 9 de março.

– este indeferimento liminar com fundamento na irrecorribilidade substantiva e processual do ato recorrido obsta ao conhecimento do mérito dos fundamentos do recurso.”

6. Em 20 de outubro de 2015, novamente inconformado, Marco António Ribeiro dos Santos Costa interpôs recurso para o Tribunal Constitucional da deliberação da Subsecção da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 17 de setembro, ao abrigo da alínea *b*), do n.º 1, do artigo 70.º da Lei da Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional (LOFPTC)³.

7. Em 9 de novembro de 2015, o despacho proferido pelo Senhor Juiz Conselheiro Relator do Tribunal de Contas concluiu:

“não admitir o recurso interposto para o Tribunal Constitucional por Marco António Ribeiro dos Santos Costa, por não ser legalmente admissível, face ao disposto no n.º 2 do art.º 76º da LOFPTC, uma vez que a deliberação da qual se pretende recorrer é manifestamente irrecorrível».

³ Aprovada pela Lei n.º 28/82, de 15/11, alterada pela Lei n.º 143/85, de 26/11, alterada pela Lei n.º 85/89, de 07/09, retificada pela Declaração 3/11 de 1989, alterada pela Lei n.º 88/95, de 01/09, alterada pela Lei n.º 13-A/98, de 26/02, retificada pela Declaração de Retificação n.º 10/98, de 23/05, e sucessivamente alterada pelas Leis Orgânicas n.º 1/2011, de 30/11, n.º 5/2015, de 10/04, n.º 11/2015, de 28/08, n.º 1/2018, de 19/04, e n.º 4/2019, de 13/09.

8. Em 27 de novembro de 2015, novamente inconformado, Marco António Ribeiro dos Santos Costa reclamou, ao abrigo do disposto no art.º 76.º, n.º 4, da LOFPTC, para a conferência do Tribunal Constitucional do despacho de não admissão de recurso.
9. Subidos os autos ao Tribunal Constitucional, a reclamação apresentada foi deferida pelo Acórdão n.º 144/2016, da 3.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 9 de março de 2016, que julgou admissível o recurso de constitucionalidade interposto.
10. Em 30 de novembro de 2017, o Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, decidiu:
- “a) Julgar inconstitucional a norma ínsita no artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, no sentido de que estabelece a irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.
- b) Consequentemente, revogar a decisão recorrida e conceder provimento ao recurso.”
11. **Em acatamento da decisão do Tribunal Constitucional, cumpre, agora, conhecer do mérito dos fundamentos do recurso**, interposto por Marco António Ribeiro dos Santos Costa, em 8 de setembro de 2015, relativo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia, referente ao quinquénio de 2008-2012, aprovado, em Subsecção, pelos Juízes da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, **e aferir da sua procedência.**
12. Neste recurso, após as alegações, o recorrente apresentou as seguintes
- “CONCLUSÕES
1. A deliberação impugnada, ao aprovar o referido relatório final está a aplicar ao Recorrente **sanção inominada e atípica.**
 2. Esta aplicação de sanção atípica é lesiva do bom nome, reputação pessoal e profissional do Recorrente e do seu estatuto de decisor autárquico e político.

3. Assim sendo, é notória e pública a **lesividade que este juízo de censura**, opinião de **carácter sancionatório**, causou ao Recorrente.
4. Por este motivo, é inconstitucional a interpretação que se possa efetuar da norma ínsita no art.º 96º n.º 2 da LOTC de que não há recurso das deliberações da 2ª secção que aprove relatórios de verificação de contas ou de auditoria, quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.
5. Com efeito, tal interpretação violaria o art.º 30º e 32º n.º 1 da Constituição e o princípio da tutela jurisdicional efetiva previsto no art.º 20º da mesma CRP.
6. Daí que o recorrente interponha o presente recurso, o qual deverá ser admitido com expressa decisão sobre a inconstitucionalidade da aludida norma da LOTC, assim, se admitindo o mesmo.
7. Tal interpretação viola, ainda, o art.º 6º n.º 1 e da CEDH e do art.º 4º do Protocolo nº 7 à mesma.
8. O contraditório não foi observado pela auditoria no relatório final, que deverá atender à argumentação, analisando-a, e fazendo juízo de ponderação sobre a mesma acolhendo ou rebatendo-a.
9. Esta violação do princípio do contraditório tem expoente em duas situações concretas.
10. Em 1º lugar não foi dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuado aos restantes doze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2ª secção deste Tribunal.
11. Com efeito, essa informação era importante para que o Recorrente pudesse exercer o contraditório, uma vez que tendo sido balizada a operação de fiscalização, por despacho de 30.10.2012 à incidência das operações de regularização de dívida nos limites do endividamento líquido municipal e nos limites de recurso a empréstimo a curto e médio prazo, seria curial conhecer os critérios utilizados para os restantes municípios auditados, bem como os parâmetros subjetivos de juízo de censura usados pelos auditores nos mesmos para factos equivalentes.
12. Constata, agora, o Recorrente, a fls. 13 de 342 do Relatório Final, que, dos 12 municípios selecionados para auditoria no Programa de Fiscalização para 2012 da 2ª secção deste Tribunal, apenas o Município de V N Gaia foi objeto de auditoria, **não tendo sido efetuada qualquer auditoria aos restantes 11 selecionados!!!**
13. Assim, o Recorrente ficou sem possibilidade de argumentar em sede de contraditório o facto de só o Município de V N Gaia ter sido auditado naquele Programa de Fiscalização para 2012 da 2ª secção deste Tribunal, tendo ocorrido total omissão de auditorias aos restantes 11 municípios.

14. Não pode o recorrente, em sede de contraditório argumentar com as razões pelas quais só este município foi auditado e ficou-lhe vedada a informação relevante para arguir eventuais suspeições de auditores e do Exmo. Juiz que dirigia a auditoria, e de práticas de abuso de poder ou outro ilícitos que pudessem, eventualmente, subjazer a essa violação do Programa de Fiscalização para 2012 da 2ª Secção deste Tribunal.
15. Deste modo, ocorreu violação do princípio do contraditório pela deliberação de aprovação desta auditoria, que não atentou nessa constatação, nem nos requerimentos apresentados pelo Recorrente ao Exmo. Juiz da 2ª secção responsável pelo Poder Local, e que o impediram de conhecer de todas as envolventes factuais da auditoria e de poder utilizar todos os argumentos e eventuais violações de lei que pudessem (ou não) ter sido praticados na execução dessa auditoria e do citado Programa de Fiscalização.
16. Em segundo lugar ocorreu a violação do direito de defesa na versão de violação do princípio de não autoincriminação.
17. O Recorrente foi coagido por despacho datado de 13.02.2014 exarado pelo Exmo. Juiz Conselheiro diretor da auditoria, datado de 13.02.2014 a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa, constituindo verdadeiro abuso de poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação.
18. Após ter sido este despacho respondeu o recorrente da maneira que o Exmo. Juiz Conselheiro, diretor da auditoria, impôs, alegando que o fazia por forma a acolher a injunção mandatária e cominatória desse despacho.
19. Esse despacho incorreu em violação do direito de defesa na forma de violação do princípio de não autoincriminação.
20. O Recorrente foi obrigado por despacho do Exmo. Conselheiro a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.
21. As declarações do Recorrente devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no Art.º 126º do C. P. Penal.
22. Nos termos do n.º 1 deste artigo, as provas obtidas mediante coação ou ofensa da integridade moral das pessoas são nulas.
23. Sendo que o n.º 2 especifica que serão ofensivas da integridade moral das pessoas, as provas obtidas mediante perturbação da liberdade da vontade ou de decisão através, designadamente, da utilização de meios enganosos.
24. E a interpretação dos art.ºs 10º e 60º a 66º da LOTC (nº 98/97) no sentido de que o dever de colaboração dos particulares com o Tribunal de Contas prevalece sobre o direito à não autoincriminação, é patentemente inconstitucional violando as citadas normas da lei Fundamental.

25. Desta forma, impõe-se concluir que a utilização destes meios de prova na instrução da auditoria, perturbou a liberdade do Recorrente, pelo que são ofensivos da sua integridade moral, sendo, por isso, nulas as provas consubstanciadas nas suas declarações e vertidas no relatório final.
26. Estão, assim, violados os Art.ºs 32º, n.º 2 e 18º, n.º 1 da C.R.P., mas também da aplicação do Art.º 32º, n.º 8 da C.R.P.
27. No que respeita à intervenção do Recorrente em atos de relevância financeira, relatório final, na sua essência, assenta basicamente na qualificação jurídica dos contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming* como se de verdadeiros e autênticos contratos típicos de *datio pro solvendo* e de *cessão de créditos*, se tratassem.
28. Mercê deste errado raciocínio que constitui um sofisma - por assentar em pressupostos errados - o relatório final aplicou juízo de censura ao recorrente por ser responsável financeiro na execução de tais contratos, o que constitui errada interpretação e aplicação dos normativos legais que configuram esses contratos.
29. Tais contratos celebrados não constituem cessão de créditos.
30. A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que **não houve o propósito** de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou dação *pro solvendo* **como meio de saldar as dívidas do município** - tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à medida que vão sendo entregues as prestações pecuniárias que os cessionários efetuarão.
31. As obrigações iniciais mantêm-se intocáveis.
32. Mercê da celebração dos contratos ARD e *Confirming*, ocorreu **uma mera modificação** de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros.
33. Além disso, o Relatório Final de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade da celebração dos *ADR* e *Confirming*.
34. Mas o relatório de auditoria nenhuma consequência retira da conduta que, alegadamente, seria ilícita consistente no início da mora no cumprimento desses contratos.
35. Sem identificar os responsáveis pelo início dessa mora no cumprimento das obrigações pecuniárias do município, decidiu aplicar censura ao Recorrente que não teve nisso qualquer responsabilidade (nem sequer tinha iniciado funções autárquicas nessa data) decidiu optar por uma solução (absolutamente legal,) para a regularização

da pré-existente situação de mora reiterada e patológica com os credores no cumprimento dos contractos por parte do município.

36. Ora se o relatório de auditoria encontrou esta situação de *mora reiterada e patológica com os credores* não retirou daí nenhuma consequência para o momento em que ocorreu o início da mora nem concretizou em que datas se iniciou essa ora reiterada e patológica com os credores, sendo certo que o Recorrente nessa data não exercia qualquer função na autarquia auditada.
37. O princípio geral de Direito *tempus regit actum* constitui a regra geral de aplicação das leis no tempo, significando este que as normas jurídicas têm efeito apenas para o futuro, tal como decorre artigo 12º do Código Civil, aplicável, também, ao direito público.
38. Decorre do mencionado princípio que "a lei nova é de aplicação imediata" e tem insito o princípio da não retroatividade.
39. Os aludidos contratos foram celebrados antes da entrada em vigor da nova lei das finanças locais, da LCPA, e da Decisão do Eurostat "*Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units*", de 31 de julho de 2012.
40. Assim sendo, o Relatório Final de auditoria ao pretender fazer análise de atos administrativos praticados antes da entrada em vigor desta legislação viola o princípio em causa e está ferido de nulidade.
41. No caso em apreço o ato declarativo de celebração dos contratos e de autorização para a cessão de créditos devem ser apreciados sem remissão para as inovações da lei das Finanças Locais e das normas contabilísticas atuais do Eurostat.
42. A deliberação recorrida violou o art.º 9º C Civil.
43. O relatório final enferma de erro nos pressupostos de facto e de erro na qualificação jurídica dos contratos de swap celebrados e subscritos pelo recorrente, pelos seguintes fundamentos:
44. Tais contratos celebrados e objeto da auditoria são classificados pelo IGCP, como inócuos sem qualquer carácter de problema financeiro ou jurídico, tendo ocorrido omissão deste tipo de diferenciação do swap referente ao recorrente dos demais contratos deste tipo de instrumento contratual, razão pela qual incorreu a deliberação recorrida em erro de qualificação dos factos.
45. O relatório também omitiu o facto de a única participação do Recorrente, enquanto Administrador Não Executivo, ter sido a de votar favoravelmente a proposta apresentada pelo Administrador Executivo, com base em parecer técnico dos serviços financeiros da empresa.

46. Também omitiu o facto de o Recorrente não ter participado em qualquer reunião de preparação ou negociação deste contrato e o facto de ter cessado as referidas funções em novembro de 2009.
47. Assim é ilícito o juízo de censura elaborado pelo relatório relativamente ao Recorrente no que se refere ao presente item.
48. Até à nova e expressa classificação por parte do Eurostat, cuja decisão ocorreu apenas a 31 de julho de 2012, a ser implementada pelos Estados-Membros a partir de abril de 2013, no âmbito do apuramento de dívida e défices públicos, os Acordos de Regularização de Dívida (ARD) e Confirmings não estavam considerados por esta entidade estatística como operações de financiamento e como tal não eram classificadas como empréstimos, razão pela qual a auditoria refere que **«na ótica da contabilidade nacional e partir do ano de 2013 estas operações para efeitos de apuramento de dívida e défices públicos, a dívida comercial objeto deste tipo de operações até agora registados como "créditos comerciais" irão relevar para apuramento da dívida pública no âmbito do procedimento dos Défices Excessivos (PDE)»**.
49. Assim, só após 2013 é que essas despesas são reclassificadas como um empréstimo e como tal relevam para o cômputo da dívida pública.
50. Interessa sublinhar que RECLASSIFICAR, implica passar a considerar a mesma realidade de forma diferente, a partir de abril de 2013.
51. Até à entrada em vigor, em 1 janeiro de 2014, do novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, a Lei não proibia os Confirmings e os ARD, nomeadamente, os que foram realizados pelo Município na justa medida em que não se trataram de operações de financiamento (na ótica do Município e dos seus serviços técnicos - o que este estavam a propor não constituía a abertura de qualquer linha de crédito junto de Instituição Financeira e também não se trataria de qualquer consolidação de dívida de curto prazo ou cedência de créditos não vencidos junto dessas entidades financeiras) mas tão só de gestão de tesouraria, estando só agora, tais operações parcialmente impedidas pela nova lei e só quando não se confinarem ao mesmo exercício económico em que são executadas;
52. Assim conclui-se que, quando foram realizados, os ARD e os Confirmings analisados no relatório não estavam classificados, pela entidade estatística europeia, como operações de financiamento e a Lei não vedava o seu recurso e utilização face ao intuito e nos termos em que os mesmos foram então realizados.
53. Deste modo, essas operações de tesouraria, configuravam renegociação de prazos demais condições de pagamento.

54. A análise destas operações, concretizadas em período anterior à decisão do Eurostat e da entrada em vigor da nova RFAL, é ilícita.
55. É abusivo e sem suporte factual dizer-se que a constituição do fundo imobiliário fechado se tratou de uma operação indireta de financiamento ao Município.
56. Tal resultado não foi pensado, querido nem foi consequência de qualquer decisão do Município, nem seguramente na suposta falta de habilitação ou de capacidade da entidade gestora selecionada pelo Município, (em consulta pública - FUNDIMO - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA - detida a 100% pela Caixa Geral de Depósitos, ou seja, pela banca do estado) para proceder a uma eficaz gestão do fundo, nomeadamente, promovendo a efetiva alienação de património, caso o mercado o permitisse.
57. A FUNDIMO dispunha de condições excecionais, dado ser participada integralmente pela Caixa Geral de Depósitos, para poder promover a alienação de património imobiliário, caso o mercado não se encontrasse na condição ímpar de recessão que viveu e ainda hoje vive;
58. Não há qualquer suporte factual ou elemento probatório que suporte a conclusão do Relatório Final de que o Município e seus decisores, tinham uma reserva mental de ao constituírem o Fundo, só pretenderem obter financiamento de forma encapotada, ou indiretamente, "liquidez" para o Município, "com recurso a um empréstimo por interposta pessoa".
59. É ilícita, pois, a censura formulada no relatório final na medida em que a mesma se funda numa suposição falsa e distorcida. Trata-se de uma atitude meramente conclusiva e opinativa e sem qualquer suporte factual.
60. A opção de gestão de delegação de competência para a empresa pelo órgão executivo municipal em empresa pública não consistiu, apenas, na transferência dos contratos com a empresa Suma que tratava da componente de recolha de Resíduos Sólidos Urbanos e limpeza urbana. mas também transferiu as competências e cedeu a posição contratual àquela Empresa Municipal na relação do Município com a SULDOURO.
61. Isto é, o Município de Vila Nova de Gaia, como muitos outros municípios. delegou a totalidade das competências e relações contratuais na E.M. Águas de Gaia em todas as matérias operacionais e contratuais que se incluísem nas funções de recolha de RSU, limpeza e higiene urbana e balnear, bem como em sede de entrega e tratamento de resíduos.
62. Fica assim comprovada a falta de sentido da imputação de cedência da posição contratual da SUMA se prender com o secreto desejo dos responsáveis municipais em desorçamentar dívida.

63. Os pressupostos técnicos e estudos constantes da proposta de delegação de competências nunca sugeriu ou indiciou qualquer intenção de desorçamentação como é atribuído no relatório.
64. Só eram relevadas as notas de débito de juros que fossem aceites pelo Município após decisão dos serviços técnicos financeiros. Assim, o relatório, não contém a factualidade verídica relativamente a esta contabilização, tal como consta dos documentos anexos ao mesmo.
65. O Município provisionou parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenada em sentença transitada em julgado no ano económico que se projetava em cada orçamento.
66. Constatase que no exercício económico de 2010 constituiu-se uma provisão adicional de 22.745.000€. Em 2011 houve novo reforço de provisão no montante de 9.800.000€. Estes reforços de provisão resultaram da avaliação que os serviços técnicos fizeram sobre a probabilidade de eventuais responsabilidades contingentes que pudessem vir a ser efetivamente exigidas ao Município. Constatase que em cada ano o valor provisionado nunca foi necessário na sua totalidade, mas apenas num valor infimamente inferior ao valor total provisionado, o que prova que o montante provisionado se revelou suficiente para cobrir as necessidades efetivas.
67. Os créditos sobre terceiros resultam de documentação, nomeadamente contratos e protocolos que reconhecem os direitos do município. Apesar de não estar referido no relatório, igual situação se verificava relativamente ao Protocolo celebrado com a RTP, em 2004, no montante de 1,7 M€, que se conseguiu cobrar, 567.000€ em 27 de Dezembro de 2005, 567.000€ em 27 de Novembro de 2007, mediante ofícios, de 15/05/2006 e 22/10/2007, remetidos pelo Recorrente àquela entidade e ainda mais 283.000€ em 02 de Agosto de 2012, estando por receber o montante de 283.000€. Dada a natureza pública das entidades em causa, o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade das mesmas por tal natureza pública.
68. Assim carece de qualquer suporte fáctico o juízo formulado pelo relatório sobre a suposta intenção do município pretender uma injustificada sobreavaliação de ativos, ainda mais quando a mesma é realizada relativamente a entidades de capital público e como se prova no caso da RTP o Município conseguiu obter pagamentos, tal como sempre se entendeu ser possível obter dos restantes.
69. O relatório faz total omissão de factos constantes dos documentos lhe foram remetidos pelos responsáveis financeiros e pela autarquia relativamente ao equilíbrio e estabilidade orçamental.

70. A veracidade do orçamento do Município foi sempre pretendida por parte dos responsáveis técnicos e políticos na preparação dos respetivos orçamentos provisionais.
71. Assim é ilícita a censura que é feita pelo relatório quanto a esta temática.
72. **É ilícito o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões.”**

II – FUNDAMENTAÇÃO

A – Da estrutura e dinâmica de um processo de auditoria

13. Para analisar o recurso da deliberação, em Subsecção, da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, que aprovou o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do MVNG*, é fundamental compreender a estrutura e a dinâmica de um processo de auditoria realizado pelo Tribunal de Contas.

14. O art.º 5.º da LOPTC, sob a epígrafe «Competência material essencial» estatui:

“Compete, em especial, ao Tribunal de Contas:

[...]

f) Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira das entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;

g) Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º.”

15. Por sua vez, o art.º 40.º da LOPTC, sob a epígrafe «Programa anual da 2.^a Secção», determina:

“O plenário da 2.^a Secção aprova até 15 de dezembro de cada ano, com subordinação ao programa de ação trienal, o respetivo programa anual, do qual consta, designadamente:

[...]

e) As auditorias a realizar independentemente de processos de verificação de contas.”

16. Mais especificamente, o art.º 55.º da LOPTC, sob a epígrafe «Das auditorias», estabelece:

“1 - O Tribunal pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.

2 - Os processos de auditoria concluem pela elaboração e aprovação de um relatório, ao qual se aplica o disposto nas alíneas d) a j) do n.º 3 e no n.º 4 do artigo 54.º.”

17. Refira-se que as alíneas d) a j) do n.º 3 e o n.º 4 do artigo 54.º da LOPTC preveem:

“[...]

3 — O processo de verificação externa das contas conclui pela elaboração e aprovação de um relatório, do qual devem, designadamente, constar:

[...]

d) Os métodos e técnicas de verificação utilizados e o universo das operações selecionadas;

e) A opinião dos responsáveis no âmbito do contraditório;

f) O juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações financeiras, bem como sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso;

g) A concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, se for caso disso;

h) A apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, se for caso disso;

i) As recomendações em ordem a serem supridas as deficiências da respetiva gestão financeira, bem como de organização e funcionamento dos serviços;

j) Os emolumentos devidos e outros encargos a suportar pelas entidades auditadas.

4 - O Ministério Público é apenas notificado do relatório final aprovado, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 29.º e no n.º 1 do artigo 57.º.”

18. Sublinhe-se que as alíneas d) a j) do n.º 3 e o n.º 4 do artigo 54.º da LOPTC assumem particular relevo para a apreciação do recurso em causa, uma vez que evidenciam elementos essenciais para a compreensão da estrutura e da finalidade de um processo de auditoria do Tribunal de Contas, mormente:

- Um processo de auditoria *conclui pela elaboração e aprovação de um relatório;*
- Um relatório de auditoria deve especificar *os métodos e técnicas de verificação utilizados e o universo das operações selecionadas;*
- Um relatório de auditoria deve incluir *a opinião dos responsáveis no âmbito do contraditório;*
- Um relatório de auditoria deve conter *o juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respetivas demonstrações*

financeiras, bem como sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso;

- *Um relatório de auditoria deve discriminar a concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, se for caso disso;*
- *O relatório de auditoria deve englobar a apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, se for caso disso;*
- *O relatório de auditoria deve explicitar as recomendações em ordem a serem supridas as deficiências da respetiva gestão financeira, bem como de organização e funcionamento dos serviços;*
- *O relatório de auditoria deve enunciar os emolumentos devidos e outros encargos a suportar pelas entidades auditadas.*

A repetição deliberada destes elementos evidencia que o objetivo de um relatório de auditoria do Tribunal de Contas não se restringe à *concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis*; aliás, na expressão da alínea f), do n.º 3, do art.º 54, da LOPTC, tal *concretização* só se faz, *se for caso disso*.

Mais, um relatório de auditoria pode concluir pela emissão de *recomendações em ordem a serem supridas deficiências de gestão, bem como de organização e funcionamento dos serviços*.

Mas, quer a *concretização das situações integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis*, quer a *emissão de recomendações*, exigem a formulação de juízos de auditoria que, consoante o tipo de auditoria, incidem, nomeadamente, sobre a *legalidade e regularidade das operações examinadas*, sobre a *consistência, integralidade e fiabilidade das contas* e sobre a *apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão*.

Deste modo, o núcleo essencial para a compreensão do trabalho conducente à elaboração de um relatório de auditoria centra-se na formulação de um juízo de auditoria.

19. A consulta do *Manual de Auditoria e de Procedimentos*⁴ é indispensável para a compreensão do tipo e da natureza das auditorias do Tribunal de Contas. As páginas 17 e 18 do Volume I do *Manual* precisam:

“O Tribunal de Contas pode realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza (art.º 55º), orientando-se para uma atividade de controlo integrado. Assim, sem deixar de atribuir o devido papel e importância à auditoria financeira, o legislador orientou a estratégia de controlo do Tribunal, manifestamente, para a auditoria de gestão e abriu as portas à realização de auditorias de qualquer tipo ou natureza.

[...] essas auditorias compreendem designadamente:

- auditorias financeiras (compreendendo auditorias de legalidade, de regularidade e de contas);
- auditorias de gestão, operacionais ou de resultados;
- auditorias integradas;
- auditorias orientadas;
- auditorias de projetos ou programas;
- auditorias de sistemas;
- auditorias de avaliação específicas quanto, designadamente, aos impactos sociais ou ambientais.”

20. Antes de analisar os diferentes tipos de auditorias, o *Manual* enuncia e desenvolve os «Princípios Gerais de Auditoria» e discorre sobre a evolução da noção de auditoria, nos seguintes termos:

“[...] a auditoria é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efetivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua ação. Mas o conceito de auditoria não tem sido uno nem estático, embora algumas das definições conhecidas tenham aceitação mais ou menos generalizada.

Por outro lado, o próprio conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, refletindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na

⁴ O *Manual de Auditoria e Procedimentos*, do Tribunal de Contas, foi aprovado pelo Plenário da 2.ª Secção, na reunião de 28 de janeiro de 1999, e entrou em vigor no dia 1 de março do mesmo ano. O *Manual de Auditoria* é composto por dois volumes: o Volume I, datado de janeiro de 1999, compreende os *Aspetos Gerais*, *Princípios Gerais de Auditoria* e *A Auditoria no Tribunal de Contas*; o Volume II integra o *Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*, datado em 1992, e resultou do trabalho de cooperação entre o Tribunal de Contas de Portugal e o Tribunal de Contas da União do Brasil.

ponderação dos interesses em jogo mas também os objetivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

Dentro de uma conceção ampla e clássica, na esfera financeira a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Existem, no entanto, diversos conceitos, e em face da sua diversidade houve a preocupação de dar à auditoria uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido são de realçar as ações de harmonização realizadas a nível internacional pela IFAC e, a nível das instituições superiores de controlo (ISC), pela INTOSAI.

A definição da IFAC é a seguinte:

Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

O conceito da INTOSAI, que está mais voltado para o controlo das finanças públicas, encontra-se inserido no seu glossário e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros e, nomeadamente, no glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União (Brasil).

A definição que neles se contém é a seguinte:

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

Como se conclui, estas definições gerais diferenciam-se por terem em conta aspetos específicos das entidades auditadas. De qualquer forma não deixam de conter elementos comuns e permitem formular a seguinte definição geral:

Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas

geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

No caso do Tribunal de Contas português, dadas as suas amplas competências e poderes de controlo, esse exame ou verificação versa [...] não só sobre aspetos financeiros, mas também e cada vez mais, sobre aspetos de gestão, ambientais, de utilidade social, etc.”

21. Sublinhe-se que o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* escora a realização de auditorias no cumprimento de métodos de auditoria, realçando, nas páginas 27 e ss.:

“A auditoria é uma verificação ou exame que [...] deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objetivo deve o auditor aplicar métodos e técnicas apropriadas durante a realização da auditoria.

Torna-se, assim, necessário precisar o sentido e alcance que devem ser dados aos referidos termos, ou seja, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

Os **métodos** são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão de conduzir o auditor na direção do resultado desejado.

As **técnicas** são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.

Deste modo, os métodos e as técnicas de auditoria constituem os chamados procedimentos de auditoria, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado final, isto é, um objetivo, em regra, previamente definido.

Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação deve, para esse efeito, aplicar os procedimentos adequados, com a extensão e profundidade que cada caso específico requer, de forma a obter o conjunto de provas factuais e/ou materiais que suportem fidedignamente as afirmações e/ou os factos analisados.

Os procedimentos consistem, portanto, na aplicação pelos auditores de métodos e técnicas que dependem do seu julgamento e da qualidade e âmbito do controlo interno implantado na organização a auditar, visando definir o modo como o auditor deve orientar o seu trabalho para que procure atingir de forma sistemática o objetivo da auditoria.

Existem procedimentos de aplicação generalizada, isto é, aplicáveis nas verificações que são comuns a muitas organizações e que são baseados, em regra, em guias, notas de verificação e questionários de auditoria mais ou menos padronizados.

A aplicação dos procedimentos está subordinada à observância de um conjunto de proposições ou princípios lógicos que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria.

Tais princípios têm fundamentalmente como objetivo regulamentar e harmonizar os aspetos relacionados com as qualificações profissionais dos auditores, com o seu julgamento sobre as situações analisadas e, consequentemente, com as normas de verificação e com a preparação do relatório final.

Tanto os princípios como os procedimentos constituem, em suma, um conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.”

22. De novo, a consulta do *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, do Tribunal de Contas, elucida-nos sobre a diversidade de auditorias realizadas pelo Tribunal, realçando os seguintes tipos (cf. págs. 92 e ss.):

“a) Auditoria financeira

É a que tem como objeto a análise das contas e da situação financeira de uma entidade, bem como da legalidade e regularidade das suas operações, com vista a emitir ou não um parecer sobre:

- As contas e a situação financeira da entidade fiscalizada, com o objetivo de verificar se:
 - ♦ as operações foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas;
 - ♦ foram tomadas medidas apropriadas de molde a registar com exatidão e a salvaguardar todos os ativos, tais como disponibilidades, existências, investimentos e demais valores imobilizados.
- A legalidade e a regularidade, com o fim de verificar se:
 - ♦ as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - ♦ as despesas e as receitas são, respetivamente, efetuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período autorizado;
 - ♦ todos os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis.

A análise referida em primeiro lugar tem como objetivo essencial averiguar se as contas anuais traduzem, de forma verdadeira e apropriada, a situação patrimonial e financeira da entidade fiscalizada.

A segunda visa, por seu turno, confirmar se as operações foram realizadas e registadas de acordo com os preceitos legais e contabilísticos estabelecidos, podendo considerar-se que o controlo da regularidade é uma extensão do controlo da legalidade.

Estas duas análises, que são complementares, envolvem, atento o método de auditoria seguido no Tribunal de Contas, uma análise do controlo interno nas áreas administrativa e contabilística e bem assim do processo de decisão.

Deve notar-se que, quando a auditoria financeira produz efeitos, já é tarde para evitar ou mesmo corrigir as faltas e os erros cometidos e detetados. Por outro lado, as peças contabilísticas, ainda que elaboradas com correção, não evidenciam por si só as perdas derivadas de desperdícios, controlos ineficazes, subutilização ou utilização irracional dos recursos. Daí que da auditoria possam advir recomendações e, se for caso disso, possa servir de base a um processo de efetivação de responsabilidades dos responsáveis.

Noutra perspetiva, torna-se necessário saber em que medida os resultados atingem os objetivos ou se esses objetivos foram corretamente fixados, o que só é possível averiguar através da realização de auditorias operacionais ou de resultados.

b) Auditoria operacional ou de resultados

Este tipo de auditoria tem como objetivo básico a avaliação da gestão de uma determinada entidade, consistindo aquela avaliação na apreciação dos resultados face aos objetivos fixados, da segurança e da gestão dos meios utilizados nas decisões tomadas e nas ações empreendidas, bem como da conformidade legal destas últimas.

A conformidade legal pressupõe a existência de lei que autorize a despesa. A segurança decorre da existência de sistemas de controlo interno para salvaguarda e controlo dos bens. A gestão dos meios assenta na aplicação de critérios de medida que servirão de orientação às decisões dos responsáveis. Os critérios de medida geralmente utilizados na avaliação e controlo da gestão são o da economia, o da eficiência e o da eficácia.

Estas três medidas pressupõem uma ação racional baseada na previsão, no planeamento e na comparação entre valores *ex-ante* e valores *ex-post*.

Com efeito, as demonstrações financeiras, não obstante o facto de poderem apresentar-se, de um ponto de vista técnico, corretamente elaboradas, podem não

evidenciar entre outras, incorreta utilização de recursos e/ou perdas resultantes de desperdícios.

Assim, não basta que aquelas demonstrações reflitam a situação patrimonial e os resultados de determinada entidade, sentindo-se cada vez mais a necessidade de se conhecer em que medida e de que modo os mesmos atingiram os objetivos previamente fixados e se estes foram corretamente definidos.

Para esse efeito, o auditor assenta a sua análise em critérios de qualidade e de medida que deverão servir de guia às ações dos responsáveis.

O conjunto destes critérios fornece um quadro coerente na difícil problemática da medida da gestão, permitindo ajuizar sobre a forma como se desenvolveu a atividade financeira e caracterizar se a gestão foi correta, boa ou meritória.

A sua aplicação permite concluir que:

- uma gestão é eficaz se o objetivo fixado foi atingido;
- é económica se tiverem sido escolhidos os meios menos onerosos para atingir um dado objetivo (análise das alternativas);
- é eficiente se os meios utilizados tiverem sido aplicados da maneira mais apropriada (análise do rendimento).

A auditoria dos resultados é particularmente indicada para avaliar a gestão financeira das entidades fiscalizadas, na medida em que verifica os sistemas e os procedimentos de gestão em cada fase de aplicação de uma política, de um programa ou de um projeto, através da análise do sistema de controlo interno.

Ao proceder à análise dos resultados o auditor deve interessar-se não só pelos factos que caracterizam a gestão mas também, e sobretudo, pela maneira como os responsáveis controlaram essa mesma gestão.

c) Auditoria integrada

Constituindo as contas das entidades um instrumento de medida e de informação, são também um auxiliar indispensável da gestão e fornecem ainda um meio de controlo das operações.

Justifica-se, por isso, que se examinem em conjunto todos os aspetos assinalados aumentando, consequentemente, o âmbito da auditoria.

Quando tal sucede, ou seja quando se leva a cabo não só uma auditoria financeira mas também uma auditoria operacional ou de resultados com o sentido atrás indicado, está-se perante uma auditoria integrada que, para além da sua abrangência, uma vez que compreende a auditoria financeira e a de resultados, gera ainda uma economia de meios.

Este tipo de auditoria justifica-se sempre que coincidem o objeto da auditoria, o período de referência e as informações a examinar. Aliás, em ambas as auditorias

há aspetos comuns: um deles é o exame da conformidade legal que pressupõe a existência prévia de lei que autoriza a despesa; o outro é a segurança que se prende com a existência do sistema de controlo interno.

d) Auditoria orientada

A auditoria orientada visa analisar de forma direcionada um sector, área ou atividade particular ou mesmo um procedimento em concreto, estando por isso, também, especialmente vocacionada para verificações que permitam recolher evidência que possa resolver problemas ou dúvidas ou fundamentar uma opinião ou um juízo em zona restrita bem delimitada.

e) Auditoria de projetos ou programas

É a auditoria que consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos específicos, podendo suscitar a realização de auditorias horizontais, isto é, o exame de um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, tendo como finalidade abarcar o objeto do controlo no conjunto das atividades.

f) Auditoria de sistemas

Este tipo de auditoria tem como finalidade o estudo dos sistemas implantados e, em especial, o estudo dos sistemas de controlo interno e de decisão da entidade fiscalizada, tendente à identificação dos eventuais pontos fortes e/ou deficiências desse controlo.

Permite, portanto, obter o conhecimento sob a forma como a entidade está organizada, o âmbito da sua atividade e os meios ao seu alcance e, ao mesmo tempo, definir a amplitude dos trabalhos de verificação específica que se mostrem necessários à formulação do parecer por parte dos auditores.

g) Auditoria ambiental

É um exame especialmente direcionado à análise dos sistemas de gestão e de funcionamento da organização tendo por objetivos avaliar a observância das políticas ambientais e do quadro legal específico que regula a preservação do meio ambiente e a conservação dos recursos naturais e auxiliar o gestor a reduzir e a eliminar os riscos de impactes ambientais negativos.”

23. As referências anteriores evidenciam que um juízo de auditoria do Tribunal de Contas constitui o culminar de um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, executado por uma equipa de auditoria, tecnicamente preparada, supervisionada por um Auditor-Chefe e por um Auditor-Coordenador e dirigida

por um Juiz Conselheiro, realizado de forma sistemática, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos, com o objetivo de possibilitar a formação de uma opinião e a emissão de um parecer sobre a matéria analisada.

24. Um juízo de auditoria fixa-se num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, *ser acompanhado do anexo relativo às eventuais infrações financeiras, tendo em vista o eventual início do procedimento específico de apuramento de responsabilidades financeiras.*
25. Visualiza-se, aqui, a fronteira entre a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função jurisdicional* do Tribunal de Contas. Embora ambas se insiram nas funções deste Tribunal, constitucionalmente consagradas no art.º 214.º da CRP, a primeira concretiza o poder de *controlo financeiro independente* e a segunda a *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras.*
26. Sublinhe-se que as duas funções são exercidas por um tribunal (art.º 209, n.º 1, al. c) da CRP), que é um órgão de soberania (art.º 202, n.º 1, da CRP) e que partilha com os demais tribunais os *princípios gerais da função jurisdicional*, mormente, o *direito à coadjuvação das outras autoridades* (art.º 202.º, n.º 3, da CRP), a *independência* (art.º 203.º da CRP), o *respeito pela Constituição e princípios nela consignados* (art.º 204.º da CRP), a *fundamentação das decisões* (art.º 205º, n.º 1, da CRP), a *obrigatoriedade e prevalência das decisões jurisdicionais* (art.º 205.º, n.º 3, da CRP) e a *publicidade das decisões* (art.º 206.º da CRP).
27. Os princípios consagrados no Título V (Tribunais) da Parte III (Organização do poder político) da *Constituição da República Portuguesa* são reafirmados e desenvolvidos na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*,

nomeadamente: no art.º 7.º da LOPTC, que garante o autogoverno do Tribunal, a inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus juízes e a exclusiva sujeição destes à lei; no art.º 8.º, n.º 1, da LOPTC, que reafirma a tomada de decisão dos juízes segundo a Constituição e a lei e a não sujeição destes a ordens ou instruções; no art.º 8.º, n.º 2, da LOPTC, que reitera a obrigatoriedade das decisões para todas as entidades públicas e privadas; no art.º 9.º da LOPTC, que realça a publicidade dos atos; no art.º 10.º da LOPTC, que sublinha o direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas, nos mesmos termos dos tribunais judiciais.

28. A LOPTC explicita, ainda, princípios concernentes às *formas de cooperação* do Tribunal de Contas com instituições homologas, em particular as da União Europeia e dos seus Estados membros (art.º 11.º, n.º 1), com os restantes órgãos de soberania, com os serviços e entidades públicas interessadas na gestão e aplicação dos dinheiros, bens e valores públicos, com a comunicação social e com as organizações cívicas interessadas (art.º 11.º, n.º 2).

29. Aliás, o art.º 11.º da LOPTC, sob a epígrafe «Princípios e formas de cooperação», realça algumas singularidades do Tribunal de Contas, que ajudam a compreender a especificidade das suas funções.

30. Assim, o art.º 11, n.º 2, *in fine*, da LOPTC, prevê que o Tribunal de Contas coopere, *nas formas que se revelem adequadas*,

“com as organizações cívicas interessadas, em particular as que promovam a defesa dos direitos e interesses dos cidadãos contribuintes, procurando, em regra através dos seus serviços de apoio, difundir a informação necessária para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos, tanto nacionais como comunitários.”

31. Por sua vez, o n.º 3 do art.º 11.º da LOPTC estipula:

“As ações de controlo do Tribunal inserem-se num sistema de controlo, tanto nacional como comunitário, em cuja estrutura e funcionamento têm lugar de relevo os órgãos e departamentos de controlo interno, em particular as inspeções e auditorias dos ministérios

e serviços autónomos, cabendo ao Presidente do Tribunal promover as ações necessárias ao intercâmbio, coordenação de critérios e conjugação de esforços entre todas as entidades encarregadas do controlo financeiro, sem prejuízo da independência do Tribunal e das dependências hierárquicas e funcionais dos serviços de controlo interno.”

32. E o n.º 4 do mesmo artigo acrescenta:

“O Tribunal de Contas pode ser solicitado pela Assembleia da República a comunicar-lhe informações, relatórios ou pareceres relacionados com as respetivas funções de controlo financeiro, nomeadamente mediante a presença do Presidente ou de relatores em sessões de comissão ou pela colaboração técnica de pessoal dos serviços de apoio.”

33. A leitura do art.º 11.º da LOPTC evidencia a compreensão da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* do Tribunal de Contas no *sistema de controlo financeiro, tanto nacional como comunitário*, sobretudo em contraposição com a função dos *órgãos e departamentos de controlo interno*, em particular as *inspeções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos*.

34. Sublinhe-se que a inserção das *ações de controlo* do Tribunal de Contas num *sistema de controlo*, tanto nacional como comunitário, não põe em causa a *independência do Tribunal*, nem as *dependências hierárquicas e funcionais dos serviços de controlo interno*. Aliás, a *independência* é a marca-d’água distintiva e indelével da função de fiscalização financeira do Tribunal de Contas.

35. Assim, é à luz da asseveração expressa e reiterada da *independência* do Tribunal de Contas que se compreende o estipulado no art.º 12.º (*Colaboração dos órgãos de controlo interno*) da LOPTC:

“1 - Os serviços de controlo interno, nomeadamente as inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública, bem como das entidades que integram o setor público empresarial, estão ainda sujeitos a um especial dever de colaboração com o Tribunal de Contas.

2 - O dever de colaboração com o Tribunal referido no número anterior compreende:

a) A comunicação ao Tribunal dos seus programas anuais e plurianuais de atividades e respetivos relatórios de atividades;

b) O envio dos relatórios das suas ações, por decisão do ministro ou do órgão competente para os apreciar, sempre que contenham matéria de interesse para a ação do Tribunal, concretizando as situações geradoras de eventuais responsabilidades com indicação documentada dos factos, do período a que respeitam, da identificação completa dos responsáveis, das normas violadas, dos montantes envolvidos e do exercício do contraditório institucional e pessoal, nos termos previstos no artigo 13.º;

c) A realização de ações, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objetivos por este fixados.

3 - A decisão a que se refere a alínea b) do número anterior pode estabelecer orientação dirigida ao órgão de controlo interno responsável pelo relatório em questão quanto a eventual procedimento jurisdicional, a instaurar ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º.

4 - O Presidente do Tribunal de Contas pode reunir com os inspetores-gerais e auditores da Administração Pública para promover o intercâmbio de informações quanto aos respetivos programas anuais e plurianuais de atividades e a harmonização de critérios do controlo externo e interno.”

36. A referência exaustiva ao exercício da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* do Tribunal de Contas, à inserção das suas *ações de controlo no sistema de controlo, tanto nacional como comunitário*, bem como às *formas de cooperação* com as instituições homologas, com os restantes órgãos de soberania, com os serviços e entidades públicas, com a comunicação social e com as organizações cívicas e, ainda, ao intercâmbio e coordenação com os *órgãos e departamentos de controlo interno, em particular as inspeções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos*, evidencia a natureza *sui generis* do *poder de controlo financeiro independente* exercido pelo Tribunal de Contas.

37. Ora, é este *poder de controlo financeiro independente sui generis* que coabita com o poder de *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, no seio do Tribunal de Contas. Mas, o exercício do *poder de controlo financeiro independente* pode ou não desencadear a efetivação de responsabilidades financeiras. Aliás, o objetivo da *função de fiscalização independente da atividade*

financeira pública não se direciona apenas à efetivação de responsabilidades financeiras.

38. A efetivação de responsabilidades financeiras pelo Tribunal de Contas tanto pode advir da atividade de fiscalização independente do próprio Tribunal de Contas, como da atividade dos *serviços de controlo interno, nomeadamente as inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública, bem como das entidades que integram o setor público empresarial* (cf. os artigos 12.º, 57.º e 89.º da LOPTC).

39. Aliás, sob a epígrafe «Relatórios», o art.º 57.º da LOPTC explicita:

“1 - Sempre que os relatórios das ações de controlo do Tribunal, bem como os relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os respetivos processos são remetidos ao Ministério Público, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 5.º e no artigo 89.º.”

40. E o art.º 58.º da LOPTC, sob a epígrafe «Das espécies processuais», precisa:

“1 - A efetivação de responsabilidades financeiras tem lugar mediante processos de julgamento de contas e de responsabilidades financeiras.

2 - O processo de julgamento de contas visa efetivar as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas, com homologação, se for caso disso, da demonstração numérica referida no n.º 2 do artigo 53.º.

3 - O processo de julgamento de responsabilidade financeira visa efetivar as responsabilidades financeiras emergentes de factos evidenciados em relatórios das ações de controlo do Tribunal elaborados fora do processo de verificação externa de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno.”

41. Sublinhe-se, também, que a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* são exercidas por secções diferentes do Tribunal de Contas.

42. Pondo de parte as especificidades das Secções Regionais dos Açores e da Madeira, a *fiscalização independente da atividade financeira pública* é realizada

pela 1.^a Secção e pela 2.^a Secção, ao passo que a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* é exercida pela 3.^a Secção.

43. Assim, o art.º 77.º estabelece as competências da 1.^a Secção em matéria de auditoria, nos seguintes termos:

“1 - Compete à 1.^a Secção, em plenário:

[...]

d) Aprovar os relatórios das auditorias quando não haja unanimidade na subsecção ou quando, havendo, embora, tal unanimidade, o Presidente entenda dever alargar a discussão para uniformizar critérios; [...]

2 — Compete à 1.^a Secção, em subsecção:

[...]

c) Ordenar auditorias relativas ao exercício da fiscalização prévia ou concomitante e aprovar os respetivos relatórios;

d) Comunicar ao Ministério Público os casos de infrações financeiras detetadas no exercício da fiscalização prévia ou concomitante.”

44. Por sua vez, o art.º 78.º da LOPTC, sob a epígrafe «Competência da 2.^a Secção», determina:

“1 - Compete à 2.^a Secção, em plenário:

a) Ordenar a verificação externa de contas ou a realização de auditorias que não tenham sido incluídas no programa de ação;

b) Ordenar as auditorias solicitadas pela Assembleia da República ou pelo Governo e aprovar os respetivos relatórios;

[...]

d) Aprovar os manuais de auditoria e dos procedimentos de verificação a adotar pelos respetivos serviços de apoio;

e) Aprovar as instruções sobre o modo como as entidades devem organizar as suas contas de gerência e fornecer os elementos ou informações necessários à fiscalização sucessiva;

f) Aprovar os relatórios de processos de verificação de contas ou das auditorias quando não haja unanimidade na subsecção ou quando, havendo, embora, tal unanimidade, o relator ou o Presidente entendam dever alargar a discussão para uniformizar critérios;

[...]

2 - Compete à 2.^a Secção, em subsecção:

a) Aprovar os relatórios de verificação externa de contas ou de auditorias que não devam ser aprovados pelo plenário;

- b) Homologar a verificação interna das contas que devam ser devolvidas aos serviços ou organismos;
- c) Ordenar a verificação externa de contas na sequência de verificação interna;
- d) Solicitar a coadjuvação dos órgãos de controlo interno;
- e) Aprovar o recurso a empresas de auditoria e consultores técnicos.

3 - A atribuição das ações previstas na alínea a) do n.º 1 é feita por deliberação do plenário ao juiz em cuja área de responsabilidade a respetiva entidade se integre ou com a qual o seu objeto tenha maiores afinidades.

4 - Compete, designadamente, ao juiz, no âmbito da respetiva área de responsabilidade:

- a) Aprovar os programas e métodos a adotar nos processos de verificação externa de contas e nas auditorias;
- b) Ordenar e, sendo caso disso, presidir às diligências necessárias à instrução dos respetivos processos;
- c) Apresentar proposta fundamentada à subsecção no sentido de ser solicitada a coadjuvação dos órgãos de controlo interno ou o recurso a empresas de auditoria ou de consultadoria técnica;
- d) Coordenar a elaboração do projeto de relatório de verificação externa de contas e das auditorias a apresentar à aprovação da subsecção;
- e) Aplicar as multas referidas no n.º 1 do artigo 66.º.”

45. Com relevo para a compreensão da relação entre a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* do Tribunal de Contas, sublinhem-se as seguintes competências da 3.ª secção, contempladas no art.º 79.º da LOPTC:

“1 - Compete à 3.ª Secção, em plenário:

[...]

- b) Julgar os recursos dos emolumentos fixados nos processos de verificação de contas e nos de auditoria da 2.ª Secção e das secções regionais;
- c) Julgar os recursos das decisões de aplicação de multas proferidas nas 1.ª e 2.ª Secções e nas secções regionais;

[...]

2 - Aos juízes da 3.ª Secção compete a preparação e julgamento em 1.ª instância dos processos previstos no artigo 58.º [...].”

46. Por sua vez, o art.º 58.º da LOPTC, sob a epígrafe «Das espécies processuais», dispõe:

“1 - A efetivação de responsabilidades financeiras tem lugar mediante processos de julgamento de contas e de responsabilidades financeiras.

2 - O processo de julgamento de contas visa efetivar as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas, com homologação, se for caso disso, da demonstração numérica referida no n.º 2 do artigo 53.º.

3 - O processo de julgamento de responsabilidade financeira visa efetivar as responsabilidades financeiras emergentes de factos evidenciados em relatórios das ações de controlo do Tribunal elaborados fora do processo de verificação externa de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno.”

47. Destarte, sublinha-se exaustivamente a segregação entre a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* e a função de *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, exercidas por secções diferentes, no seio do mesmo Tribunal.

Acresce que, por regra, a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* concretiza-se num processo de auditoria, que culmina num juízo de auditoria e se fixa num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado de um anexo relativo às eventuais infrações financeiras. Consequentemente, os relatórios de auditoria só relevam para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* se evidenciarem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

Por sua vez, a *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* não incide apenas sobre relatórios de verificação externa de contas e sobre relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, mas também sobre relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

Ou seja, um relatório de verificação externa de contas, que evidencie factos constitutivos de responsabilidade financeira, pode dar lugar a um *processo de julgamento de contas*, um relatório de auditoria, que evidencie factos constitutivos de responsabilidade financeira, pode dar lugar a um *processo de julgamento de responsabilidade financeira*, mas um *processo de julgamento de responsabilidade financeira* também pode resultar de *relatórios dos órgãos de*

controlo interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

- 48.** Com relevo para a caracterização das funções do Tribunal de Contas e para a análise do recurso em apreço, sublinhe-se o teor do art.º 80.º da LOPTC, sob a epígrafe «Lei aplicável»:

“O processo no Tribunal de Contas rege-se pelo disposto na presente lei, pelo Regulamento do Tribunal e, supletivamente, pelo Código de Processo Civil.”

- 49.** Ainda no capítulo relativo ao processo no Tribunal de Contas, sublinhem-se as especificidades decorrentes do art.º 87.º da LOPTC, sob a epígrafe «Procedimentos de verificação sucessiva», que dispõe:

“1 - Os processos de elaboração do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado e dos relatórios de verificação de contas e de auditoria constam do Regulamento do Tribunal.

2 - Os procedimentos de verificação de contas e de auditoria adotados pelos serviços de apoio do Tribunal no âmbito dos processos referidos no n.º 1 constam de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação aprovados pela 2.ª Secção.

3 - O princípio do contraditório nos processos de verificação de contas e de auditoria é realizado por escrito.

4 - Nos processos de verificação de contas ou de auditoria o Tribunal pode:

- a) Ordenar a comparência dos responsáveis para prestar informações ou esclarecimentos;
- b) Realizar exames, vistorias, avaliações ou outras diligências, através do recurso a peritos com conhecimentos especializados.”

- 50.** Por força do citado art.º 80 da LOPTC, o processo no Tribunal de Contas rege-se pela LOPTC e pelo Regulamento do Tribunal de Contas e, apenas de modo supletivo, pelo Código de Processo Civil. Daí que a compreensão da estrutura e da dinâmica de um processo de auditoria do Tribunal de Contas exija uma atenção

especial às disposições específicas sobre auditoria do *Regulamento do Tribunal de Contas* (Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro)⁵.

51. O novo *Regulamento do Tribunal de Contas*⁶ contém um capítulo específico (Capítulo VIII) sobre «Normas de auditoria e gestão da qualidade», cujo art.º 21.º alude expressamente «às orientações internacionais que nesta matéria são aplicáveis aos tribunais de contas e instituições congéneres», nos seguintes termos:

“O Tribunal de Contas dispõe de um sistema de gestão da qualidade, transversal às suas várias áreas de atuação, e adequado às orientações internacionais que nesta matéria são

⁵ O *Regulamento do Tribunal de Contas* atualmente em vigor – Regulamento n.º 112/2018 – foi aprovado pelo Plenário Geral, em reunião de 24 de janeiro de 2018, publicado no Diário da República, n.º 33/2018, II Série, n.º 33, de 15 de fevereiro de 2018, e entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação. Em 24 de fevereiro de 2021, o Plenário Geral aprovou a Resolução n.º 3/2021-PG, publicada no Diário da República, Série II, n.º 48, de 10 de março, que introduziu a 1.ª alteração ao Regulamento n.º 112/2018. O art.º 156.º do Regulamento n.º 112/2018 revogou expressamente “o Regulamento Geral do Tribunal de Contas aprovado pelo Plenário Geral, na Sessão de 28 de junho de 1999, e publicado na 2.ª Série do Diário da República, n.º 162, de 14 de julho de 1999, o Regulamento da 1.ª Secção, aprovado pela Resolução n.º 5/98 - 1.ª S., de 17 de fevereiro, o Regulamento da 2.ª Secção, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, as Normas de funcionamento interno da 3.ª Secção, aprovadas pela Resolução n.º 1/98 - 3.ª S., de 4 de fevereiro, e o Regulamento das Secções Regionais dos Açores e da Madeira do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução n.º 24/2011-PG, de 14 de dezembro, bem como os atos do Tribunal incompatíveis com o presente Regulamento.”

Uma vez que o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* foi elaborado e aprovado antes da entrada em vigor do Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro, far-se-ão, sempre que necessário, referências expressas ao *Regulamento Geral do Tribunal de Contas aprovado pelo Plenário Geral, na Sessão de 28 de junho de 1999*, e publicado na 2.ª Série do Diário da República, n.º 162, de 14 de julho de 1999, com as alterações introduzidas pela Resolução n.º 1/2010-PG, de 14 de abril, publicada no DR, 2.ª Série, n.º 95, de 17 de maio, com a numeração Resolução n.º 13/2010, e ao *Regulamento da 2.ª Secção, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho*, de forma a compreender o sentido e o alcance de vários excertos do *Relatório de Auditoria* em apreço.

⁶ Todas as menções ao *Regulamento do Tribunal de Contas* de 2018 constituem apenas referências conceptuais de enquadramento da atividade do Tribunal de Contas e não *rationes decidendi* do caso *sub iudice*.

aplicáveis aos tribunais de contas e instituições congéneres, por forma a garantir a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e a manter uma elevada reputação e credibilidade institucional”⁷.

52. Com particular relevo para a caracterização das especificidades das competências de auditoria do Tribunal de Contas, sublinhe-se o teor do art.º 22.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe «Modalidades e técnicas de fiscalização sucessiva e concomitante»⁸:

“1. O Tribunal de Contas desenvolve as suas competências de fiscalização sucessiva e concomitante na Sede, e nas Secções Regionais dos Açores e da Madeira, de forma integrada e uniforme através da verificação interna e externa de contas, da realização de auditorias de qualquer natureza e de outras formas de controlo previstas na Lei e neste Regulamento e de acordo com as normas, princípios, métodos e técnicas constantes de manuais de auditoria, de verificação interna de contas e de procedimentos aprovados.

⁷ O *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, e revogado pelo novo *Regulamento do Tribunal de Contas*, dispunha no art.º 83.º, n.º 1, sob a epígrafe «Procedimentos de Auditoria»: “Em tudo o que não estiver expressamente previsto nos manuais referidos no Artigo 4.º, n.º 2, os Serviços de Apoio orientar-se-ão, sucessivamente, pelas normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions).”

Acresce que, sob a epígrafe «Modalidades e técnicas de controlo», o art.º 4.º, n.º 2, do *Regulamento da 2.ª Secção*, dispunha: “A 2.ª Secção exerce, em regra, a sua atividade de controlo e de auditoria segundo princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados.”

Ou seja, o Regulamento da 2.ª Secção, revogado pelo novo Regulamento do Tribunal de Contas, estabelecia como regra que a atividade de auditoria fosse exercida segundo princípios, métodos e técnicas geralmente aceites e constantes de manuais de auditoria e de procedimentos por ela aprovados e, supletivamente e de forma sucessiva, pelas normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI. Ora, o cumprimento destas normas, mormente das orientações internacionais aplicáveis aos tribunais de contas e instituições congéneres, já era uma forma de garantir a qualidade dos trabalhos desenvolvidos e de manter uma elevada reputação e credibilidade institucional.

⁸ Sob a mesma epígrafe, cf. o art.º 4.º, n.º 2, bem como o art.º 83.º (Procedimentos de Auditoria) do *Regulamento da 2.ª Secção*, revogado pelo novo *Regulamento do Tribunal de Contas*.

2. O Tribunal orienta-se também, designadamente, pelas:

- a) Normas de direito financeiro público nacional constante da Constituição da República Portuguesa, dos estatutos político-administrativos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, das leis de enquadramento orçamental nacionais e regionais e das finanças locais e regionais;
- b) Normas jurídicas e contabilísticas nacionais aplicáveis aos setores públicos administrativos e empresariais, associativos, fundacionais e cooperativos incluindo os relativos às entidades públicas reclassificadas;
- c) Normas de auditoria e de revisão de contas geralmente aceites, em vigor em Portugal e na União Europeia;
- d) Normas do direito europeu da estabilidade e consolidação orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas;
- e) Normas contabilísticas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, aprovadas no âmbito da União Europeia;
- f) Normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da IFAC, ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia.”

53. Evidencie-se que o *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê a *realização de auditorias de qualquer natureza*, regidas por fontes heterogéneas, nacionais, da União Europeia e internacionais, predominantemente de cariz financeiro, orçamental e contabilístico, com particular relevo para as normas da INTOSAI (*Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*), da EUROSAI (*Organização Europeia das Instituições Superiores de Auditoria*) e da IFAC (*Federação Internacional de Auditores*).

54. A natureza específica do Tribunal de Contas enquanto *entidade fiscalizadora superior* é evidenciada também pelo art.º 23.º do *Regulamento do Tribunal*, sob a epígrafe «Comissão de Normas de Auditoria»⁹, nos seguintes termos:

⁹ Sobre a criação da Comissão de Normas de Auditoria, cf. a *Resolução n.º 5/2013 - 2.ª Secção*, de 7 de novembro, bem como a *Resolução n.º 1/2014 - 2.ª Secção*, de 29 de maio, acerca da aplicação das ISSAI no Tribunal de Contas.

- “1. Funciona no Tribunal uma Comissão de Normas de Auditoria (CNA), que se organiza em grupos de trabalho especializados e pode ser assistida por um secretariado permanente, a constituir por despacho do Presidente.
2. A CNA é constituída por dois Juízes da 2.ª Secção e um Juiz da 1.ª Secção, eleitos pelos respetivos Plenários de Secção, sendo os mandatos dos membros da CNA de três anos, de acordo com um princípio de rotação que permita que, em cada ano, seja substituído o membro da CNA que complete 3 anos de mandato.
3. A coordenação dos trabalhos da CNA é assegurada pelo Juiz mais antigo que a integre.
4. Podem ter assento na CNA os Juízes das Secções Regionais, sempre que se tratem questões com incidência nas respetivas Secções.
5. É competência da CNA a elaboração das normas de auditoria, incluindo as de controlo de qualidade, dos manuais de auditoria e das normas de verificação interna de contas, bem como o acompanhamento da sua aplicação.
6. No exercício da sua competência, a CNA procede à audição das partes interessadas relativamente às propostas de normas referidas no número anterior.”

55. Por sua vez, o art.º 24.º do *Regulamento do Tribunal*, sob a epígrafe «Manuais de Auditoria, de Verificação Interna de Contas e outras normas»¹⁰, estipula:

- “1. Os manuais de auditoria são instrumentos de apoio à concreta orientação dos auditores, consultores e demais técnicos de verificação no exercício das respetivas funções de auditoria, e devem incluir:
- a) As normas de auditoria adequadas, incluindo as metodologias, as fases e os diversos tipos de procedimentos de verificação que as concretizam e executam;
 - b) A estrutura dos relatórios de auditoria, de verificação interna e externa de contas e demais demonstrações financeiras;
 - c) As normas relativas à revisão do trabalho de outros auditores pelo Tribunal;
 - d) Os princípios, as normas e as políticas de controlo da qualidade relativas aos diferentes tipos de auditoria.”

56. As diferentes fases de um processo de auditoria são pormenorizadas no *Regulamento do Tribunal de Contas*, a começar pela apreciação do *plano global*

¹⁰ Sobre a competência do Plenário da 2ª Seção para aprovar os manuais de auditoria e dos procedimentos de verificação a adotar pelos respetivos serviços de apoio, cf. o art.º 78.º, n.º 1, al. d), e o art.º 87.º, n.º 2, da LOPTC. Por seu turno, o *Regulamento da 2.ª Secção*, de 4 de junho de 1998, já contemplava a aprovação de manuais de auditoria e de procedimentos de controlo, pela 2.ª Secção, nos artigos 2.º, 4.º, n.º 2, e 83.º.

de auditoria, contemplada no art.º 48.º, sob a epígrafe «Competência das subsecções»¹¹:

“1. Sem prejuízo das funções expressamente previstas na lei, cabe às subsecções aprovar as orientações ou pronunciar-se sobre quaisquer questões relativas às atividades de controlo programadas, que o Juiz da área ou Juiz relator decidam submeter à sua apreciação.

2. Compete à Subsecção apreciar o plano global de auditoria ou de verificação externa de contas.”

57. A descrição do *iter* processual continua no art.º 50.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe «Preparação e elaboração de pareceres e relatórios»¹²:

“São processados nas respetivas áreas de responsabilidade a preparação e elaboração, incluindo a realização do contraditório: do Parecer e da Certificação sobre a Conta Geral do Estado, dos relatórios de verificação externa de contas, da revisão dos relatórios de certificação das contas e das demonstrações individuais ou consolidadas relativos aos vários níveis de consolidação das entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação final global da conta da administração central e da Segurança Social, dos relatórios de auditoria e demais atos aprovados na sequência de ações de controlo e de auditoria.”

58. A centralidade do papel do juiz titular de cada área de responsabilidade, no processo de auditoria¹³, é evidenciada no art.º 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe «Competências»¹⁴:

¹¹ Sob a mesma epígrafe, cf. o art.º 9.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

¹² Sob a mesma epígrafe, o art.º 10.º do *Regulamento da 2.ª Secção* estipulava: “A preparação e elaboração, incluindo o contraditório, do Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado, dos relatórios de auditoria e dos demais pareceres aprovados na sequência de ações de controlo e de auditoria, serão processadas nas respetivas Áreas de Responsabilidade, constituídas e organizadas nos termos do Artigo 71.º deste Regulamento.”

¹³ Sobre a centralidade do papel do juiz da área de responsabilidade, cf. o art.º 18.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

¹⁴ Sob a mesma epígrafe, cf. o art.º 12.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

“1. Ao Juiz titular de cada área de responsabilidade, no quadro das competências genéricas definidas no n.º 4 do Artigo 78.º e no n.º 4 do Artigo 87.º, ambos da LOPTC, compete em especial:

- a) Apresentar ao Plenário da Secção o projeto de programa anual de fiscalização, da respetiva área de responsabilidade bem como das alterações a introduzir-lhes;
- b) Aprovar os planos e os programas de auditoria ou de verificação externa ou interna de contas, após apreciação da Subsecção, salvo se a sua aprovação couber ao plenário da Secção;
- c) Supervisionar a revisão do trabalho de outros auditores, designadamente o subjacente à certificação legal de contas por revisores oficiais de contas ou por sociedades de revisores oficiais de contas, ou realizado por auditores externos, por auditores internos ou por órgãos do sistema de controlo interno da administração financeira do Estado;
- d) Propor ao Plenário da Secção a aprovação do plano global de auditoria e submeter o projeto de relato aos adjuntos, no prazo de 5 dias, para obter sugestões e contributos, sempre que se trate de auditoria solicitada pela Assembleia da República ou pelo Governo;
- e) Verificar o cumprimento pelos departamentos de auditoria ou de verificação de contas e respetivas unidades de apoio técnico dos princípios e das normas de controlo de qualidade nas ações de fiscalização sucessiva e concomitante;
- f) Convocar os responsáveis para prestarem declarações presencialmente perante o Juiz titular da área ou, se este o entender, na Secção ou em Subsecção, e requerer para o efeito a presença do Ministério Público;
- g) Aprovar a composição das equipas de auditoria;
- h) Presidir aos trabalhos de campo integrados na auditoria, quando o entenda necessário; [...]
- k) Emitir as orientações, instruções e diretrizes funcionais necessárias à boa execução das ações de que é relator;
- l) Determinar a realização, junto das entidades fiscalizadas ou junto de terceiros, de diligências tendentes ao apuramento da verdade material dos factos;
- m) Aprovar os relatos de auditoria, de verificação externa e de homologação interna de contas com recomendações ou de recusa de homologação, para efeitos de remessa para contraditório;
- n) Supervisionar a elaboração dos anteprojetos de relatórios de auditoria, de verificação externa e de homologação de verificação interna com recomendações ou de recusa de homologação; [...]

59. Sublinhe-se que a totalidade do *iter* processual de uma auditoria¹⁵ é acompanhada pelo juiz titular de cada área de responsabilidade, que apresenta o projeto de programa anual de fiscalização da respetiva área de responsabilidade, que aprova os planos e os programas de auditoria, que verifica o cumprimento dos princípios e das normas de controlo de qualidade nas ações de fiscalização, que convoca os responsáveis para prestarem declarações presencialmente, que aprova a composição das equipas de auditoria, que preside aos trabalhos de campo, quando o entenda necessário, que emite as orientações, instruções e diretrizes funcionais necessárias à boa execução das ações de que é relator, que determina a realização, junto das entidades fiscalizadas ou junto de terceiros, de diligências tendentes ao apuramento da verdade material dos factos, que aprova os relatos de auditoria para efeitos de remessa para contraditório e que supervisiona a elaboração dos anteprojetos de relatórios de auditoria.

¹⁵ Os pontos essenciais do *iter* processual de uma auditoria, traçado no art.º 51 do *Regulamento do Tribunal de Contas* de 2018, já estavam previstos no *Manual de Auditoria e Procedimentos*, Volume I, de 1999, aplicável por força do art.º 4.º, n.º 2, e do art.º 83.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

De forma elucidativa, a *Nota de Apresentação* do *Manual de Auditoria e Procedimentos*, de 1999, sustém que “Foram fontes inspiradoras do presente *Manual* os princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites, pelo que se tiveram em conta as normas de auditoria de organizações profissionais de auditores designadamente da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE)” e acrescenta ainda que “A natureza de instituição superior de controlo das Finanças Públicas do TC e a integração de Portugal na União Europeia recomendaram, todavia, que fossem seguidas de perto as normas de auditoria da INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*) e dada especial relevância ao *Manual de Auditoria* do Tribunal de Contas Europeu.”

A referida *Nota de Apresentação* realça também que “em resultado da cooperação internacional no âmbito da INTOSAI e do Comité de Contacto dos Presidentes, foram definidas, em 1998, as linhas diretrizes europeias relativas à aplicação das normas de auditoria da INTOSAI (*European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards*), as quais constituem princípios orientadores de auditoria no plano de cooperação entre o Tribunal de Contas Europeu e as Instituições Nacionais de Controlo Externo dos Estados-membros da União Europeia.”

60. De notar que cada Juiz titular de uma área de responsabilidade tem, sob a sua dependência funcional, um ou mais departamentos de auditoria, como decorre dos art.º 54.º e 55.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*. Com a epígrafe «Constituição e composição»¹⁶, o art.º 54.º dispõe:

“1. Cada Área de Responsabilidade compreende um ou mais Departamentos de Auditoria especializados num domínio de controlo.

2. O domínio de controlo de cada área de responsabilidade deve ser objeto de revisão na Resolução do Tribunal que aprove o Plano Trienal.”

61. Por sua vez, as funções dos departamentos de auditoria¹⁷ estão definidas no art.º 55.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, que estabelece:

“Aos Departamentos de Auditoria cabe, sob dependência funcional do Juiz competente, exercer as funções que lhes estão cometidas pelo Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas, aprovado nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de novembro.”

62. Ora, o art.º 2.º do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas*¹⁸, sob epígrafe «Departamentos de Auditoria (DA's)», determina:

“1. Cada DA é especializado num ou mais domínios de controlo e pode dispor de uma ou mais Unidades de Apoio Técnico (UAT).

¹⁶ Sob a mesma epígrafe, cf. o art.º 17.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

¹⁷ Sobre as funções dos setores de auditoria e a dependência funcional das suas chefias em relação ao juiz da área, cf. os artigos 18.º e 19.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

¹⁸ O *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas-Sede* foi aprovado pelo Despacho n.º 9675/2000, de 10 de maio, e sucessivamente alterado pelo Despacho n.º 292/2001, de 9 de janeiro, pelo Despacho n.º 3340/2001, de 16 de fevereiro, pelo Despacho n.º 284/2004, de 7 de janeiro, pelo Despacho n.º 11/2005-GP, de 9 de março, pelo Despacho n.º 47/2010-GP, de 29 de dezembro, pelo Despacho n.º 14/2020-GP, de 18 de fevereiro, e pelo Despacho n.º 10/2021-GP, de 24 de fevereiro.

2. Cada DA está afeto a uma Área de Responsabilidade, dependendo funcionalmente do Juiz da respetiva Área.

3. Os DA têm por missão assegurar o apoio técnico-operativo às atividades de fiscalização concomitante e sucessiva da 2.^a Secção no âmbito do(s) respetivo(s) domínio(s) de controlo, de acordo com as orientações do Juiz da respetiva Área de Responsabilidade, competindo-lhes, designadamente:

a) Elaborar os anteprojetos dos programas trienais e anuais de fiscalização e controlo, no âmbito do respetivo domínio de controlo, bem como assegurar a execução desses mesmos programas;

b) Proceder ao planeamento e realização das auditorias e das outras ações de controlo, bem como elaborar os respetivos relatos;

c) Proceder a todas as demais diligências ordenadas pelo Juiz da Área, nomeadamente no âmbito do contraditório;

d) Elaborar os anteprojetos de relatórios de auditoria e dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, bem como sobre a Conta da Assembleia da República;

e) Proceder à recolha e tratamento da informação relativa ao correspondente domínio de controlo, colaborando, nomeadamente, com o Serviço de Gestão de Entidades;

f) Assegurar a confidencialidade de toda a documentação até à aprovação pelo Tribunal dos relatórios de controlo e de auditoria.

4. O número dos DA, a sua afetação às Áreas de Responsabilidade dos Juízes, os respetivos domínios de controlo e Unidades de Apoio Técnico, bem como o número de auditores-chefes constam de despacho do Presidente, sob proposta do Diretor-Geral, tendo em conta as linhas gerais de organização e funcionamento definido pelo Tribunal e as Áreas de Responsabilidade dos Juízes.

5. Os DA devem ser identificados pela indicação das Áreas de Responsabilidade ou de especialização respetivas.”

63. A leitura conjugada do art.º 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* e do art.º 2.º do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas* evidencia a marca distintiva das auditorias do Tribunal de Contas, caracterizada pela centralidade do papel do juiz titular de cada área de responsabilidade, que tem na sua dependência funcional um departamento de auditoria, com o objetivo de *assegurar o apoio técnico-operativo às atividades de fiscalização*.

64. Acresce que os Departamentos de Auditoria têm chefias próprias¹⁹, tal como previsto no art.º 56.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*:

“1. Para além do disposto no Estatuto dos Serviços de Apoio, as chefias têm o dever de, sem prejuízo das competências dos Juízes relatores, dirigir, coordenar, supervisionar e rever os trabalhos de campo integrados na auditoria e os projetos de relato, de assegurar a observância das normas do sistema de controlo de qualidade, de informar o Juiz relator do andamento das várias fases do processo de auditoria e propor a realização de diligências que entenda necessárias.

2. As notas de revisão a cargo das chefias de 1.º nível (auditores chefes) e de 2.º nível (auditores coordenadores) são obrigatórias e devem ser documentadas e reduzidas a escrito.”

65. Se conjugarmos sucessivamente as disposições do art.º 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, do art.º 2.º do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas* e do art.º 56.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, observamos a natureza *sui generis* do exercício do *poder de controlo financeiro independente* pelo Tribunal de Contas, onde cada juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um ou mais departamentos de auditoria, dotados de chefias próprias, as quais, *sem prejuízo das competências dos Juízes relatores, têm o dever de dirigir, coordenar, supervisionar e rever os trabalhos de campo integrados na auditoria e os projetos de relato, de assegurar a observância das normas do sistema de controlo de qualidade, de informar o Juiz relator do andamento das várias fases do processo de auditoria e de propor a realização de diligências necessárias.*

66. Sublinhe-se que o n.º 2 do art.º 56.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* determina que “As notas de revisão a cargo das chefias de 1.º nível (auditores chefes) e de 2.º nível (auditores coordenadores) são obrigatórias e devem ser documentadas e reduzidas a escrito.”

¹⁹ Sobre o papel das chefias dos setores de auditoria, cf. o art.º 19.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

67. A referência expressa à obrigatoriedade de documentação e de redução a escrito das *notas de revisão a cargo das chefias de 1.º nível (auditores chefes) e de 2.º nível (auditores coordenadores)* é mais do que uma mera precisão de natureza operacional; representa, sobretudo, a intervenção e a responsabilização dos *auditores-chefes e dos auditores-coordenadores do corpo especial de fiscalização e controlo da Direção-Geral do Tribunal de Contas*, mormente, no que respeita à observância das normas do sistema de controlo de qualidade de auditoria.

68. Aliás, o art.º 30.º (*Princípios orientadores*), da Secção IV (*Dos serviços de apoio do Tribunal de Contas*), da LOPTC consagra expressamente:

“[...] 2 - A organização e estrutura da Direção-Geral, incluindo os serviços de apoio das secções regionais, constam de decreto-lei e devem observar os seguintes princípios e regras:

- a) Constituição de um corpo especial de fiscalização e controlo, integrando carreiras altamente qualificadas de auditor, consultor e técnico verificador, a exercer, em princípio, em regime de exclusividade;
- b) O auditor executa funções de controlo de alto nível, nomeadamente a realização de auditorias e outras ações de controlo nas diversas áreas da competência do Tribunal;
- c) O consultor executa funções de consultadoria de alto nível, nomeadamente de estudo e investigação científico-técnica para apoio ao Tribunal e às equipas de auditoria;
- d) O técnico verificador executa funções de estudo e aplicação de métodos e processos científico-técnicos, nomeadamente no âmbito da instrução de processos de fiscalização prévia e sucessiva;
- e) O estatuto remuneratório das carreiras de auditor e de consultor é equiparado ao dos juízes de direito;
- f) O estatuto remuneratório das carreiras de técnico verificador não é inferior ao praticado nos serviços de controlo e inspeção existentes na Administração Pública;
- g) Constituição de unidades de apoio técnico segundo as competências de cada secção e, dentro desta, segundo áreas especializadas;
- h) Formação inicial e permanente de todos os funcionários daquelas carreiras;
- i) Os serviços de apoio na sede são dirigidos por um diretor-geral, coadjuvado por subdiretores-gerais;

j) Em cada secção regional, os serviços de apoio são dirigidos por um subdiretor-geral; [...].”

69. Note-se que o art.º 12.º do *Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 440/99, de 2 de novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 184/2001, de 21 de junho, define as competências e a base de recrutamento dos auditores-coordenadores, nos seguintes termos:

“1 - Cada auditor-coordenador dirige as atividades de um DAT, atuando na dependência funcional do Tribunal, competindo-lhe especialmente:

a) Controlar e assegurar o cumprimento da parte respetiva dos programas de fiscalização e dos planos de atividades, bem como os resultados obtidos e a eficiência do DAT;

[...]

d) Coordenar o planeamento e a realização de auditorias e outras ações de controlo, de acordo com os objetivos e orientações definidos pelo Tribunal, incluindo, nomeadamente, a submissão dos planos à aprovação do juiz responsável, o acompanhamento e coordenação da execução dos trabalhos, a articulação das diversas equipas, o controlo da elaboração, qualidade e harmonização dos respetivos anteprojetos de relatório e, bem assim, a sua apresentação àquele juiz.

2 - Os auditores-coordenadores são recrutados de entre:

a) Auditores-chefes com, pelo menos, três anos de serviço no cargo;

b) Indivíduos vinculados à função pública, habilitados com licenciatura, que tenham exercido funções dirigentes no âmbito de serviços operativos de inspeção ou auditoria e de gestão financeira e patrimonial durante, pelo menos, três anos;

c) Auditores ou consultores do Tribunal de Contas;

d) Técnicos verificadores superiores do Tribunal de Contas e indivíduos providos nas carreiras de inspetor ou auditor da Administração Pública, todos eles habilitados com licenciatura e com, pelo menos, seis anos de serviço em funções de auditoria ou consultadoria, com classificação de Muito bom;

e) Indivíduos não vinculados à função pública, habilitados com licenciatura, que contem, pelo menos, 10 anos de serviço de reconhecido mérito em funções de auditoria em empresas do sector público ou de auditoria.”

70. Por sua vez, o art.º 13.º do *Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas* define as competências e a base de recrutamento dos auditores-chefes, nos seguintes termos:

“1 - Cada auditor-chefe, na direta dependência de um auditor-coordenador, dirige uma unidade especializada de um DAT, organizando e coordenando as respetivas atividades de acordo com os programas de fiscalização e os planos de atividades, e tendo em conta a orientação superior, competindo-lhe especialmente:

- a) Chefiar equipas de auditoria;
- b) Elaborar os planos de auditoria de acordo com os objetivos e orientações superiormente estabelecidos e submetê-los à apreciação do auditor-coordenador;
- c) Acompanhar e coordenar a execução dos trabalhos de auditoria, assegurar a elaboração dos respetivos anteprojetos de relatório e submetê-los à apreciação do auditor-coordenador.

2 - Os auditores-chefes são recrutados de entre:

- a) Indivíduos vinculados à função pública, habilitados com licenciatura, que tenham exercido funções dirigentes no âmbito de serviços operativos de inspeção ou auditoria e de gestão financeira e patrimonial;
- b) Auditores ou consultores do Tribunal de Contas;
- c) Técnicos verificadores superiores do Tribunal de Contas e indivíduos providos nas carreiras de inspetor ou auditor da Administração Pública, todos eles habilitados com licenciatura e com, pelo menos, seis anos de serviço em funções de auditoria ou consultadoria, com classificação de Muito bom;
- d) Indivíduos não vinculados à função pública, habilitados com licenciatura, que contem, pelo menos, oito anos de serviço de reconhecido mérito em funções de auditoria em empresas do sector público ou de auditoria.”

71. Os artigos 12.º e 13.º do *Estatuto dos Serviços de Apoio do Tribunal de Contas* estabelecem as competências do *corpo especial de fiscalização e controlo do Tribunal de Contas*, que devem ser exercidas com *garantias de independência e estabilidade no desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização em que estiverem*

envolvidos²⁰, tal como decorre do art.º 5.º, n.º 2, do *Regulamento do Tribunal de Contas*, que determina:

“Os auditores, consultores, técnicos verificadores superiores e demais técnicos gozam de garantias de independência e estabilidade no desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização em que estiverem envolvidos, têm direito à formação contínua e a um adequado ambiente de trabalho e exercem as suas funções de acordo com as orientações gerais emitidas pelas instâncias competentes do Tribunal.”

72. De realçar que o *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*²¹, aprovado pelo Plenário da 2ª Secção, de 29 de setembro de 2016, no subponto «5.1.1. Ética, independência e outros valores», expressa:

²⁰ Os princípios da estabilidade e da independência técnica dos auditores já estavam consagrados no art.º 5.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

²¹ O *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais* foi aprovado pelo Plenário da 2ª Secção do Tribunal de Contas, de 29 de setembro de 2016, ao abrigo do art.º 78.º, n.º 1, al. d) da Lei n.º 98/97.

A *Nota de Apresentação do Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais* esclarece: “A elaboração deste Manual teve em conta os manuais de apoio da INTOSAI para implementação das ISSAI, a ponderação cuidada dos manuais de Apoio relativos às ISC e outras entidades, e, ainda, da reconciliação do texto com as ISSAI em vigor e da necessária harmonização com a legislação, os procedimentos e a terminologia relativos à organização e ao funcionamento do Tribunal.”

E, em nota de rodapé, o texto da *Nota de Apresentação* explicita os manuais de apoio da INTOSAI para a implementação das ISSAI: “*ISSAI Implementation Handbook - Financial Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *ISSAI Implementation Handbook - Performance Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *iCAT Financial Audit 2012* do IDI/INTOSAI, *iCAT Performance Audit 2014* do IDI/INTOSAI, *iCAT Compliance Audit 2012* do IDI/INTOSAI.”

Também em nota de rodapé, o texto da *Nota de Apresentação* esclarece sobre a *ponderação cuidada dos manuais de Apoio relativos às ISC e outras entidades*: «“Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade 2012” do TCE, “Manual da Auditoria de Resultados 2015” do TCE, *Professional Standards 2015* da *Cour des Comptes*, *Financial Audit Handbook 2012* da Swedish NAO, *Achieving Audit Quality: Good Practices in Managing Quality in SAIs 2010* da EUROSAI, *Regularity Audit Manual 2012* da AFROSAI-E, *Quality Assurance in Financial Audit 2009* da ASOSAI, *Audit Manual 2008* da SAO of Hungary, “Normas de Auditoria 2011” do TCU, “Padrões de auditoria de conformidade 2009” do TCU e *A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment For Audit Quality 2014* da IFAC/IAASB».

“96. O Tribunal estabelece os valores, princípios e regras internas que devem orientar o seu corpo técnico e demais pessoal no exercício das suas funções, bem como normas profissionais, padrões éticos e comportamentos esperados a que estes se encontram vinculados.

97. Os auditores e demais pessoal do Tribunal devem exercer a sua função com independência técnica, sem prejuízo da aplicação das normas do Tribunal, com respeito pelos valores e princípios éticos e a sua conduta profissional deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias e, bem assim, recusar qualquer tipo de benefícios, vantagens ou gratificações que possam levantar dúvidas sobre a sua integridade, imparcialidade e transparência.

98. Os auditores devem estar libertos de impedimentos pessoais externos e manter-se independentes em todos os assuntos que se relacionam com a realização da auditoria, assumindo a responsabilidade para que os seus relatos e outros trabalhos possam ser imparciais e reconhecidos como tal” [cf. §§ 96, 97 e 98, p. 44].

73. O § 96 do citado *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* termina com duas remissões importantes, em nota-de-rodapé, para as ISSAI 30 e ISSAI 100:36.

74. Ora, a ISSAI 30 - *Code of Ethics [The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI]*²² dispõe:

“3. O Código destina-se a todos aqueles que trabalham na EFS ou realizam trabalhos em seu nome. Isso inclui o dirigente da EFS, os seus membros, no caso de um modelo

Apesar de o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* ter sido elaborado e aprovado antes de 29 de setembro de 2016, as menções expressas ao *Manual de Auditoria – Princípios Fundamentais* justificam-se plenamente enquanto referências conceptuais de enquadramento da atividade de auditoria do Tribunal de Contas.

Acresce que a remissão para os *manuals de apoio da INTOSAI* e para os *manuals de Apoio relativos às ISC* já estava contemplada, de forma supletiva, no art.º 83.º, n.º 1, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, em vigor aquando da elaboração e aprovação do *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia*.

²² A ISSAI 30 foi adotada em 1998, no XVI Congresso da INTOSAI, realizado em Montevideu, e revista em 2016. Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

colegiado, dirigentes e todos os servidores efetivos ou contratados para realizar negócios em nome da EFS. O Código também é aplicável àqueles que compõem a estrutura de governança de uma EFS. Todas essas pessoas, doravante referidas como pessoal da EFS, devem seguir os valores estabelecidos na sua atividade profissional e, conforme aplicável, na sua vida privada.”

75. A ISSAI 30 - *Code of Ethics – destinada a todos aqueles que trabalham nas EFS (Entidades Fiscalizadoras Superiores) ou realizam trabalhos em seu nome* – baseia-se em cinco valores fundamentais, a saber:

- “(a) Integridade – agir honestamente, confiavelmente, de boa fé e no interesse público;
- (b) Independência e objetividade – ser livre de circunstâncias ou influências que afetem ou possam ser vistas como capazes de afetar o julgamento profissional e de agir de maneira imparcial e sem viés;
- (c) Competência – adquirir e manter conhecimentos e habilidades adequados ao papel, agir de acordo com as normas aplicáveis e com o devido zelo;
- (d) Comportamento profissional – cumprir as leis, os regulamentos e as convenções aplicáveis, e evitar qualquer conduta que possa desacreditar a EFS;
- (e) Confidencialidade e transparência – proteger adequadamente a informação, equilibrando isso com a necessidade de transparência e *accountability*.”

76. Especificamente sobre a «Independência e objetividade» das Entidades Fiscalizadoras Superiores, a ISSAI 30 estabelece os seguintes «Requisitos no nível da EFS»:

- “(a) A EFS deve ser independente quanto a sua posição, mandato, relatórios e autonomia de gestão. A EFS deve ter total discricionariedade no desempenho de suas funções. Essa independência deve ser prescrita por um ordenamento constitucional, legal e regulatório apropriado e eficaz. A EFS deve adotar políticas para o seu funcionamento independente e objetivo.
- (b) A EFS deve estabelecer uma estrutura para permitir a identificação de ameaças significativas à sua independência e objetividade e a aplicação de controles para mitigá-las, bem como para fornecer orientação e direção para o seu pessoal a este respeito.
- (c) A EFS deve adotar políticas para garantir que o pessoal de auditoria, particularmente no nível sênior, não desenvolva relacionamentos com entidades auditadas que possam colocar a sua independência ou objetividade em risco.

(d) A EFS não deve prestar serviços de consultoria ou outros serviços que não sejam auditoria para uma entidade auditada, quando tais serviços incluam assumir responsabilidades de gestão.”

77. A mesma ISSAI prevê os seguintes «Requisitos no nível do pessoal da EFS»:

“(a) O pessoal da EFS deve estar livre de impedimentos a independência e a objetividade, sejam eles reais ou percebidos, que resultem de viés político, participação na gestão, autorrevisão, interesse financeiro ou outro interesse pessoal, relacionamentos indevidos com ou influência indevida de terceiros. Para este efeito, o pessoal da EFS deve:

- i. manter independência de influências políticas e ser livre de viés político;
- ii. não estar envolvido na tomada de decisões da gestão da entidade auditada;
- iii. não auditar seu próprio trabalho;
- iv. evitar auditar entidades nas quais tenha recentemente sido empregado, sem adotar salvaguardas apropriadas;
- v. evitar circunstâncias em que interesses pessoais possam afetar as decisões;
- vi. evitar circunstâncias em que as relações com a administração ou o pessoal da entidade auditada ou de outras entidades possam impactar a tomada de decisão;
- vii. recusar presentes, gratuidades ou tratamento preferencial que possam prejudicar a independência ou a objetividade.

(b) O pessoal da EFS deve identificar possíveis ameaças e situações nas quais a sua independência ou objetividade possam ser prejudicadas.

(c) O pessoal da EFS deve informar à administração sobre quaisquer relações relevantes pré-existent e situações que possam apresentar uma ameaça à independência ou objetividade.”

78. Por seu turno, a ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing*²³ – estabelece os seguintes objetivos para as auditorias do setor público:

“17. O ambiente da auditoria do setor público é aquele no qual governos e outras entidades do setor público são responsáveis pelo uso de recursos provenientes de tributação e outras fontes, para a prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Essas entidades devem prestar contas de sua gestão e desempenho, assim como do uso dos recursos, tanto para aqueles que proveem os recursos como para aqueles

²³ A ISSAI 100 foi aprovada em 2013. Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

que dependem dos serviços prestados com a utilização de tais recursos, incluindo os cidadãos. A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

19. As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho. A “ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*” contém orientações a esse respeito.

20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:

- fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
- aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

21. Em geral, as auditorias do setor público podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis.”

79. Os §§ 36 a 43 da ISSAI 100 estabelecem os *princípios gerais* das auditorias públicas, nos seguintes termos:

“Ética e independência

36. Os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes.

Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento por cada auditor. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e assim sejam vistos pelos usuários previstos.

Os auditores podem encontrar orientação sobre independência profissional na “ISSAI 10 – Declaração do México sobre a Independência das EFS”. Orientações sobre os princípios éticos fundamentais de integridade, objetividade, competência pessoal, devido zelo, confidencialidade e comportamento profissional são definidos na “ISSAI 30 – Código de Ética”.

Julgamento, devido zelo e ceticismo profissionais

37. Os auditores devem manter comportamento profissional apropriado, aplicando ceticismo profissional e julgamento profissional e exercendo o devido zelo ao longo de toda a auditoria.

A atitude do auditor deve ser caracterizada pelo ceticismo profissional e pelo julgamento profissional, que devem ser aplicados quando tomam decisões sobre o curso de ação apropriado. Os auditores devem exercer o devido zelo para assegurar que seu comportamento profissional seja apropriado.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia se evidência obtida ao longo da auditoria é suficiente e apropriada. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho.

Controle de qualidade

38. Os auditores devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade.

As políticas e os procedimentos de controle de qualidade de uma EFS devem estar em conformidade com normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente

elevado. Os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos. Os auditores podem encontrar orientação adicional na “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”.

Gestão de equipes de auditoria e habilidades

39. Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias.

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento do pessoal, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes para a auditoria. Os auditores devem manter sua competência profissional por meio de desenvolvimento profissional contínuo.

Quando for relevante ou necessário e alinhado com o mandato da EFS e com a legislação aplicável, o auditor pode usar o trabalho de auditores internos, de outros auditores ou de especialistas. Os procedimentos do auditor devem fornecer uma base suficiente para usar o trabalho de outros e, em todos os casos, ele deve obter evidência da competência e independência dos outros auditores ou especialistas e da qualidade do trabalho que realizaram. De qualquer maneira, a EFS é a única responsável por qualquer opinião ou relatório de auditoria que possa ser produzido sobre o objeto e essa responsabilidade não é reduzida pelo uso do trabalho realizado por outras partes.

Os objetivos da auditoria interna são diferentes daqueles da auditoria externa. Não obstante, tanto a auditoria interna quanto a externa promovem boa governança ao contribuírem para a transparência e *accountability* pelo uso de recursos públicos, assim como para a economia, eficiência e efetividade na administração pública. Isso oferece oportunidades para a coordenação e a cooperação, assim como para a possibilidade de eliminar a duplicação de esforços.

Algumas EFS utilizam o trabalho de outros auditores em nível estadual, provincial, regional, distrital ou local, ou de firmas de auditoria que tenham concluído trabalhos de auditoria relacionados ao objetivo da auditoria. Devem

ser tomadas medidas para assegurar que qualquer um desses trabalhos tenha sido realizado em conformidade com as normas de auditoria do setor público.

As auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas que não estão disponíveis dentro da EFS. Em tais casos, especialistas podem ser usados para fornecer conhecimento, para realizar tarefas específicas ou para outros propósitos.

Risco de auditoria

40. Os auditores devem gerenciar os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado nas circunstâncias da auditoria.

O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. O auditor executa procedimentos para reduzir ou administrar o risco de chegar conclusões inapropriadas, reconhecendo que as limitações inerentes a todas as auditorias significam que uma auditoria nunca pode fornecer absoluta certeza da condição objeto.

Quando o objetivo é fornecer asseguração razoável, o auditor deve reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, dadas as circunstâncias da auditoria. A auditoria pode também visar fornecer asseguração limitada, caso em que o risco aceitável de não conformidade com critérios é maior do que em uma auditoria de asseguração razoável. A auditoria de asseguração limitada fornece um nível de asseguração que, no julgamento profissional do auditor, será significativo para os usuários previstos.

Materialidade

41. Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria.

A materialidade é relevante em todas as auditorias. Uma questão pode ser julgada materialmente relevante se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor acerca das necessidades dos usuários. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens, tomados em conjunto. A materialidade é muitas vezes considerada em termos de valor, mas também tem aspectos quantitativos, bem como qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode, também, ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

As considerações sobre materialidade afetam as decisões relativas à natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, e a avaliação dos resultados da auditoria. Essas considerações podem incluir preocupações das partes

interessadas, interesse público, exigências regulatórias e consequências para a sociedade.

Documentação

42. Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respetivas conclusões.

Comunicação

43. Os auditores devem estabelecer uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria.

É essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma relação de trabalho construtiva. A comunicação deve incluir a obtenção de informação relevante para a auditoria e a disponibilização oportuna de observações e achados de auditoria à administração e aos responsáveis pela governança durante o trabalho. O auditor também pode ter a responsabilidade de comunicar fatos relacionados à auditoria a outras partes interessadas, tais como órgãos legislativos e de controle.”

80. A longa transcrição dos *Princípios Gerais de Auditoria* do Setor Público consagrados na ISSAI 100 evidencia que “a auditoria é um processo cumulativo e iterativo” [na expressão do § 34 da ISSAI 100], ou seja, um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

81. A compreensão da auditoria como um «processo iterativo» é sublinhada e desenvolvida pelo *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*²⁴ e pelo *Manual da Auditoria de Resultados*²⁵, ambos do Tribunal de Contas Europeu.

82. O *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade* do Tribunal de Contas Europeu sublinha, na pág. 22:

“As auditorias financeiras e de conformidade do Tribunal consistem num processo de recolha, atualização e análise de informações provenientes de diferentes fontes, com o objetivo final de adotar decisões, retirar conclusões e, quando necessário, emitir uma opinião de auditoria, com base num juízo profissional adequado. Embora as fases de planeamento, exame e elaboração de relatórios sejam apresentadas de forma sequencial no presente manual, todo o processo é iterativo [...]. Consequentemente, o auditor pode realizar em simultâneo alguns dos procedimentos ou, em qualquer fase do processo, voltar atrás e reconsiderar uma etapa anterior com base em novas informações.”

²⁴ Cf. *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*, editado pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE), em 2012.

²⁵ Cf. *Manual da Auditoria de Resultados*, editado pela Direção do Comité do Controlo da Qualidade da Auditoria (DQC), do Tribunal de Contas Europeu (TCE), em setembro de 2017. Apesar de o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* ter sido elaborado e aprovado antes de setembro de 2017, as menções expressas ao *Manual da Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas Europeu, justificam-se plenamente enquanto referências conceptuais de enquadramento da atividade de auditoria do Tribunal de Contas de Portugal.

Acresce que sobre os «Objetivos e Conteúdo do Manual da Auditoria de Resultados», o *Manual da Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas Europeu, explicita: “No desempenho dos deveres e das responsabilidades que lhe foram conferidos no âmbito do seu mandato pelo Tratado e pelo Regulamento Financeiro, o Tribunal de Contas Europeu efetua as suas auditorias em conformidade com as normas internacionais de auditoria e os códigos deontológicos da INTOSAI, na medida em que se apliquem ao contexto da União Europeia.”

E, como já sublinhado, a remissão para as *normas internacionais de auditoria e os códigos deontológicos da INTOSAI* já estava contemplada, de forma supletiva, no art.º 83.º, n.º 1, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, em vigor aquando da elaboração e aprovação do *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia*.

83. O mesmo *Manual*, a propósito da «importância e natureza do planeamento», precisa, na pág. 29, a noção de «processo iterativo», nos seguintes moldes:

“A natureza e a extensão das atividades de planeamento variam consoante a dimensão e a complexidade do assunto auditado e da experiência prévia do auditor em relação à entidade auditada. Embora se concentre na respetiva fase, o planeamento de uma auditoria não ocorre apenas nesta etapa, sendo antes um processo contínuo e iterativo. Trata-se de uma atividade desenvolvida ao longo da auditoria, para dar resposta a novas circunstâncias, como alterações imprevistas nas operações ou sistemas da entidade auditada, ou ainda resultados inesperados que surjam durante a fase de exame da auditoria.

É preciso reconhecer que uma auditoria financeira ou de conformidade não consiste na realização mecânica de uma série de etapas. Em especial, durante a fase de planeamento, bem como durante a realização da auditoria e a elaboração dos relatórios correspondentes, deve ser aplicado o juízo profissional e o espírito crítico. Os auditores devem igualmente ter em conta os conhecimentos obtidos através de auditorias de resultados pertinentes para o domínio em questão.”

84. Também o *Manual da Auditoria de Resultados* do Tribunal de Contas Europeu, a propósito do «Processo de recolha de dados», realça a importância do «processo decisório iterativo», na pág. 67:

“A obtenção de provas segue um processo decisório iterativo, em que os auditores recolhem dados, examinam a sua exaustividade e adequação, procedem à sua análise e decidem se são necessárias provas suplementares.

Existe uma multiplicidade de métodos de recolha de dados [...], que vai dos métodos que permitem dar uma visão global de uma situação ou população (por exemplo, inquéritos) até à análise minuciosa de um pequeno número de elementos (por exemplo, estudos de casos), passando por outros métodos como entrevistas, exames documentais ou estudo de grupos-alvo. Os métodos a utilizar numa dada auditoria de resultados dependerão do tema da auditoria, das questões abordadas e ainda dos recursos e do tempo disponíveis.”

85. Sublinhe-se que o «processo decisório iterativo», executado por auditores qualificados e independentes, segundo normas profissionais e deontológicas, conforme métodos e técnicas consagrados em manuais de procedimentos, deve traduzir uma atitude de *ceticismo profissional* (ISSAI 100.37) e atender à *materialidade durante todo o processo de auditoria* (ISSAI 100:41).

86. Nesta linha, o *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, do Tribunal de Contas²⁶, atribui particular relevo à questão do *ceticismo profissional*.

87. A propósito do *ceticismo profissional*, o *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* estabelece, na pág. 57:

“169. O juízo profissional tem subjacente a aplicação pelos auditores dos conhecimentos e competências que obtiveram através de formação e de experiência profissional apropriadas, a fim de que sejam tomadas decisões adequadas ao longo do desenvolvimento da auditoria.

[...]

171. O ceticismo profissional pressupõe que os auditores devem adotar permanentemente uma atitude crítica e interrogativa, analisando as questões sobre diferentes perspetivas, com uma atitude aberta e objetiva sobre a informação recolhida enquanto evidência de auditoria suficiente e apropriada.”

88. E o *Glossário* do mesmo *Manual* define «*ceticismo profissional*» nos seguintes termos:

“Atitude crítica e interrogativa dos auditores na procura e avaliação da suficiência e adequação das evidências de auditoria, tendo em vista a análise das questões de auditoria sobre diferentes perspetivas. A atitude de permanente objetividade e aberta a todos os pontos de vista e argumentos contribui para a minimização de erros de interpretação ou preconceitos cognitivos.”

89. Destarte, as noções de «processo iterativo» e de «ceticismo profissional» são necessárias para a compreensão de um «juízo de auditoria», elaborado por profissionais, qualificados e independentes, que conjugam habilitações académicas e competências técnicas com uma atitude *crítica, interrogativa, aberta e objetiva* sobre a avaliação das evidências recolhidas.

²⁶ Cf., *supra*, nota 21.

90. Depois da incursão por vários *Regulamentos e Manuais de Procedimentos* sobre o papel dos auditores, regressamos ao *Regulamento do Tribunal de Contas*²⁷ para caracterizar a dependência funcional de cada departamento de auditoria em relação ao juiz titular de uma área de responsabilidade.

91. O artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*²⁸, a propósito dos *procedimentos específicos aplicáveis aos relatórios de auditoria*²⁹ determina:

“Relato de auditoria, anteprojeto de relatório e relatório de auditoria

1. Os resultados do trabalho dos auditores, trate-se da verificação externa de contas, a que se refere o artigo 54.º da LOPTC, ou de qualquer outra ação de controlo ou de auditoria, devem consubstanciar-se num relato de auditoria.
2. O relato da auditoria deve ser acompanhado, sendo caso disso, do anexo relativo às eventuais infrações financeiras, tendo em vista o eventual início do procedimento específico de apuramento de responsabilidades financeiras, a que se refere o artigo 129.º do presente Regulamento.
3. Antes de ser remetido para contraditório, e com a antecedência de 5 dias úteis, o relato é enviado aos adjuntos para, querendo, se pronunciarem.
4. À luz da análise das respostas dos auditados, devem os auditores, sob a orientação da chefia da unidade técnica e a supervisão da chefia do departamento de auditoria, preparar o anteprojeto de relatório de auditoria.
5. Compete ao Juiz da Área ou ao Juiz Relator fixar o texto dos projetos de relatório a apresentar ao Tribunal.

²⁷ Cf., *supra*, nota 6.

²⁸ Cf., em especial, os artigos 59.º (Relato de auditoria), 60.º (Análise das respostas) e 61.º (Anteprojeto de relatório) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

²⁹ Sobre os procedimentos específicos aplicáveis aos relatórios de auditoria, consagrados no *Regulamento da 2.ª Secção*, revogado pelo novo *Regulamento do Tribunal de Contas*, cf. a Subsecção III (Relatórios de Auditoria), da Secção IV (Procedimentos Especiais), do Capítulo IV (Dos procedimentos), mormente os artigos 59.º (Relato de auditoria), 60.º (Análise das respostas), 61.º (Anteprojeto de relatório), 62.º (Projeto de relatório), 63.º (Relatório de auditoria), 64.º (Distribuição dos projetos de relatórios), 65.º (Consultas), 66.º (Apresentação dos relatórios na sessão), 67.º (Votação), 68.º (Adiamento da deliberação), 69.º (Notificação e remessa ao Ministério Público) e 70.º (Esclarecimento ou retificação de erros materiais dos relatórios).

6. Os relatórios de verificação externa, interna ou de auditoria financeira de contas ou demonstrações financeiras, nos termos da LOPTC, ainda que acompanhadas de certificação legal feita por revisores oficiais de contas ou auditores externos, têm em vista a formulação de um juízo sobre as mesmas.
7. O juízo formulado pelo Tribunal de Contas sobre as contas e as demonstrações financeiras referido no número anterior inclui o exame da qualidade e da suficiência da auditoria financeira subjacente à certificação legal das contas públicas das entidades que a lei mandar submeter-lhe.
8. O disposto nos números anteriores aplica-se, com as devidas adaptações, aos relatos e aos anteprojetos de relatórios e aos relatórios de auditoria a elaborar e aprovar nas Secções Regionais.”

92. Continuando o trâmite do procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria, o art.º 122.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*³⁰ precisa:

“Dos projetos de relatórios

1. Fixado o texto do projeto de Relatório pelo Juiz Relator, é dada vista ao Ministério Público, para emissão de parecer, no prazo de 5 dias úteis.
2. Antes de solicitar o agendamento e com a antecedência mínima de 5 dias úteis em relação ao dia da sessão prevista para a sua apreciação, deve o Juiz relator ordenar a distribuição, pelo Presidente e por todos os Juízes que devam intervir, dos projetos de relatório e dos anexos que considere necessários ao esclarecimento de decisão.
3. Se o Presidente ou o Relator já se tiverem pronunciado no sentido do alargamento da discussão, deve ser feita menção dessa circunstância no despacho que ordenar a distribuição.
4. Nos casos referidos no n.º 3, a sessão realiza-se, em princípio, decorridos que sejam 10 dias úteis após o despacho que decidiu o alargamento da discussão.”

93. Garantindo a intervenção dos juízes-adjuntos e assegurando a colegialidade das decisões, o art.º 123.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*³¹ determina:

“Consultas

³⁰ Cf., em especial, os artigos 62.º (Projeto de relatório), 64.º (Distribuição dos projetos de relatórios) e 69.º (Notificação e remessa ao Ministério Público) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

³¹ Cf., em especial, o art.º 65º (Consultas) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

Durante os prazos referidos no artigo anterior, os Juízes intervenientes podem consultar todos os documentos de trabalho e anexos que serviram de suporte ao projeto de relatório, bem como sugerir, oralmente ou por escrito, o que tiverem por necessário à formação da deliberação a tomar.”

94. Ainda no que diz respeito ao procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria, o art.º 124.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*³² estabelece:

“Votação

Finda a apresentação e discussão do projeto de relatório procede-se à votação pela ordem de precedências.”

95. Note-se que o art.º 125.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê a possibilidade de adiamento da deliberação³³, o que reitera o papel dos juízes-adjuntos no processo de decisão:

“Adiamento da deliberação

1. Quando a decisão de alargamento da discussão seja tomada pelo Presidente ou pelo Juiz Relator, em sessão, ou quando não haja unanimidade na Subsecção, a deliberação é adiada pelo tempo necessário à distribuição da documentação pertinente.
2. No caso de todos os Juízes que devam intervir se declararem preparados para discutir e votar o projeto de relatório, a sua apreciação pode prosseguir, sem prejuízo de, a todo o momento, qualquer Juiz poder requerer o adiamento, pelo tempo previsto no número anterior.
3. As declarações de voto seguem-se às assinaturas dos relatórios e deles são consideradas parte integrante.”

96. Ainda no que respeita ao procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria, o art.º 126.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*³⁴ acrescenta:

³² Cf., em especial, os artigos 66.º (Apresentação dos relatórios na sessão) e 67º (Votação) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

³³ Cf., em especial, o art.º 68º (Adiamento da deliberação) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

³⁴ Cf., em especial, o art.º 63º (Relatório de Auditoria) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

“Relatório de auditoria

1. O texto dos relatórios de auditoria é fixado pelo Tribunal, em Subsecção, ou em Plenário das 1.^a ou 2.^a Secções ou, ainda, em sessões das Secções Regionais.
2. Quando haja lugar a aprovação do relatório em subsecção, os Juízes-adjuntos são aqueles que tiveram a primeira intervenção no processo.”

97. Por último, relativamente ao procedimento aplicável aos relatórios de auditoria, o art.º 127.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*³⁵ admite:

“Esclarecimento ou retificação de erros dos relatórios

1. Se os relatórios de auditoria aprovados contiveram erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexatidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, bem como alguma obscuridade ou ambiguidade, qualquer titular de interesse direto e legítimo que tenha sido visado ou referenciado no relatório de auditoria pode reclamar com vista à sua retificação.
2. A reclamação é dirigida ao Juiz Relator e, após a audiência dos interessados que eventualmente possam vir a ser prejudicados com a sua procedência, segue os trâmites previstos nesta Secção, na parte aplicável.”

98. O procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria evidencia, de novo, a natureza *sui generis* do controlo financeiro independente exercido pelo Tribunal de Contas, onde o juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um departamento de auditoria, dotado de chefias próprias e composto por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.

99. Após um «processo cumulativo e iterativo», conforme métodos e técnicas previstos em manuais de procedimentos e consagrados em regulamentos, os auditores formulam um juízo profissional de auditoria, consubstanciado num relato de auditoria.

³⁵ Cf., em especial, o art.º 70º (Esclarecimento ou retificação de erros materiais dos relatórios) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

- 100.** Antes de ser remetido para contraditório, os juízes adjuntos podem pronunciar-se sobre o relato de auditoria, o que enfatiza a natureza *sui generis* do exercício do controle financeiro independente pelo Tribunal de Contas.
- 101.** Após o contraditório, os auditores preparam o anteprojeto de relatório de auditoria, sob a orientação do auditor-chefe e a supervisão do auditor-coordenador do respectivo departamento de auditoria.
- 102.** Compete ao juiz da área fixar o texto do projeto de relatório de auditoria a apresentar à subseção ou ao plenário.
- 103.** Fixado o texto pelo juiz relator, é dada vista do projeto de relatório ao Ministério Público para emissão de parecer.
- 104.** E, antes de solicitar o agendamento, o juiz ordena a distribuição do projeto de relatório e dos anexos que considere necessários pelo presidente e pelos juízes-adjuntos.
- 105.** Na data agendada, o projeto de relatório é apresentado, discutido e votado pelos juízes intervenientes, por ordem de precedência, em subseção ou em plenário, fixando-se, finalmente, o texto do relatório de auditoria.
- 106.** A sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – com a participação de auditores profissionais, de magistrados judiciais e do ministério público, bem como dos responsáveis pelas entidades auditadas, em sede de contraditório, reitera a natureza *sui generis* do exercício do poder de controle financeiro independente pelo Tribunal de Contas.

- 107.** Sublinhe-se que o modelo de controlo financeiro independente, adotado em Portugal, conjuga a natureza de uma entidade fiscalizadora superior com a essência de um tribunal superior.
- 108.** Enquanto entidade fiscalizadora superior, o Tribunal de Contas é membro de diversas organizações internacionais de controlo financeiro, mormente:
- Membro fundador da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores [*International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI)];
 - Membro fundador da Organização das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (OISC/CPLP);
 - Membro fundador da Organização Europeia das Instituições Superiores de Auditoria [*European Organization of Supreme Audit Institutions* (EUROSAI)];
 - Membro associado da Organização Europeia das Instituições Regionais de Controlo Financeiro [*European Organization of Regional Audit Institutions* (EURORAI)];
 - Membro aderente da Organização Latino-Americana e do Caribe das Entidades Fiscalizadoras Superiores [*Organización Latinoamericana y Del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores* (OLACEFS)];
 - Membro da Sociedade Europeia de Avaliação [*European Evaluation Society* (EES)].
- 109.** Acresce que, desde a adesão às Comunidades Europeias, o Tribunal de Contas de Portugal coopera com o Tribunal de Contas Europeu e com instituições homólogas dos restantes Estados-membros.
- 110.** A referência às organizações internacionais de controlo financeiro e ao Tribunal de Contas Europeu não visa apenas recordar a dimensão da cooperação internacional do Tribunal de Contas (art.º 11.º da LOPTC), mas sobretudo sublinhar que o Tribunal de Contas também se *orienta por normas de auditoria*

*aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), da EUROSAI (European Organization of Supreme Audit Institutions) e da IFAC (International Federation of Accountants), ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia (art.º 22.º, n.º 2, al. f), do Regulamento do Tribunal de Contas)*³⁶.

- 111.** Aliás, como já sublinhado, conforme o citado art.º 22.º, n.º 2, o *Tribunal de Contas desenvolve as suas competências de fiscalização sucessiva e concomitante [...] de forma integrada e uniforme através da verificação interna e externa de contas, da realização de auditorias de qualquer natureza e de outras formas de controlo previstas na Lei e no Regulamento e de acordo com as*

³⁶ O novo Regulamento do Tribunal de Contas remete, no art.º 22.º, n.º 2, alíneas c) e f), para as “Normas de auditoria e de revisão de contas geralmente aceites, em vigor em Portugal e na União Europeia” e para as “Normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da IFAC, ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia”, enquanto o Regulamento da 2.ª Secção, no art.º 83.º, n.º 1, estabelecia que “Em tudo o que não estiver expressamente previsto nos manuais referidos no Artigo 4.º, n.º 2, os Serviços de Apoio orientar-se-ão, sucessivamente, pelas normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI.”

De notar que as remissões do art.º 22.º do novo Regulamento já estavam compreendidas no art.º 83 do Regulamento da 2.ª Secção. Com efeito, mantêm-se as referências expressas às *normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites* e às *normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI* e explicitam-se as referências às *normas de auditoria aprovadas no âmbito da EUROSAI e da IFAC ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia*. Acresce que: a EUROSAI é um dos grupos de trabalho regionais da INTOSAI; a IFAC “... serves the public interest by: contributing to and supporting high-quality international standards, helping to build and encouraging strong professional accountancy organizations, accounting firms, and high-quality practices by professional accountants” [cf. art.º 4.º, n.º 2, da *Constitution of the International Federation of Accountants*]; e o Comité de Contato dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia tem por missão “fomentar o diálogo e a cooperação em auditoria e atividades conexas; estabelecer e promover posições comuns sobre questões emergentes em matéria de auditoria e de prestação de contas; apoiar as ISC que pertencem ao Comité de Contacto, bem como as ISC dos países abrangidos pela política de alargamento da UE” [cf. *Declaração de missão do Comité de Contacto*].

normas, princípios, métodos e técnicas constantes de manuais de auditoria, de verificação interna de contas e de procedimentos.

E o n.º 2 do mesmo artigo acrescenta expressamente que o Tribunal também se orienta por: *a) normas de direito financeiro consagradas na CRP, nos Estatutos Político-administrativos das Regiões Autónomas, na Lei de Enquadramento Orçamental, na Lei das Finanças Regionais e na Lei das Finanças Locais; b) normas jurídicas e contabilísticas nacionais; c) normas de auditoria e de revisão de contas geralmente aceites, em vigor em Portugal e na União Europeia; d) normas do direito europeu da estabilidade e consolidação orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas; e) normas contabilísticas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais; f) Normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da IFAC, ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia.*

112. Enquanto tribunal superior, o Tribunal de Contas (art.º 214.º da CRP) partilha com os demais tribunais os *princípios gerais* previstos no Capítulo I do Título V da CRP e os seus juízes “têm honras, direitos, categoria, tratamento, remunerações e demais prerrogativas iguais aos dos juízes do Supremo Tribunal de Justiça, aplicando-se-lhes, em tudo quanto não for incompatível com a natureza do Tribunal, o disposto no Estatuto dos Magistrados Judiciais” (art.º 24.º da LOPTC).

113. Acresce que a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, a cargo da 1.ª e da 2.ª Secções (fiscalização concomitante e fiscalização sucessiva) coabita com a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, a cargo da 3.ª Secção do mesmo Tribunal.

114. Mas, por um lado, a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* só releva para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, quando forem evidenciados factos constitutivos de

responsabilidade financeira. Por outro lado, o exercício da *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* não depende apenas dos factos constitutivos de responsabilidade financeira evidenciados pela *fiscalização independente* do Tribunal de Contas, mas também das ações de órgãos de controlo interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

115. Sublinhe-se que um juízo de auditoria não se confunde com um julgamento de responsabilidade financeira. São materialmente diferentes e obedecem a tramites processuais distintos.

116. A LOPTC dedica o Capítulo VII ao «processo no Tribunal de Contas», cuja análise releva para a apreciação do recurso em apreço, sobretudo pelo confronto entre a Secção III (Fiscalização sucessiva) e a Secção IV (Do processo jurisdicional).

117. A Secção III (Fiscalização sucessiva) circunscreve-se a dois artigos, a saber:

“Artigo 87.º

Procedimentos de verificação sucessiva

1. Os processos de elaboração do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado e dos relatórios de verificação de contas e de auditoria constam do Regulamento do Tribunal.
2. Os procedimentos de verificação de contas e de auditoria adotados pelos serviços de apoio do Tribunal no âmbito dos processos referidos no n.º 1 constam de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação aprovados pela 2.ª Secção.
3. O princípio do contraditório nos processos de verificação de contas e de auditoria é realizado por escrito.
4. Nos processos de verificação de contas ou de auditoria o Tribunal pode:
 - a) Ordenar a comparência dos responsáveis para prestar informações ou esclarecimentos;
 - b) Realizar exames, vistorias, avaliações ou outras diligências, através do recurso a peritos com conhecimentos especializados.

Artigo 88.º

Plenário da 2.ª Secção

Às deliberações do plenário da 2.ª Secção aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 86.º.”

118. Por força da remissão do art.º 88.º, refira-se, também, o teor do art.º 86.º (Plenário da 1.ª Secção), que se aplica, *com as necessárias adaptações*, às deliberações do plenário da 2.ª Secção:

“1. As deliberações do plenário da 1.ª Secção são tomadas à pluralidade dos votos dos membros da subsecção ou da secção, conforme os casos.

2. A fim de assegurar a unidade de aplicação do direito, quando a importância jurídica da questão, a sua novidade, as divergências suscitadas ou outras razões ponderosas o justifiquem, o Presidente pode alargar a discussão e votação da deliberação aos restantes juízes.”

119. Em contraste com a concisão da Secção III (Fiscalização sucessiva), a Secção IV (Do processo jurisdicional) espalha-se por dez artigos processuais, a saber: art.º 89.º (Competência para requerer julgamento); art.º 90.º (Requisitos do requerimento); art.º 91.º (Finalidade, prazo e formalismo da citação); art.º 92.º (Requisitos da contestação); art.º 93.º (Audiência de discussão e julgamento); art.º 93.º-A (Poderes do juiz e disciplina da audiência); art.º 93.º-B (Publicidade e continuidade da audiência); art.º 93.º-C (Ordem de atos a praticar na audiência); art.º 94.º (Sentença); art.º 95.º (Pagamento em prestações).

120. Saliente-se que o primeiro artigo da secção sobre o *processo jurisdicional*, do capítulo acerca *do processo no Tribunal de Contas*, estabelece a *competência para requerer julgamento*, nos seguintes termos:

“Artigo 89.º

Competência para requerer julgamento

1. O julgamento dos processos a que alude o artigo 58.º, com base nos relatórios a que se refere o artigo 57.º, independentemente das qualificações jurídicas dos factos constantes dos respetivos relatórios, pode ser requerido:

- a) Pelo Ministério Público;
- b) Por órgãos de direção, superintendência ou tutela sobre os visados, relativamente aos relatórios das ações de controlo do Tribunal;

c) Pelos órgãos de controlo interno responsáveis pelos relatórios referidos na alínea *b)* do n.º 2 do artigo 12.º.

2. O direito de ação previsto nas alíneas *b)* e *c)* do número anterior tem carácter subsidiário, podendo ser exercido no prazo de 30 dias a contar da publicação do despacho do Ministério Público que declare não requerer procedimento jurisdicional.

3. As entidades referidas nas alíneas b) e c) do n.º 1 podem fazer-se representar por licenciados em Direito com funções de apoio jurídico.”^{37 38 39}

³⁷ O art.º 89.º, n.º 1, remete para o art.º 58.º (Das espécies processuais), inserido no Capítulo V (Da efetivação de responsabilidades financeiras) da LOPTC, que define:

“Artigo 58.º

Das espécies processuais

1. A efetivação de responsabilidades financeiras tem lugar mediante processos de julgamento de contas e de responsabilidades financeiras.
2. O processo de julgamento de contas visa efetivar as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas, com homologação, se for caso disso, da demonstração numérica referida no n.º 2 do artigo 53.º.
3. O processo de julgamento de responsabilidade financeira visa efetivar as responsabilidades financeiras emergentes de factos evidenciados em relatórios das ações de controlo do Tribunal elaborados fora do processo de verificação externa de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno.
4. A aplicação de multas a que se refere o artigo 66.º tem lugar nos processos das 1.ª e 2.ª Secções a que os factos respeitem ou, sendo caso disso, em processo autónomo.”

³⁸ O art.º 89.º, n.º 1, também remete para o art.º 57.º (Relatórios), inserido no mesmo Capítulo V (Da efetivação de responsabilidade financeiras) da LOPTC, que estabelece:

“Artigo 57.º

Relatórios

1. Sempre que os relatórios das ações de controlo do Tribunal, bem como os relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os respetivos processos são remetidos ao Ministério Público, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 5.º e no artigo 89.º.
2. Os relatórios das ações dos órgãos de controlo interno não carecem de aprovação da 1.ª ou da 2.ª Secção do Tribunal para efeitos de efetivação de responsabilidades pela 3.ª Secção, sendo remetidos ao Ministério Público por despacho do juiz competente.
3. Quando o Ministério Público declare não requerer procedimento jurisdicional, devolve o respetivo processo à entidade remetente.
4. O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável às auditorias realizadas no âmbito da preparação do relatório e parecer da Conta Geral do Estado e das contas das regiões autónomas.
5. Para efetivação de responsabilidades pelas infrações a que se refere o n.º 1 do artigo 66.º, podem também servir de base à instauração do processo respetivo outros relatórios e informações elaborados pelos serviços de apoio do Tribunal, mediante requerimento do diretor-geral dirigido à secção competente.”

121. A leitura conjugada dos artigos 89.º, 58.º, 57.º e 12.º da LOPTC permite traçar o *iter* conducente ao requerimento de julgamento dos processos de efetivação de responsabilidades financeiras, assinalando os passos essenciais:

- Sempre que os relatórios das ações de controlo do Tribunal, bem como os relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, os respetivos processos são remetidos ao Ministério Público (*art.º 57.º, n.º 1, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do art.º 5.º e no art.º 89.º*);

³⁹ Por último, o art.º 89.º, n.º 1, al. c), alude aos órgãos de controlo interno, referidos na alínea b), do n.º 2, do artigo 12.º. Ora, este artigo determina:

“Artigo 12.º

Colaboração dos órgãos de controlo interno

1. Os serviços de controlo interno, nomeadamente as inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública, bem como das entidades que integram o setor público empresarial, estão ainda sujeitos a um especial dever de colaboração com o Tribunal de Contas.
2. O dever de colaboração com o Tribunal referido no número anterior compreende:
 - a) A comunicação ao Tribunal dos seus programas anuais e plurianuais de atividades e respetivos relatórios de atividades;
 - b) O envio dos relatórios das suas ações, por decisão do ministro ou do órgão competente para os apreciar, sempre que contenham matéria de interesse para a ação do Tribunal, concretizando as situações geradoras de eventuais responsabilidades com indicação documentada dos factos, do período a que respeitam, da identificação completa dos responsáveis, das normas violadas, dos montantes envolvidos e do exercício do contraditório institucional e pessoal, nos termos previstos no artigo 13.º;
 - c) A realização de ações, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objetivos por este fixados.
3. A decisão a que se refere a alínea b) do número anterior pode estabelecer orientação dirigida ao órgão de controlo interno responsável pelo relatório em questão quanto a eventual procedimento jurisdicional, a instaurar ao abrigo da alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º.
4. O Presidente do Tribunal de Contas pode reunir com os inspetores-gerais e auditores da Administração Pública para promover o intercâmbio de informações quanto aos respetivos programas anuais e plurianuais de atividades e a harmonização de critérios do controlo externo e interno.”

- A efetivação de responsabilidades financeiras tem lugar mediante processos de julgamento de contas e de responsabilidades financeiras (*art.º 58.º, n.º 1*);
- O processo de julgamento de responsabilidade financeira visa efetivar as responsabilidades financeiras emergentes de factos evidenciados em relatórios das ações de controlo do Tribunal elaborados fora do processo de verificação externa de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno (*art.º 58.º, n.º 3*);
- O julgamento dos processos a que alude o artigo 58.º, com base nos relatórios a que se refere o artigo 57.º, independentemente das qualificações jurídicas dos factos constantes dos respetivos relatórios, pode ser requerido:
 - a) pelo Ministério Público;
 - b) por órgãos de direção, superintendência ou tutela sobre os visados, relativamente aos relatórios das ações de controlo do Tribunal – *o direito de ação previsto nesta alínea tem carácter subsidiário, podendo ser exercido no prazo de 30 dias a contar da publicação do despacho do Ministério Público que declare não requerer procedimento jurisdicional*;
 - c) pelos órgãos de controlo interno responsáveis pelos relatórios referidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 12.º – *o direito de ação previsto nesta alínea tem carácter subsidiário, podendo ser exercido no prazo de 30 dias a contar da publicação do despacho do Ministério Público que declare não requerer procedimento jurisdicional*.

122. Sublinhe-se que o art.º 89.º (Competência para requerer julgamento) da Secção IV (Do processo jurisdicional) não tem correspondência no que concerne aos procedimentos de verificação sucessiva.

123. Por força do art.º 87.º (Procedimentos de verificação sucessiva), os *processos de elaboração dos relatórios de verificação de contas e de auditoria* constam do Regulamento do Tribunal e os *procedimentos de verificação de contas e de auditoria* adotados pelos serviços de apoio do Tribunal, no âmbito dos *processos de elaboração dos relatórios de verificação de contas e de auditoria*, constam de manuais de auditoria e de procedimentos de verificação aprovados pela 2.ª Secção.

124. Acresce que o n.º 1 do art.º 5.º (Competência material essencial) da LOPTC dispõe:

“1. Compete, em especial, ao Tribunal de Contas:

[...] g) Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º.”

125. E a al. e) do art.º 40.º (Programa anual da 2.ª Secção) da LOPTC estabelece:

“O plenário da 2.ª Secção aprova até 15 de dezembro de cada ano, com subordinação ao programa de ação trienal, o respetivo programa anual, do qual consta, designadamente:

[...] e) As auditorias a realizar independentemente de processos de verificação de contas.”

126. E o art.º 55.º (Das auditorias), n.º 1, da LOPTC, estatui:

“1. O Tribunal pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar a qualquer momento, por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro.”

127. Ou seja, as auditorias são realizadas por *iniciativa do Tribunal de Contas* ou a *solicitação da Assembleia da República ou do Governo*, o que não corresponde, nem configura, uma situação de *requerimento de julgamento*, evidenciando-se, de novo, a diferença entre a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função de efetivação da*

responsabilidade por infrações financeiras, exercidas por secções diferentes do mesmo Tribunal.

128. Na mesma senda de diferenciação entre a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, observe-se o teor do art.º 90.º da LOPTC:

“Artigo 90.º

Requisitos do requerimento

1. Do requerimento devem constar:

- a) A identificação do demandado, com a indicação do nome, residência e local ou sede onde o organismo ou entidade pública exercem a atividade respetiva, bem como o respetivo vencimento mensal líquido;
- b) O pedido e a descrição dos factos e das razões de direito em que se fundamenta;
- c) A indicação dos montantes que o demandado deve ser condenado a repor, bem como o montante concreto da multa a aplicar;
- d) Tendo havido verificação externa da conta, parecer sobre a homologação do saldo de encerramento constante do respetivo relatório.

2. No requerimento podem deduzir-se pedidos cumulativos, ainda que por diferentes infrações, com as correspondentes imputações subjetivas.

3. Com o requerimento são apresentadas as provas disponíveis indiciadoras dos factos geradores da responsabilidade, não podendo ser indicadas mais de 10 testemunhas.”

129. O art.º 90.º da LOPTC, inserido na Secção IV (Do processo jurisdicional), do Capítulo VII (Do processo no Tribunal de Contas), *define os requisitos do requerimento de julgamento*, em termos idênticos aos de outros diplomas processuais, mormente no que se refere à identificação do demandado, à formulação e fundamentação do pedido, à descrição dos factos e das razões de direito, à indicação dos montantes a repor ou das multas a pagar, à imputação subjetiva, à apresentação das provas ou ao rol de testemunhas.

130. Em contraposição, *por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, o Tribunal de Contas pode, a qualquer momento, realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza* (art.º 55.º, n.º 1, da LOPTC), conducentes à elaboração de relatórios, cujos processos e procedimentos de auditoria constam, respetivamente, do Regulamento do Tribunal e dos manuais de auditoria e de procedimentos aprovados pela 2.ª Secção (art.º 87.º da LOPTC).

131. O *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, aprovado pelo Plenário da 2ª Secção, de 29 de setembro de 2016⁴⁰, enquadra a programação das auditorias do Tribunal, nos seguintes termos:

“40. No âmbito das suas atribuições o Tribunal formula a sua estratégia para períodos de três anos, consagrada num plano estratégico que abrange toda a sua atividade, enquadrada pelos objetivos estratégicos e planos sectoriais, os quais preveem, nomeadamente, as ações a desenvolver, os resultados esperados e os departamentos envolvidos. Na sequência da respetiva execução procede-se ao exame dos resultados conseguidos.

41. Correspondendo à estratégia definida no plano trienal, as auditorias e as outras ações de controlo a realizar integram os programas de fiscalização anuais das 1.ª e 2.ª Secção e das Secções Regionais do Tribunal, tendo em consideração a natureza, a extensão e a afetação dos recursos financeiros, humanos e materiais disponíveis.

42. Para a identificação das prioridades e para a seleção das entidades, para além das ações que resultam de imperativo legal, os programas de fiscalização anuais incluem também ações de controlo resultantes de uma avaliação de risco, através da utilização de critérios e ponderações definidos para o efeito.

43. O Tribunal pode alterar os seus programas de fiscalização iniciais em face do surgimento de novas prioridades, pela exigência da oportunidade de controlo, pelo aparecimento de riscos emergentes, como consequência de informações recolhidas e analisadas, ou ainda devido a circunstâncias específicas que justifiquem tal necessidade.

44. Para o desenvolvimento das suas atividades, o Tribunal dispõe de Serviços de Apoio na Sede e nas Secções Regionais dotados de recursos humanos com formação multidisciplinar, nomeadamente as competências que se mostrem necessárias para o desempenho das suas funções e, ainda, pode recorrer à coadjuvação de órgãos de controlo interno ou contratação de empresas de auditoria ou de peritos com conhecimentos especializados.

⁴⁰ Cf., *supra*, nota 21.

45. Com vista a assegurar a melhoria das competências de gestão dos dirigentes e o aumento da qualificação e da especialização profissional do corpo técnico, a programação das atividades de controlo e auditoria é acompanhada de um plano de formação profissional dos recursos humanos.”

132. Evidenciam-se, de forma inequívoca, as especificidades processuais, procedimentais e conceptuais distintivas da função de fiscalização independente da atividade financeira pública pelo Tribunal de Contas, no que concerne:

- Ao planeamento estratégico das ações de fiscalização e controlo, através da aprovação do plano estratégico trienal, dos planos setoriais e dos planos anuais;
- À programação das auditorias e de outras ações de controlo, através da aprovação dos programas de fiscalização anuais das 1.^a e 2.^a Secções;
- À identificação das prioridades e à seleção das entidades a fiscalizar, através de critérios e ponderações de avaliação de risco;
- À possibilidade de alteração dos programas de fiscalização, por critérios de oportunidade de controlo, pela ponderação de riscos emergentes, pela recolha e análise de informações supervenientes, pela alteração de circunstâncias ou pela definição de novas prioridades;
- À adequação do planeamento e da programação à natureza, extensão e afetação dos recursos financeiros, humanos e materiais disponíveis pelo Tribunal;
- À possibilidade de o Tribunal de Contas recorrer à coadjuvação de órgãos de controlo interno ou à contratação de empresas de auditoria ou de peritos.

133. Continuando a senda da diferenciação entre a função de fiscalização independente da atividade financeira pública e a função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras, observe-se o teor do art.º 91.º da LOPTC:

“Artigo 91.º

Finalidade, prazo e formalismo da citação

1. Se não houver razão para indeferimento liminar, o demandado é citado para contestar ou pagar voluntariamente no prazo de 30 dias.
2. A citação é pessoal, mediante entrega ao citando de carta registada com aviso de receção, ou através de ato pessoal de funcionário do Tribunal, sempre com entrega de cópia do requerimento ao citando.
3. Às citações e notificações aplicam-se ainda todas as regras constantes do Código de Processo Civil.
4. O juiz pode, porém, a requerimento do citado, conceder prorrogação razoável do prazo referido no n.º 1, até ao limite máximo de 30 dias, quando as circunstâncias do caso concreto, nomeadamente a complexidade ou o volume das questões a analisar, o justifiquem.
5. O pagamento voluntário do montante pedido no requerimento do Ministério Público dentro do prazo da contestação é isento de emolumentos.”

134. Estamos, de novo, na presença de uma disposição adjetiva, respeitante à função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras, que não tem correspondência na função de fiscalização independente da atividade financeira pública.

135. O teor do art.º 91.º da LOPTC mobiliza conceitos fundamentais de direito processual, mormente: citação; prazo da citação; formalismo da citação; citação pessoal; citação por funcionário judicial; notificação; indeferimento liminar; contestação; prazo da contestação; pagamento voluntário; prorrogação do prazo; emolumentos; isenção de emolumentos.

136. A mesma natureza adjetiva está patente no art.º 92.º da LOPTC, que dispõe:

“Artigo 92.º

Requisitos da contestação

1. A contestação é deduzida por artigos.
2. Com a contestação o demandado deve apresentar todos os meios de prova, com a limitação prevista no n.º 3 do artigo 90.º, sem prejuízo de os poder alterar ou aditar até oito dias antes do julgamento.

3. Ainda que não deduza contestação, o demandado pode apresentar provas com indicação dos factos a que se destinam, desde que o faça dentro do prazo previsto no número anterior.
4. A falta de contestação não produz efeitos cominatórios.
5. O demandado é obrigatoriamente representado por advogado, a nomear nos termos da legislação aplicável se aquele o não constituir.”

137. De novo, o teor desta norma processual de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras não tem paralelo nos procedimentos de fiscalização independente da atividade financeira pública do Tribunal de Contas.

138. O mesmo se passa com os artigos 93.º, 93.º-A, 93.º-B e 93.º-C da LOPTC, cujo teor evidencia a marca-d’água processual da efetivação da responsabilidade por infrações financeiras:

“Artigo 93.º

Audiência de discussão e julgamento

1. A audiência de discussão e julgamento é marcada no prazo de 30 dias e decorre perante juiz singular.
2. A presença do demandado em julgamento não é obrigatória.

Artigo 93.º-A

Poderes do juiz e disciplina da audiência

1. O juiz goza de todos os poderes necessários para tornar útil e breve a discussão e para assegurar a justa decisão da causa.
2. Ao juiz compete, em especial:
 - a) Dirigir os trabalhos e assegurar que estes decorram de acordo com a programação definida;
 - b) Manter a ordem e fazer respeitar as instituições vigentes, as leis e o tribunal;
 - c) Ordenar, pelos meios adequados, a comparência de quaisquer pessoas e a reprodução de quaisquer declarações legalmente admissíveis, sempre que o entender necessário à descoberta da verdade;
 - d) Garantir o contraditório e impedir a formulação de perguntas legalmente inadmissíveis;
 - e) Dirigir e moderar a discussão, proibindo, em especial, todos os atos e expedientes manifestamente impertinentes ou dilatatórios.

3. Se o juiz considerar necessária a produção de meios de prova não constantes do requerimento inicial ou da contestação, dá disso conhecimento aos sujeitos processuais e fá-lo constar da ata.

Artigo 93.º-B

Publicidade e continuidade da audiência

1. A audiência de discussão e julgamento é pública e contínua, só podendo ser interrompida por motivos de força maior ou absoluta necessidade.
2. Se não for possível concluir a audiência num dia, esta é suspensa e o juiz, mediante acordo das partes, marca a continuação para a data mais próxima.
3. Se a continuação não ocorrer dentro dos 30 dias imediatos, por impedimento do Tribunal ou dos mandatários em consequência de outro serviço judicial já marcado, deve o respetivo motivo ficar consignado em ata, identificando-se expressamente a diligência e o processo a que respeita.
4. Para efeitos do disposto no número anterior, não é considerado o período de férias judiciais, nem o período em que, por motivo estranho ao tribunal, os autos aguardem a realização de diligências de prova.
5. As pessoas que tenham sido ouvidas não podem ausentar-se sem autorização do juiz, que a não concede quando haja oposição de qualquer das partes.

Artigo 93.º-C

Ordem de atos a praticar na audiência

1. Os atos a realizar na audiência obedecem à seguinte ordem:
 - a) Prestação de depoimento do demandado, se o solicitar;
 - b) Apresentação dos meios de prova indicados no requerimento referido no artigo 90.º;
 - c) Apresentação da prova a que se refere o n.º 2 do artigo 92.º;
 - d) Alegações orais, nas quais o Ministério Público e os advogados exponham as conclusões, de facto e de direito, que hajam extraído da prova produzida, podendo cada advogado replicar uma vez.
2. As alegações orais não podem exceder, para cada advogado, uma hora e as réplicas, vinte minutos.”

139. Já no que respeita à formulação de um juízo de auditoria, nem a LOPTC, nem o Regulamento do Tribunal de Contas, nem os manuais de auditoria e procedimentos aprovados pela 2.ª Secção, exigem a realização de uma audiência

de discussão e julgamento, o que afasta, de novo, o processo de auditoria do processo jurisdicional.

140. O processo de auditoria culmina num *relatório de auditoria* (art.º 121.º e 126.º da LOPTC), enquanto o processo jurisdicional de apuramento de responsabilidade financeira dá lugar à proferição de uma *sentença* (art.º 94.º da LOPTC).

141. O art.º 94.º da LOPTC estabelece os requisitos da sentença, nos seguintes moldes:

“Artigo 94.º

Sentença

1. Encerrada a audiência final, o processo é concluso ao juiz para ser proferida sentença, no prazo de 30 dias.
2. A sentença começa por identificar o requerente e requerido e indicar sumariamente as conclusões do requerimento e da contestação, se tiver sido apresentada.
3. Segue-se a fundamentação, devendo o juiz discriminar os factos que julga provados e os que julga não provados, analisando criticamente e de forma concisa as provas que serviram para fundar a sua convicção, bem como os fundamentos de direito.
4. A sentença termina pelo dispositivo, que contém:
 - a) As disposições legais aplicáveis;
 - b) A decisão condenatória ou absolutória;
 - c) A data e a assinatura do juiz.
5. Nos casos de manifesta simplicidade, a sentença pode ser logo ditada para a ata e sucintamente fundamentada.
6. No caso de condenação em reposição em quantias por efetivação de responsabilidade financeira, a sentença condenatória fixa a data a partir da qual são devidos os juros de mora respetivos.
7. Nos processos em que houve verificação externa da conta de gerência, a sentença homologa o saldo de encerramento constante do respetivo relatório.
8. Nos processos referidos no número anterior, havendo condenação em reposição de verbas, a homologação do saldo de encerramento e a extinção da respetiva responsabilidade só ocorrem após o seu integral pagamento.
9. A sentença condenatória em reposição ou multa fixa os emolumentos devidos pelo demandado.”

142. Com o intuito de confrontar os requisitos de uma sentença com os requisitos de um relatório de auditoria, consulte-se o *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, volume I, pág. 121, aprovado pelo Plenário da 2.^a Secção, na reunião de 28 de janeiro de 1999:

“No Tribunal de Contas o relatório de auditoria é fixado pelo Tribunal, com base em projeto apresentado pelo Juiz Responsável ou Juiz da Área, que para o efeito se baseia no relato dos auditores.

O relatório de auditoria traduz a forma como foi desenvolvido o trabalho e exprime uma opinião sobre os resultados a que chegou.

Ligado como está ao processo de auditoria, deve constituir o espelho do trabalho realizado e refletir todos os aspetos que se considera importante comunicar.

Deve, por isso, contemplar em toda a sua extensão a natureza das atividades ou programas auditados e descrever com correção e imparcialidade os factos constatados.

O seu conteúdo deve ser de fácil compreensão, sem ser vago nem ambíguo, e as informações nele contidas devem estar sempre apoiadas em provas suficientes e pertinentes.

A opinião do auditor deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objetivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões.

Quando justificáveis, por se terem detetado erros ou omissões importantes ou ineficiências nos sistemas organizativos e de controlo interno, devem visar não só o cumprimento correto das leis e regulamentos aplicáveis, como contribuir para melhorar o desempenho da organização.

De harmonia com o estabelecido na lei (art.º 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto) o relatório de auditoria deve obrigatoriamente referir-se à realização do contraditório e integrar, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas. Em especial, o contraditório deve, na medida do possível, permitir o apuramento da verdade em matéria de facto.

A forma e a extensão do relatório são aspetos que estão relacionados não só com o objetivo e o âmbito da auditoria e ainda com a natureza da realidade auditada, como também com as especificidades que deve revestir tendo em conta a sua finalidade.

Considerando que o relatório de auditoria constitui, sempre que haja ilícitos financeiros evidenciados, uma peça instrutória fundamental ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras, o seu conteúdo deverá ser adequado às exigências do processo jurisdicional.”

- 143.** Enquanto a sentença *indica sumariamente as conclusões do requerimento e da contestação, se tiver sido apresentada*, o relatório de auditoria constitui o *espelho do trabalho realizado e reflete todos os aspetos que se considera importante comunicar*.
- 144.** Enquanto, na fundamentação da sentença, o juiz *discrimina os factos que julga provados e os que julga não provados, analisando criticamente e de forma concisa as provas que serviram para fundar a sua convicção, bem como os fundamentos de direito*, na fixação do texto do relatório de auditoria, o juiz relator e os juízes adjuntos devem *contemplanar em toda a sua extensão a natureza das atividades ou programas auditados e descrever com correção e imparcialidade os factos constatados*.
- 145.** Enquanto a sentença termina pelo dispositivo, que contém a *decisão condenatória ou absolutória*, o relatório de auditoria *exprime uma opinião sobre os resultados a que chegou, que deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objetivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões*.
- 146.** Enquanto a estrutura da sentença decorre do art.º 94.º da LOPTC, a *forma e a extensão do relatório [de auditoria] são aspetos que estão relacionados não só com o objetivo e o âmbito da auditoria e ainda com a natureza da realidade auditada, como também com as especificidades que deve revestir tendo em conta a sua finalidade*⁴¹.

⁴¹ Sobre a *estrutura-tipo* de um relatório de auditoria, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, aprovado pelo Plenário da 2.ª Secção, na reunião de 28 de janeiro de 1999, volume I, páginas 122 e ss., esclarece: “Os auditores do Tribunal de Contas devem observar, na elaboração do relato de auditoria, que serve de base ao relatório a fixar pelo Tribunal, não só os princípios orientadores [...] definidos, mas também as normas sobre a sua estrutura e conteúdo aprovados pelo Tribunal.

147. Enquanto a sentença, após o transito em julgado, termina o processo jurisdicional de apuramento de responsabilidades financeiras, *o relatório de auditoria constitui, sempre que haja ilícitos financeiros evidenciados, uma peça instrutória fundamental ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras.*

As normas a seguir apresentadas contemplam em primeiro lugar os aspetos gerais, isto é, os aspetos que devem ser observados em qualquer relatório, seja qual for o tipo de auditoria a que se reporta e depois os aspetos que são específicos dos tipos de auditoria realizados.

Umás e outras definem, conseqüentemente, os elementos essenciais que o relatório deve conter relacionados com a natureza do trabalho realizado e os resultados alcançados. Assim, o **relatório de auditoria** obedece, em geral, à seguinte estrutura tipo:

1. Índice;
2. Glossário, se necessário;
3. Listagem das siglas utilizadas e seu significado;
4. Ficha técnica, com identificação dos técnicos intervenientes;
5. Síntese das observações e das recomendações;
6. Parte introdutória
 - 6.1 - Fundamento, âmbito e objetivos de auditoria
 - 6.2 - Enquadramento normativo
 - 6.3 - Identificação dos responsáveis
 - 6.4 - Metodologia e técnicas de controlo
 - 6.5 - Condicionantes - dificuldades encontradas e grau de colaboração dos responsáveis
 - 6.6 - Relatórios de órgãos de controlo interno
7. Avaliação dos sistemas de controlo interno e de gestão;
8. Desenvolvimento dos trabalhos de auditoria - observações de auditoria
 - 8.1 - Análise económico-financeira
 - 8.2 - Análise da legalidade e da regularidade
 - 8.3 - Apreciação da gestão (economia, eficiência e eficácia)
 - 8.4 - Avaliação de outros aspetos (ambientais, sociais, etc..) quando for caso disso
9. Demonstração numérica referida no n.º 2 do art.º 53º da LOPTC;
10. Referências finais
 - 10.1 - Emolumentos e outros encargos devidos e respetivos sujeitos passivos
 - 10.2 - Entidades a quem deve ser enviado o relatório/publicidade
11. Assinatura;
12. Anexos.”

148. Consequentemente, o relatório de auditoria só releva para o processo jurisdicional, quando *haja ilícitos financeiros evidenciados* e, sublinhe-se, apenas como *peça instrutória* ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras.

149. A compreensão do relatório de auditoria enquanto *peça instrutória fundamental ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras* – sempre que haja ilícitos financeiros evidenciados – decorre de vários artigos do *Regulamento do Tribunal de Contas*, mormente do

“Artigo 121.º

Relato de auditoria, anteprojecto de relatório e relatório de auditoria

[...] 2. O relato da auditoria deve ser acompanhado, sendo caso disso, do anexo relativo às eventuais infrações financeiras, tendo em vista o eventual início do procedimento específico de apuramento de responsabilidades financeiras, a que se refere o artigo 129.º do presente Regulamento”⁴²,

bem como do

“Artigo 129.º

Apuramento de responsabilidades por infrações financeiras

1. [...] quando o Tribunal, no exercício da função fiscalizadora, identificar situações suscetíveis de configurarem a prática de infrações financeiras, tal como previstas, designadamente, nos artigos 59.º e 65.º da LOPTC, deve proceder à caracterização das mesmas nos relatórios de auditoria ou de verificação externa ou interna de contas e respetivos anexos ou nos relatórios a que se refere o artigo 84.º, n.º 1, da LOPTC”

e ainda do

“Artigo 135.º

Informação final e projeto de relatório

[...] 2. Nos processos que envolvam o apuramento de responsabilidades financeiras, o relatório deve ainda conter, em anexo, um mapa com a listagem das infrações financeiras apuradas e do qual constem os seguintes elementos:

- a) Identificação dos pontos do relatório que tratam a matéria;
- b) Identificação dos factos ilícitos;
- c) Especificação das normas violadas;

⁴² No mesmo sentido, cf., o art.º 59.º, n.º 3, do *Regulamento da 2.ª Secção*, revogado pelo *Regulamento do Tribunal de Contas*, de 2018.

- d) Tipificação da infração e respetivo enquadramento legal;
- e) Identificação dos responsáveis;
- f) Identificação das folhas do processo de onde constam os elementos de prova.”⁴³

⁴³ No mesmo sentido. o *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, de 28.01.1999, volume I, páginas 125 e 126, já dispunha:

“Havendo infrações financeiras, as mesmas deverão integrar um anexo, com indicação dos factos, normas violadas, identificação dos responsáveis e os elementos de prova que for possível recolher, e dos demais anexos que se mostrem necessários.

Nestes termos o auditor deverá recolher a evidência suficiente para o efeito, não lhe cabendo, porém, qualificar uma irregularidade, mas apenas descrever os factos e todo o seu quadro envolvente, com base nos quais o Tribunal, em sede jurisdicional, decidirá da sua qualificação e consequente efetivação ou não de responsabilidades.

[...] os atos constitutivos de responsabilidades a efetivar pelo Tribunal de Contas nos termos da Lei n.º 98/97, de 26/08, são os seguintes:

150. As profundas diferenças processuais traçadas entre a *função de efetivação de responsabilidades financeiras* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* evidenciam-se, também, no regime dos recursos previsto na LOPTC.

151. Com efeito, a Secção V (Dos recursos), do Capítulo VII (Do processo no Tribunal de Contas), estabelece três regimes legais diferentes, no que concerne a recursos ordinários, a saber:

Atos Constitutivos	Lei 98/97 Art.º s	Responsabilidade Financeira	
		Reintegratória	Sancionatória
Alcances	59.º/65.º	X	X
Desvio de dinheiros ou valores públicos	59.º/65.º	X	X
Pagamentos indevidos	59.º/65.º	X	X
Não liquidação, cobrança ou entrega de receitas	59.º/65.º	X	X
Violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos	60.º/65.º	X	X
Falta de efetivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efetuar ao pessoal	65.º		X
Violação de normas legais ou regulamentares relativas à gestão e controlo orçamental, de tesouraria e património	65.º		X
Adiantamentos por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos na lei	65.º		X
Utilização de empréstimos públicos em finalidade diversa da legalmente prevista, bem como pela ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento	65.º		X
Utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas	65.º		X
Nota: o Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos previstos no art.º 66º.			

– Artigo 96.º, n.º 1 - “As decisões finais de recusa, concessão e isenção de visto, bem como as que respeitem a emolumentos, incluindo as proferidas pelas secções regionais, podem ser impugnadas, por recurso para o plenário da 1.ª Secção, pelas seguintes entidades:

- a) O Ministério Público, relativamente a quaisquer decisões finais;
- b) O autor do ato ou a entidade que tiver autorizado o contrato a que foi recusado o visto;
- c) Quanto às decisões sobre emolumentos, aqueles sobre quem recai o respetivo encargo.”

– Artigo 96.º, n.º 2 - “Não são recorríveis os despachos interlocutórios dos processos da competência das 1.ª e 2.ª Secções nem as deliberações que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, salvo, quanto a estes, no que diz respeito à fixação de emolumentos e demais encargos”.

– Artigo 96.º, n.º 3 - “Nos processos da 3.ª Secção cabe recurso, com subida imediata, da sentença e das decisões interlocutórias que tenham como efeito a não realização do julgamento quanto a todo ou parte do pedido ou quanto a algum dos demandados.”

152. Note-se, também, que o art.º 101.º, n.º 1, da LOPTC circunscreve os recursos extraordinários às decisões da 1.ª e da 3.ª Secções, nos seguintes termos:

“Artigo 101.º

Recursos extraordinários

1. Se, no domínio da mesma legislação, em processos diferentes nos plenários das 1.ª ou 3.ª Secções, forem proferidas duas decisões, em matéria de concessão ou recusa de visto e de responsabilidade financeira, que, relativamente à mesma questão fundamental de direito, assentem sobre soluções opostas, pode ser interposto recurso extraordinário da decisão proferida em último lugar para fixação de jurisprudência.”

153. Com relevo para a apreciação do caso em apreço, importa comparar o regime do art.º 96.º, n.º 2, com o regime do art.º 96.º, n.º 3, aplicáveis respetivamente à *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e à *função de efetivação de responsabilidades financeiras*.

154. Enquanto o art.º 96.º, n.º 2, preclui a interposição de recurso das *deliberações que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria*, o art.º 96.º, n.º 3, admite a interposição de recurso *da sentença e das decisões interlocutórias que tenham como efeito a não realização do julgamento quanto a todo ou parte do pedido ou quanto a algum dos demandados*.

155. Esta dualidade reflete a diferença matricial entre a natureza, a finalidade, e o exercício das funções de *fiscalização independente da atividade financeira pública* e de *efetivação de responsabilidades financeiras*, exercidas por Secções distintas do mesmo Tribunal.

156. Ora, é a solução consagrada no art.º 96.º, n.º 2, da LOPTC, que é colocada em crise pelo Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, que decidiu:

“a) Julgar inconstitucional a norma ínsita no artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, no sentido de que estabelece a irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.”

157. Sumário (A - Da estrutura e dinâmica de um processo de auditoria):

- a) Os *Princípios Gerais de Auditoria* do Setor Público consagrados na ISSAI 100 sustentam que “a auditoria é um processo cumulativo e iterativo”, ou seja, um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um **juízo profissional**.
- b) O «processo decisório iterativo», executado por auditores qualificados e independentes, segundo normas profissionais e deontológicas, conforme métodos e técnicas consagrados em manuais de procedimentos, deve

traduzir uma atitude de *ceticismo profissional* (ISSAI 100.37) e atender à *materialidade durante todo o processo de auditoria* (ISSAI 100:41).

- c) As noções de «processo iterativo» e de «ceticismo profissional» são necessárias para a compreensão de um «**juízo de auditoria**», elaborado por profissionais, qualificados e independentes, que conjugam habilitações académicas e competências técnicas com uma atitude *crítica, interrogativa, aberta e objetiva* sobre a avaliação das evidências recolhidas.
- d) Um **juízo de auditoria** do Tribunal de Contas constitui o culminar de um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, executado por uma equipa de auditoria, tecnicamente preparada, supervisionada por um Auditor-Chefe e por um Auditor-Coordenador e dirigida por um Juiz Conselheiro, realizado de forma sistemática, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em *Manuais de Auditoria e de Procedimentos*, com o objetivo de possibilitar **a formação de uma opinião e a emissão de um parecer sobre a matéria analisada**.
- e) O *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê a *realização de auditorias de qualquer natureza*, regidas por fontes heterogéneas, nacionais, da União Europeia e internacionais, predominantemente de cariz financeiro, orçamental e contabilístico, com particular relevo para as normas da INTOSAI (*Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*), da EUROSAI (*Organização Europeia das Instituições Superiores de Auditoria*) e da IFAC (*Federação Internacional de Auditores*).
- f) A totalidade do *iter* processual de uma auditoria é acompanhada pelo juiz titular de cada área de responsabilidade, que apresenta o projeto de programa anual de fiscalização da respetiva área de responsabilidade, que aprova os planos e os programas de auditoria, que verifica o cumprimento dos princípios e das normas de controlo de qualidade nas ações de

fiscalização, que convoca os responsáveis para prestarem declarações presencialmente, que aprova a composição das equipas de auditoria, que preside aos trabalhos de campo, quando o entenda necessário, que emite as orientações, instruções e diretrizes funcionais necessárias à boa execução das ações de que é relator, que determina a realização, junto das entidades fiscalizadas ou junto de terceiros, de diligências tendentes ao apuramento da verdade material dos factos, que aprova os relatos de auditoria para efeitos de remessa para contraditório e que supervisiona a elaboração dos anteprojetos de relatórios de auditoria.

- g) Cada Juiz titular de uma área de responsabilidade tem, sob a sua dependência funcional, um ou mais departamentos de auditoria, dotados de chefias próprias, as quais, *sem prejuízo das competências dos juízes relatores, têm o dever de dirigir, coordenar, supervisionar e rever os trabalhos de campo integrados na auditoria e os projetos de relato, de assegurar a observância das normas do sistema de controlo de qualidade, de informar o juiz relator do andamento das várias fases do processo de auditoria e de propor a realização de diligências necessárias.*
- h) Após um «processo cumulativo e iterativo», conforme métodos e técnicas previstos em manuais de procedimentos e consagrados em regulamentos, os auditores formulam um **juízo profissional de auditoria**, consubstanciado num relato de auditoria.
- i) Após a aprovação pelo juiz titular da área de responsabilidade e **antes de ser remetido para contraditório**, os juízes adjuntos podem pronunciar-se sobre o **relato de auditoria**.
- j) **Após o contraditório**, os auditores preparam o **anteprojeto de relatório de auditoria**, sob a orientação do auditor-chefe e a supervisão do auditor-coordenador do respetivo departamento de auditoria.
- k) Compete ao juiz da área fixar o texto do **projeto de relatório de auditoria** a apresentar à subsecção ou ao plenário.
- l) Fixado o texto pelo juiz relator, é dada vista do projeto de relatório ao Ministério Público para emissão de parecer.

- m) Antes de solicitar o agendamento, o juiz ordena a distribuição do projeto de relatório e dos anexos que considere necessários pelo presidente e pelos juízes-adjuntos.
- n) Na data agendada, o projeto de relatório é apresentado, discutido e votado pelos juízes intervenientes, por ordem de precedência, em subsecção ou em plenário, fixando-se, finalmente, o texto do **relatório de auditoria**.
- o) A sequência procedimental – **relato de auditoria, anteprojecto de relatório de auditoria, projecto de relatório de auditoria e relatório de auditoria** – com a participação de auditores profissionais, de magistrados judiciais e do ministério público, bem como dos responsáveis pelas entidades auditadas, em sede de contraditório, evidencia a natureza *sui generis* do exercício do poder de controlo financeiro independente pelo Tribunal de Contas.
- p) Um **processo de auditoria** conclui pela elaboração e aprovação de um **relatório de auditoria**, que deve:
- especificar *os métodos e técnicas de verificação utilizados e o universo das operações seleccionadas*;
 - incluir *a opinião dos responsáveis no âmbito do contraditório*;
 - conter *o juízo sobre a legalidade e regularidade das operações examinadas e sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e respectivas demonstrações financeiras, bem como sobre a impossibilidade da sua verificação, se for caso disso*;
 - discriminar *a concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, se for caso disso*;
 - englobar *a apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, se for caso disso*;
 - explicitar *as recomendações em ordem a serem supridas as deficiências da respetiva gestão financeira, bem como de organização e funcionamento dos serviços*;

- enunciar os *emolumentos devidos e outros encargos a suportar pelas entidades auditadas.*
- q) **O objetivo de um relatório de auditoria do Tribunal de Contas não se restringe à concretização das situações de facto e de direito integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis;** aliás, na expressão da alínea f), do n.º 3, do art.º 54, da LOPTC, tal concretização só se faz, se for caso disso.
- r) **Um relatório de auditoria pode concluir pela emissão de recomendações em ordem a serem supridas deficiências de gestão, bem como de organização e funcionamento dos serviços.**
- s) **Quer a concretização das situações integradoras de eventuais infrações financeiras e seus responsáveis, quer a emissão de recomendações, exigem a formulação de juízos de auditoria** que, consoante o tipo de auditoria, incidem, nomeadamente, sobre a *legalidade e regularidade das operações examinadas, sobre a consistência, integralidade e fiabilidade das contas e sobre a apreciação da economia, eficiência e eficácia da gestão.*
- t) **O núcleo essencial para a compreensão do trabalho conducente à elaboração de um relatório de auditoria centra-se na formulação de um juízo de auditoria. Um juízo de auditoria fixa-se num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado do anexo relativo às eventuais infrações financeiras, tendo em vista o eventual início do procedimento específico de apuramento de responsabilidades financeiras.**
- u) **Visualiza-se, aqui, a fronteira entre a função de fiscalização independente da atividade financeira pública e a função jurisdicional do Tribunal de Contas.** Embora ambas se insiram nas funções deste Tribunal, constitucionalmente consagradas no art.º 214.º da CRP, a primeira concretiza o **poder de controlo financeiro independente** e a segunda a **efetivação da responsabilidade por infrações financeiras.**

- v) A inserção das *ações de controlo* do Tribunal de Contas num *sistema de controlo*, tanto nacional como comunitário, não põe em causa a *independência do Tribunal*, nem as *dependências hierárquicas e funcionais dos serviços de controlo interno*. Aliás, **a independência é a marca-d'água distintiva e indelével da função de fiscalização financeira do Tribunal de Contas.**
- w) A referência exaustiva ao exercício da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* do Tribunal de Contas, à inserção das suas *ações de controlo* no *sistema de controlo*, tanto nacional como comunitário, bem como às *formas de cooperação* com as instituições homologas, com os restantes órgãos de soberania, com os serviços e entidades públicas, com a comunicação social e com as organizações cívicas e, ainda, ao intercâmbio e coordenação com os *órgãos e departamentos de controlo interno*, em particular as *inspeções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos*, evidencia **a natureza sui generis do poder de controlo financeiro independente exercido pelo Tribunal de Contas.**
- x) É este *poder de controlo financeiro independente sui generis* que coabita com o poder de *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, no seio do Tribunal de Contas. Mas, o exercício do *poder de controlo financeiro independente* pode ou não desencadear a efetivação de responsabilidades financeiras. Aliás, o objetivo da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* não se direciona apenas à efetivação de responsabilidades financeiras.
- y) A efetivação de responsabilidades financeiras pelo Tribunal de Contas tanto pode advir da atividade de fiscalização independente do próprio Tribunal de Contas, como da atividade dos *serviços de controlo interno*, nomeadamente as *inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública*, bem como das entidades que integram o setor público empresarial.

- z)** Por regra, a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* concretiza-se num processo de auditoria, que culmina num juízo de auditoria e se fixa num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado de um anexo relativo às eventuais infrações financeiras. Consequentemente, os relatórios de auditoria só relevam para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* se evidenciarem factos constitutivos de responsabilidade financeira.
- aa)** Por sua vez, a *efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* não incide apenas sobre relatórios de verificação externa de contas e sobre relatórios de auditoria do Tribunal de Contas, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira, mas também sobre relatórios das ações dos órgãos de controlo interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.
- bb)** Ou seja, um relatório de verificação externa de contas, que evidencie factos constitutivos de responsabilidade financeira, pode dar lugar a um *processo de julgamento de contas*, um relatório de auditoria, que evidencie factos constitutivos de responsabilidade financeira, pode dar lugar a um *processo de julgamento de responsabilidade financeira*, mas um *processo de julgamento de responsabilidade financeira* também pode resultar de *relatórios dos órgãos de controlo interno*, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.
- cc)** Por um lado, a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* só releva para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, quando forem evidenciados factos constitutivos de responsabilidade financeira. Por outro lado, o exercício da *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* não depende apenas dos factos constitutivos de responsabilidade financeira evidenciados pela *fiscalização independente* do Tribunal de Contas, mas também das ações de órgãos de controlo

interno, que evidenciem factos constitutivos de responsabilidade financeira.

dd)Um juízo de auditoria não se confunde com um julgamento de responsabilidade financeira. São materialmente diferentes e obedecem a trâmites processuais distintos, mormente:

- As auditorias são realizadas por *iniciativa do Tribunal de Contas* ou a *solicitação da Assembleia da República ou do Governo*, o que não corresponde, nem configura, uma situação de *requerimento de julgamento*, evidenciando-se, de novo, a diferença entre a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, exercidas por secções diferentes do mesmo Tribunal.
- O art.º 90.º da LOPTC, inserido na Secção IV (Do processo jurisdicional), do Capítulo VII (Do processo no Tribunal de Contas), *define os requisitos do requerimento de julgamento*, em termos idênticos aos de outros diplomas processuais, mormente no que se refere à identificação do demandado, à formulação e fundamentação do pedido, à descrição dos factos e das razões de direito, à indicação dos montantes a repor ou das multas a pagar, à imputação subjetiva, à apresentação das provas ou ao rol de testemunhas.
- Em contraposição, *por iniciativa sua ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, o Tribunal de Contas pode, a qualquer momento, realizar auditorias de qualquer tipo ou natureza*, conducentes à elaboração de relatórios, cujos processos e procedimentos de auditoria constam, respetivamente, do Regulamento do Tribunal e dos manuais de auditoria e de procedimentos aprovados pela 2.ª Secção.
- De novo, o teor desta norma processual de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras não tem paralelo nos

procedimentos de fiscalização independente da atividade financeira pública do Tribunal de Contas.

- Já no que respeita à formulação de um juízo de auditoria, nem a LOPTC, nem o Regulamento do Tribunal de Contas, nem os manuais de auditoria e procedimentos aprovados pela 2.^a Secção, exigem a realização de uma audiência de discussão e julgamento, o que afasta, de novo, o processo de auditoria do processo jurisdicional.

ee) Evidenciam-se, de forma inequívoca, as especificidades processuais, procedimentais e conceptuais distintivas da função de fiscalização independente da atividade financeira pública pelo Tribunal de Contas, no que concerne:

- **Ao planeamento estratégico das ações de fiscalização e controlo**, através da aprovação do plano estratégico trienal, dos planos setoriais e dos planos anuais;
- **À programação das auditorias e de outras ações de controlo**, através da aprovação dos programas de fiscalização anuais das 1.^a e 2.^a Secções;
- **À identificação das prioridades e à seleção das entidades a fiscalizar**, através de critérios e ponderações de avaliação de risco;
- **À possibilidade de alteração dos programas de fiscalização**, por critérios de oportunidade de controlo, pela ponderação de riscos emergentes, pela recolha e análise de informações supervenientes, pela alteração de circunstâncias ou pela definição de novas prioridades;
- **À adequação do planeamento e da programação à natureza, extensão e afetação dos recursos financeiros, humanos e materiais disponíveis pelo Tribunal;**

- À possibilidade de o Tribunal de Contas recorrer à coadjuvação de órgãos de controlo interno ou à contratação de empresas de auditoria ou de peritos.

ff) O processo de auditoria culmina num *relatório de auditoria* (art.º 121.º e 126.º da LOPTC), enquanto o processo jurisdicional de apuramento de responsabilidade financeira dá lugar à proferição de uma *sentença* (art.º 94.º da LOPTC).

- **Enquanto a sentença** *indica sumariamente as conclusões do requerimento e da contestação, se tiver sido apresentada, o relatório de auditoria constitui o espelho do trabalho realizado e reflete todos os aspetos que se considera importante comunicar.*
- **Enquanto, na fundamentação da sentença,** *o juiz discrimina os factos que julga provados e os que julga não provados, analisando criticamente e de forma concisa as provas que serviram para fundar a sua convicção, bem como os fundamentos de direito, na fixação do texto do relatório de auditoria,* o juiz relator e os juízes adjuntos *devem contemplar em toda a sua extensão a natureza das atividades ou programas auditados e descrever com correção e imparcialidade os factos constatados.*
- **Enquanto a sentença** *termina pelo dispositivo, que contém a decisão condenatória ou absolutória, o relatório de auditoria exprime uma opinião sobre os resultados a que chegou, que deverá ser expressa de forma equitativa e construtiva e as recomendações serem pertinentes e objetivas, devendo ser formuladas não em termos de medidas e ou procedimentos impostos, mas surgirem como corolário lógico das conclusões.*
- **Enquanto a estrutura da sentença** *decorre do art.º 94.º da LOPTC, a forma e a extensão do relatório [de auditoria] são aspetos que estão relacionados não só com o objetivo e o âmbito da auditoria e ainda com a natureza da realidade auditada, como*

também com as especificidades que deve revestir tendo em conta a sua finalidade.

- **Enquanto a sentença**, após o transito em julgado, termina o processo jurisdicional de apuramento de responsabilidades financeiras, ***o relatório de auditoria constitui, sempre que haja ilícitos financeiros evidenciados, uma peça instrutória fundamental ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras.***
- Consequentemente, **o relatório de auditoria só releva para o processo jurisdicional, quando haja ilícitos financeiros evidenciados e, sublinhe-se, apenas como peça instrutória ao exercício da função de efetivação de responsabilidades financeiras.**

gg) As profundas diferenças processuais traçadas entre a função de efetivação de responsabilidades financeiras e a função de fiscalização independente da atividade financeira pública evidenciam-se, também, no regime dos recursos previsto na LOPTC.

- Com efeito, a Secção V (Dos recursos), do Capítulo VII (Do processo no Tribunal de Contas), estabelece três regimes legais diferentes, no que concerne a recursos ordinários, a saber:
 - Artigo 96.º, n.º 1 - “As decisões finais de recusa, concessão e isenção de visto, bem como as que respeitem a emolumentos, incluindo as proferidas pelas secções regionais, podem ser impugnadas, por recurso para o plenário da 1.ª Secção”;
 - Artigo 96.º, n.º 2 - “Não são recorríveis os despachos interlocutórios dos processos da competência das 1.ª e 2.ª Secções nem as deliberações que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, salvo, quanto a estes, no que diz respeito à fixação de emolumentos e demais encargos.”

- Artigo 96.º, n.º 3 - “Nos processos da 3.ª Secção cabe recurso, com subida imediata, da sentença e das decisões interlocutórias que tenham como efeito a não realização do julgamento quanto a todo ou parte do pedido ou quanto a algum dos demandados.”

hh) Importa comparar o regime do art.º 96.º, n.º 2, com o regime do art.º 96.º, n.º 3, aplicáveis respetivamente à *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e à *função de efetivação de responsabilidades financeiras*.

- **Enquanto o art.º 96.º, n.º 2, preclui a interposição de recurso das deliberações que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, o art.º 96.º, n.º 3, admite a interposição de recurso da sentença e das decisões interlocutórias que tenham como efeito a não realização do julgamento quanto a todo ou parte do pedido ou quanto a algum dos demandados.**
- **Esta dualidade reflete a diferença matricial entre a natureza, a finalidade, e o exercício das funções de *fiscalização independente da atividade financeira pública* e de *efetivação de responsabilidades financeiras*, exercidas por Secções distintas do mesmo Tribunal.**
- É a solução consagrada no art.º 96.º, n.º 2, da LOPTC, que é colocada em crise pelo Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, que decidiu “*Julgar inconstitucional a norma ínsita no artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, no sentido de que estabelece a irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.*”

B – Da irrecorribilidade das deliberações da 2.^a Secção, que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros

158. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 procede à *delimitação da questão da constitucionalidade*, nos seguintes termos:

“8. [...] o ponto nuclear da questão de constitucionalidade colocada pelo recorrente não reside propriamente na irrecorribilidade das deliberações da 2.^a Secção que aprovem relatórios de auditoria (salvo quanto à fixação de emolumentos e demais encargos), mas na irrecorribilidade dessas deliberações *quando elas contêm juízos de censura aos visados*. Na verdade, com a inserção daquela menção na regra atinente à não admissão de recurso das decisões da 2.^a Secção que aprovam relatórios de auditoria, não se trata já de saber se a norma do artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, que impede o recurso de determinadas decisões da 2.^a Secção – designadamente as deliberações que aprovam relatórios de auditoria – é compatível com a Constituição, antes se questiona a conformidade constitucional da irrecorribilidade de uma decisão de aprovação de um relatório de auditoria quando nela se contenha um juízo de censura.”

159. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 procede ao *enquadramento da irrecorribilidade da decisão do Tribunal de Contas em causa*, nos seguintes moldes:

“18. [...] importa enquadrar a decisão do Tribunal de Contas de que o recorrente pretendia recorrer.

A Constituição define o Tribunal de Contas como «o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe» (artigo 214.º da Constituição).

Na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, que concretiza as suas competências, é possível distinguir três poderes deste órgão: (a) fiscalização prévia; (b) controlo financeiro e de auditoria; e (c) efetivação de responsabilidades. Como notado por Guilherme de Oliveira Martins, «o exercício de tais poderes consubstancia-se na prática de diferentes atos que revestem natureza diversas consoante a competência ou poder em causa» (“O Tribunal de Contas como jurisdição completa”, in *Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles*, vol. I, Almedina, 2012, p. 636). Enquanto na fiscalização prévia, que se exerce mediante os atos de concessão de visto, recusa de visto ou visto com recomendações, o Tribunal de Contas se pronuncia sobre a legalidade, «a

fiscalização concomitante e sucessiva constitui uma forma de atuação própria, que se concretiza através de realização de auditorias que têm por objeto já não os aspetos jurídicos relacionados com a formação do contrato, mas a sua execução, de acordo com uma perspetiva substancial de utilização dos dinheiros públicos», incidindo «sobre o mérito da gestão, segundo critérios de economicidade, eficiência e eficácia» (*idem*, p. 639). No âmbito das auditorias, «as recomendações surgem como instrumentos fundamentais de correção de eventuais deficiências ou irregularidades identificadas. Para garantir a eficácia das recomendações, a lei atribui particular relevância ao seu acatamento pelos respetivos destinatários em sede de apuramento da responsabilidade financeira. A eficácia das recomendações tem, assim, a ver com a necessidade de contribuir para o melhor funcionamento do Estado e para a reforma das instituições» (*idem*, p. 641).

Para além daquelas competências, o Tribunal de Contas tem ainda o poder de efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei. Em concretização do artigo 214.º, n.º 1, alínea c), da Constituição, o legislador investiu o Tribunal de Contas no poder de efetivar responsabilidade financeira de uma dupla natureza: responsabilidade financeira sancionatória, mediante a aplicação de multas pela violação de normas de natureza financeira, e responsabilidade financeira reintegratória, através da condenação na reposição de dinheiros públicos.

19. No âmbito de competência do Tribunal de Contas, são os processos relativos ao julgamento da responsabilidade financeira (competência da 3.ª Secção) e ao exercício da fiscalização prévia (atribuído à 1.ª Secção) que têm natureza jurisdicional (cfr. Guilherme de Oliveira Martins e José F. F. Tavares, “O Tribunal de Contas na Ordem Constitucional Portuguesa”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, vol. V, Coimbra Editora, 2012, p. 705). No que diz especificamente respeito aos processos relativos à efetivação de responsabilidades financeiras reintegratória ou sancionatória (artigos 89.º a 95.º da LOPTC), «o processo judicial definido na lei (...) garante as dimensões básicas do *due process of law*» (J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., anotação V ao artigo 214.º, p. 577; v. também Acórdão n.º 127/2016, ponto 8).

A responsabilidade financeira (embora constitua um tipo autónomo de responsabilidade sancionatória), está expressamente consagrada na Constituição, no âmbito da competência do Tribunal de Contas, “nos termos da lei” (artigo 214.º, n.º 1, alínea c), da Constituição), não existindo margem para a aplicação de sanções inominadas ou atípicas. Como sublinha Guilherme de Oliveira Martins, «a responsabilidade financeira, quer sancionatória, quer reintegratória, baseia-se em cenários claramente tipificados na lei,

concretizando-se quando se verifiquem factos específicos» (Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”, cit., p. 644).

20. A competência destinada à fiscalização concomitante e sucessiva atribuída à 2.^a Secção do Tribunal de Contas apresenta contornos específicos. Desde logo, cumpre notar que, apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional.

Culminando uma fase “pré-processual” do procedimento que visa a efetivação de responsabilidades financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório já tem sido definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.^a Secção (neste sentido, António Cluny, *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas, Contributos para uma reflexão necessária*, Coimbra Editora, 2011, p. 85, ainda que por referência à Lei n.º 86/89).

As auditorias, previstas no artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC, são, com efeito, meros meios processuais instrumentais da realização da jurisdição e competências legalmente atribuídas àquele Tribunal, surgindo, portanto, ligadas à realização de alguma das competências que a referida Lei lhe comete. Neste sentido, o julgamento das contas a que alude o artigo 216.º da Constituição não configura, em rigor, uma função jurisdicional, mas antes a apreciação e verificação das contas, de forma a emitir um juízo técnico sobre a sua legalidade (José Tavares e Lídio Magalhães, *Tribunal de Contas - Legislação Anotada*, em anotação ao n.º 1, do artigo 16.º da Lei n.º 86/89, Almedina, 1990, p. 87 e 88). Na verdade, o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias (aludidas nos artigos 54.º e 55.º da LOPTC) e em relação aos respetivos responsáveis.”

160. De seguida, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 procede à *apreciação da constitucionalidade da norma objeto do processo*, sustentando:

“21. Reportando, agora, especificamente à situação que deu origem ao presente recurso, terá de se concluir que a decisão em causa da 2.^a Secção do Tribunal de Contas não constitui um ato do exercício da função jurisdicional. A este respeito, cumpre recordar que, de acordo com a fundamentação expendida na decisão recorrida, foi por considerar que a decisão que aprovara o relatório de auditoria constituiu uma decisão de simples apreciação sem eficácia ablativa na esfera jurídica pessoal e patrimonial dos visados, não envolvendo o julgamento de responsabilidades, nem a condenação em reposição ou multa, que o Tribunal de Contas, em plenário da 2.^a Secção, através do acórdão agora recorrido, não admitiu o recurso interposto (também para o Plenário da 2.^a Secção daquele Tribunal), classificando-o de «legalmente impossível, do ponto de vista

substantivo e processual». Nas palavras da decisão recorrida «apesar de assumirem a forma jurídica de acórdãos, essas decisões poderiam revestir verdadeiramente a natureza de relatórios de auditoria (...), contendo juízos de simples apreciação sem eficácia jurídica ablativa na esfera jurídica pessoal e patrimonial» (cfr. n.º 38 da deliberação da subsecção da 2.ª Secção de 17 de setembro de 2015, fls. 52). Desta forma, na qualificação que o Tribunal de Contas faz da sua própria decisão, a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional, (assente na resolução de um litígio) pese embora a natureza judicial do órgão que nela intervém.

Assim, não faria sentido, neste contexto, falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior. A questão central não passa, por isso, por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato em causa da 2.ª Secção do Tribunal de Contas. O que faz sentido discutir, neste contexto, é antes a possibilidade de um cidadão aceder à tutela jurisdicional perante um ato do Tribunal de Contas que afete os seus direitos fundamentais, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção.

Ora, a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras, e como tal serem cognoscíveis e julgados pelo Tribunal de Contas, ou que sejam fonte geradora de responsabilidade financeira, reintegratória ou sancionatória a efetivar pelo mesmo tribunal. Com efeito, a decisão da qual pretendia recorrer não foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas, não concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos. Tão-pouco tem a decisão qualquer carácter injuntivo que se traduza na condenação em reposição ou em multa, ou na respetiva relevação, assente numa prévia avaliação do grau de culpa dos seus autores, quer a título de dolo ou de negligência e com consequente afetação da esfera jurídica individual e patrimonial de quem quer que seja, nem nela se descortina um conteúdo materialmente idêntico que permita qualificá-la como uma decisão jurisdicional do Tribunal de Contas de carácter injuntivo, e como tal passível de recurso nos mesmos termos em que o são as decisões com aquele conteúdo proferidas pelo Tribunal de Contas (artigo 96.º, n.º 3, da LOTC).

22. Independentemente desta questão, pretende o recorrente que os juízos de censura emitidos na decisão que aprovava o relatório de auditoria configuram sanções inominadas atípicas – caso em que se imporia o direito fundamental à sua impugnação judicial. Todavia, como acima se adiantou, a consagração na Constituição da competência exclusiva do Tribunal de Contas para efetivar a responsabilidade financeira, "nos termos da lei" (artigo 214.º, n.º 1, alínea c), da Constituição) não deixa espaço para a atipicidade

nesta matéria. Na perspetiva afirmada na decisão recorrida «Os juízos de auditoria e os juízos de censura que lhe estão associados são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria condensadas no Manual de Auditoria do Tribunal - Volume I e Volume II e não têm eficácia ablativa na esfera jurídica pessoal e patrimonial dos auditados (...). E só tem eficácia ablativa na esfera jurídica dos auditados se contiverem evidenciação de situações integradoras de eventuais infrações financeiras que constituam fundamento e pressuposto processual para o Ministério Público requerer julgamento e eventual condenação em multa ou em reposições previstas nos artigos 59.º a 65.º da LOPTC» (cfr. n.ºs 26 e 27 da deliberação da subsecção da 2.ª Secção de 17 de setembro de 2015, fls. 50-51). Assim, os juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas.

No entanto, esta conclusão não resolve definitivamente o problema da necessidade de tutela jurisdicional perante o relatório de auditoria que contenha juízos de censura. Como se afirmou, é reconhecido o direito fundamental à impugnação judicial de atos dos tribunais (independentemente da sua natureza) que constituam a causa primeira e direta da afetação de direitos fundamentais, nomeadamente através de recurso legalmente previsto. O recorrente argumenta que o seu direito ao bom nome e reputação, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da Constituição, é afetado pelo juízo de censura decorrente do relatório.

O direito fundamental ao bom nome e reputação, reconhecido pelo artigo 26.º, n.º 1, da Constituição, consiste essencialmente no direito a não ser ofendido ou lesado na sua honra, dignidade ou consideração social mediante imputação feita por outrem, bem como no direito a defender-se dessa ofensa e a obter a correspondente reparação (v. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.ª ed., Coimbra Editora, p. 466; v. também, v.g., o Acórdão n.º 338/2009, ponto 5.3).

No presente processo, o relatório do Tribunal de Contas contém "juízos de censura", incluindo matérias em que, na opinião do próprio Tribunal de Contas, a entrada em vigor de lei posterior fez cessar a responsabilidade por infrações financeiras. De facto, no âmbito da sua competência de verificação externa das contas, cabe ao Tribunal de Contas emitir juízos sobre a sua conformidade legal e regularidade (artigo 54.º, n.º 3, alínea f), da LOPTC). Os juízos de censura assim formulados devem refletir uma avaliação objetiva da conduta do titular do cargo público, necessariamente fundamentada e baseada em normas legais e regulamentares. Na verdade, a formulação de "juízos públicos de censura" não representa uma opção de estilo linguístico da decisão, tão-pouco um mero *obiter dicta*, mas sim o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao

Tribunal de Contas, tal como a formulação de “juízos de simples apreciação” ou “juízos de condenação” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC).

Ora, estes juízos expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação. De facto, a imputação de um juízo de censura pelo Tribunal de Contas ao cidadão em causa tem a suscetibilidade de afetar a consideração social pelo seu desempenho de determinado cargo, lesando o seu direito ao bom nome e reputação. Essa lesão decorre também, no caso, da divulgação, determinada pelo próprio Tribunal, do relatório e dos juízos de censura nele constantes, quer por diversos órgãos e entidades públicos, quer ao público em geral, através da sua disponibilização no sítio da internet do Tribunal de Contas. Neste contexto, o artigo 81.º, n.º 3, do regulamento da 2.ª Secção do Tribunal de Contas estabelece que a «divulgação perante os demais órgãos de soberania, autoridades públicas e comunicação social, dos resultados das auditorias é limitada aos relatórios fixados pelo Tribunal, salvo deliberação diferente da entidade que os aprovar».

Note-se, finalmente, que a audição dos responsáveis é feita antes da formulação dos “juízos públicos de censura” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC), o que significa que, em casos como o presente, em que não há efetivação de responsabilidades financeiras, o visado pelo juízo de censura fica sem possibilidade de se defender deste juízo.

Tendo em conta este enquadramento, tem de se concluir que os juízos de censura formulados pelo Tribunal de Contas são suscetíveis de afetar a esfera jurídica do cidadão em causa e os direitos fundamentais por si invocados, neste caso. Ora, face ao juízo negativo público da conduta do visado à luz do regime aplicável, terá de se admitir a possibilidade de este aceder à tutela judicial, defendendo-se e contra-argumentando da concreta censura que lhe é feita de modo a poder ver a questão reapreciada por diferente órgão do tribunal. Decorre, por isso, do direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição, a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais no presente processo. Na ausência de responsabilidade financeira e do seu julgamento pela 3.ª Secção, verifica-se uma impossibilidade absoluta de impugnar judicialmente os atos em causa (juízos públicos de censura), que não pode deixar de corresponder à violação do direito de acesso a uma tutela jurisdicional efetiva.

23. Em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação. Quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações

da 2.^a Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório. A norma em causa permite a existência de uma lesão de um direito fundamental, por um ato do Tribunal de Contas, sem que exista acesso à tutela jurisdicional para a sua defesa, o que é intolerável à luz da ordem constitucional da República Portuguesa.

Por tudo o que fica exposto, verifica-se que é desconforme com a Constituição a irrecorribilidade das decisões do Tribunal de Contas que profiram juízos públicos de censura por impossibilitarem a impugnação judicial de juízos de censura formulados sobre a conduta de titulares de cargos públicos.”

161. Os longos excertos do aresto citado retratam aspetos essenciais da fundamentação do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17, com relevo para a apreciação do caso *sub iudice*.

162. Assim, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 reitera sucessivamente que ***a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional***, mormente, nos seguintes trechos:

- *No âmbito de competência do Tribunal de Contas, são os processos relativos ao julgamento da responsabilidade financeira (competência da 3.^a Secção) e ao exercício da fiscalização prévia (atribuído à 1.^a Secção) que têm natureza jurisdicional;*
- *A competência destinada à fiscalização concomitante e sucessiva atribuída à 2.^a Secção do Tribunal de Contas apresenta contornos específicos. [...] cumpre notar que, apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional;*
- *Culminando uma fase "pré-processual" do procedimento que visa a efetivação de responsabilidades financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório já tem sido definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.^a Secção;*

- *As auditorias, previstas no artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC, são [...] meros meios processuais instrumentais da realização da jurisdição e competências legalmente atribuídas àquele Tribunal, surgindo, portanto, ligadas à realização de alguma das competências que a referida Lei lhe comete;*
- *o julgamento das contas [...] não configura, em rigor, uma função jurisdicional, mas antes a apreciação e verificação das contas, de forma a emitir um juízo técnico sobre a sua legalidade;*
- *[...] o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias [...] e em relação aos respetivos responsáveis.*

163. E, considerando que a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional, o aresto citado sustém que ***não faria sentido falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior;*** consequentemente, ***a questão central não passa por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que afete os direitos fundamentais do recorrente, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção.*** Neste sentido, reiterem-se os seguintes trechos:

- *[...] a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional, (assente na resolução de um litígio) pese embora a natureza judicial do órgão que nela intervém;*
- *[...] não faria sentido, neste contexto, falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior.*
- *A questão central não passa, por isso, por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas*

antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato em causa da 2.ª Secção do Tribunal de Contas.

- *O que faz sentido discutir, neste contexto, é antes a possibilidade de um cidadão aceder à tutela jurisdicional perante um ato do Tribunal de Contas que afete os seus direitos fundamentais, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção.*

164. Mas, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 sublinha que a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas ***não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras, nem foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas, nem concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos, nem sequer tem qualquer carácter injuntivo.*** Neste sentido, reiterem-se os seguintes trechos:

- *a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras, e como tal serem cognoscíveis e julgados pelo Tribunal de Contas, ou que sejam fonte geradora de responsabilidade financeira, reintegratória ou sancionatória a efetivar pelo mesmo tribunal.*
- *a decisão da qual pretendia recorrer não foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas, não concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos.*
- *Tão-pouco tem a decisão qualquer carácter injuntivo que se traduza na condenação em reposição ou em multa, ou na respetiva relevação, assente numa prévia avaliação do grau de culpa dos seus autores, quer a título de dolo ou de negligência e com consequente afetação da esfera jurídica individual e patrimonial de quem quer que seja, nem nela se descortina um conteúdo materialmente idêntico que permita qualificá-la como uma decisão jurisdicional do Tribunal de Contas de carater injuntivo, e como tal passível de recurso nos mesmos termos*

em que o são as decisões com aquele conteúdo proferidas pelo Tribunal de Contas [...].

165. Excluída, *in casu*, a aplicação de uma sanção típica dos processos jurisdicionais, pela decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 **questiona se os juízos de censura emitidos, na mesma decisão, configuram sanções inominadas atípicas, concluindo que, em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade** e que **os juízos de auditoria e os juízos de censura, que lhe estão associados, são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria**. Neste sentido, observem-se as seguintes asserções:

- [...] pretende o recorrente que os juízos de censura emitidos na decisão que aprovara o relatório de auditoria configuram sanções inominadas atípicas.
- [...] a consagração na Constituição da competência exclusiva do Tribunal de Contas para efetivar a responsabilidade financeira, "nos termos da lei" [...] não deixa espaço para a atipicidade nesta matéria.
- Os juízos de auditoria e os juízos de censura que lhe estão associados são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria condensadas no Manual de Auditoria do Tribunal - Volume I e Volume II e não têm eficácia ablativa na esfera jurídica pessoal e patrimonial dos auditados (...).
- [...] os juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas.

166. Embora o Acórdão citado conclua que **os juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas, o mesmo aresto também sustenta que «esta conclusão não resolve definitivamente o problema da necessidade de**

tutela jurisdicional perante o relatório de auditoria que contenha juízos de censura». Neste sentido, observe-se a seguinte argumentação:

- [...] o recorrente argumenta que o seu direito ao bom nome e reputação, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da Constituição, é afetado pelo juízo de censura decorrente do relatório.
- [...] a formulação de “juízos públicos de censura” não representa uma opção de estilo linguístico da decisão, tão-pouco um mero obiter dicta, mas sim o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas, tal como a formulação de “juízos de simples apreciação” ou “juízos de condenação” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC).
- [...] estes juízos expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação.
- [...] a imputação de um juízo de censura pelo Tribunal de Contas ao cidadão em causa tem a suscetibilidade de afetar a consideração social pelo seu desempenho de determinado cargo, lesando o seu direito ao bom nome e reputação.
- Essa lesão decorre também, no caso, da divulgação, determinada pelo próprio Tribunal, do relatório e dos juízos de censura nele constantes, quer por diversos órgãos e entidades públicos, quer ao público em geral, através da sua disponibilização no sítio da internet do Tribunal de Contas.
- Note-se, finalmente, que a audição dos responsáveis é feita antes da formulação dos “juízos públicos de censura” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC), o que significa que, em casos como o presente, em que não há efetivação de responsabilidades financeiras, o visado pelo juízo de censura fica sem possibilidade de se defender deste juízo.

167. E é tendo em conta este enquadramento que o Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, conclui, in casu:

- [...] os juízos de censura formulados pelo Tribunal de Contas são suscetíveis de afetar a esfera jurídica do cidadão em causa e os direitos fundamentais por si invocados, neste caso.
- [...] face ao juízo negativo público da conduta do visado à luz do regime aplicável, terá de se admitir a possibilidade de este aceder à tutela judicial, defendendo-se e contra-argumentando da concreta censura que lhe é feita de modo a poder ver a questão reapreciada por diferente órgão do tribunal.
- Decorre, por isso, do direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição, a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais no presente processo.
- Na ausência de responsabilidade financeira e do seu julgamento pela 3.ª Secção, verifica-se uma impossibilidade absoluta de impugnar judicialmente os atos em causa (juízos públicos de censura), que não pode deixar de corresponder à violação do direito de acesso a uma tutela jurisdicional efetiva.

168. Nesta linha de argumentação, **o aresto citado assevera:**

- Em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação.
- Quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório.
- A norma em causa permite a existência de uma lesão de um direito fundamental, por um ato do Tribunal de Contas, sem que exista acesso à

tutela jurisdicional para a sua defesa, o que é intolerável à luz da ordem constitucional da República Portuguesa.

- *Por tudo o que fica exposto, verifica-se que é desconforme com a Constituição a irrecorribilidade das decisões do Tribunal de Contas que profiram juízos públicos de censura por impossibilitarem a impugnação judicial de juízos de censura formulados sobre a conduta de titulares de cargos públicos.*

169. Por último, o **Acórdão n.º 812/17**, do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, **decide:**

- “a) Julgar inconstitucional a norma ínsita no artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, no sentido de que estabelece a irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.
- b) Consequentemente, revogar a decisão recorrida e conceder provimento ao recurso.”

170. Sumário (B - Da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção, que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria, quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros):

- a) O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 reitera sucessivamente que ***a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional***;
- b) Considerando que *a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional*, o aresto citado sustém que ***não faria sentido falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior***;
- c) Consequentemente – nos termos do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 – ***a questão central não passa por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que***

afete os direitos fundamentais do recorrente, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção;

- d) Mas, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 sublinha que a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas *não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras, nem foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas, nem concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos, nem sequer tem qualquer carácter injuntivo;*
- e) Excluída, *in casu*, a aplicação de uma sanção típica dos processos jurisdicionais, pela decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 **questiona se os juízos de censura emitidos, na mesma decisão, configuram sanções inominadas atípicas, concluindo que, em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade** e que **os juízos de auditoria e os juízos de censura, que lhe estão associados, são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria.**
- f) Embora o Acórdão citado conclua que **os juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas, o mesmo aresto também sustenta que «esta conclusão não resolve definitivamente o problema da necessidade de tutela jurisdicional perante o relatório de auditoria que contenha juízos de censura».**
- g) **E é tendo em conta este enquadramento que o Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, assevera:** “[...] Em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação. Quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, vê-

se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório. A norma em causa permite a existência de uma lesão de um direito fundamental, por um ato do Tribunal de Contas, sem que exista acesso à tutela jurisdicional para a sua defesa, o que é intolerável à luz da ordem constitucional da República Portuguesa.

Por tudo o que fica exposto, verifica-se que é desconforme com a Constituição a irrecorribilidade das decisões do Tribunal de Contas que profiram juízos públicos de censura por impossibilitarem a impugnação judicial de juízos de censura formulados sobre a conduta de titulares de cargos públicos.”

C – Da emissão de juízos de censura em processos de auditoria

171. Cingindo-nos, agora, às deliberações da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, que aprovem relatórios de auditoria, o Acórdão n.º 812/17, de 30.11.2017, veio admitir a recorribilidade dessas deliberações, quando os relatórios aprovados emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.

172. Mas, *apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional*. A auditoria “é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efetivar o controlo financeiro das entidades sujeitas à sua ação” [cf. *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, Vol. I, p. 22].

173. De acordo com o mesmo *Manual*, a “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada” [cf. *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, Vol. I, p. 23].

174. Como já salientado, “a auditoria é um processo cumulativo e iterativo” [na expressão do § 34 da ISSAI 100], ou seja, um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional” [cf., *supra*, § 80].

175. No caso específico do Tribunal de Contas, “um **juízo de auditoria** constitui o culminar de um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente

a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, executado por uma equipa de auditoria do Tribunal de Contas, tecnicamente preparada, supervisionada por um Auditor-Chefe e por um Auditor-Coordenador e dirigida por um Juiz Conselheiro, realizado de forma sistemática, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos, com o objetivo de possibilitar a formação de uma opinião e a emissão de um parecer sobre a matéria analisada” [cf., *supra*, § 23].

176. E, como já enfatizado, “a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* concretiza-se num processo de auditoria, que culmina num juízo de auditoria e se fixa num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado de um anexo relativo às eventuais infrações financeiras. Consequentemente, os relatórios de auditoria só relevam para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* se evidenciarem factos constitutivos de responsabilidade financeira” [cf., *supra*, § 47].

177. Ou, na expressão do Acórdão n.º 812/17, do Tribunal Constitucional, [...] *o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias [...] e em relação aos respetivos responsáveis.*

178. Assim, numa auditoria, *se forem detetadas infrações financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório constitui um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras.*

179. Ou seja, *a decisão judicial que aprova o relatório de auditoria, no qual se evidenciam factos constitutivos de responsabilidade financeira, culmina uma fase "pré-processual" do procedimento, que visa a efetivação de responsabilidades financeiras.*

- 180.** O Acórdão n.º 812/17, do Tribunal Constitucional, sustenta, *in casu*, que a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional, pese embora a natureza judicial do órgão que nela intervém.
- 181.** Consequentemente, o mesmo aresto sustém que *não faria sentido falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior.*
- 182.** Porém, o aresto referido explicita que *a questão central não passa por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que afete os direitos fundamentais do cidadão, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção.*
- 183.** Reitere-se que a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas *não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras, nem foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas, nem concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos.*
- 184.** Excluída a aplicação de uma sanção típica dos processos jurisdicionais, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 questiona se os *juízos de censura emitidos, na decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, configuram sanções inominadas atípicas.*
- 185.** Mas, o Acórdão referido assevera perentoriamente que, *em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade.*

- 186.** E o mesmo Acórdão conclui que os *juízos de auditoria* e os *juízos de censura*, que *lhe estão associados*, são *juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria*.
- 187.** É aqui que se encontra o nó górdio da questão: por um lado, o Acórdão conclui que os *juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas* e que, *em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade*; por outro lado, sustenta que «*esta conclusão não resolve definitivamente o problema da necessidade de tutela jurisdicional perante o relatório de auditoria que contenha juízos de censura*».
- 188.** O mesmo Acórdão acrescenta que *a formulação de “juízos públicos de censura” não representa uma opção de estilo linguístico da decisão, tão-pouco um mero obiter dicta, mas sim o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas, tal como a formulação de “juízos de simples apreciação” ou “juízos de condenação” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC)*.
- 189.** Sintetizando, os *juízos de auditoria* e os *juízos de censura*, que *lhe estão associados*, são *juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria*, não *correspondem a sanções típicas ou a sanções inominadas atípicas* e a sua *formulação* – mesmo que seja de *juízos públicos de censura* – *representa o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas*.
- 190.** Mas, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sublinha que estes «*juízos públicos de censura*» *expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos* – o que tem, indubitavelmente, *consequências ao nível do seu bom nome e reputação*.

191. Ora, os titulares de cargos públicos são destinatários primordiais dos juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação formulados pelo Tribunal de Contas, por força das «Funções, jurisdição e competência» [cf. Capítulo I da LOPTC] e do «Estatuto e princípios fundamentais» [cf. Capítulo II da LOPTC] do próprio Tribunal.

192. Aliás, tal decorre da Constituição da República Portuguesa, ao consagrar:

“Artigo 214.º

Tribunal de Contas

1. O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe, competindo-lhe, nomeadamente:

[...]

c) Efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei;

d) Exercer as demais competências que lhe forem atribuídas por lei.”

193. E, também, da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro), que determina:

“Artigo 72.º

Responsabilidade no âmbito da execução orçamental

1. Os titulares de cargos políticos respondem política, financeira, civil e criminalmente pelos atos e omissões que pratiquem no âmbito do exercício das suas funções de execução orçamental, nos termos da Constituição e demais legislação aplicável, a qual tipifica as infrações criminais e financeiras, bem como as respetivas sanções.

2. Os dirigentes e os trabalhadores das entidades públicas são responsáveis disciplinar, financeira, civil e criminalmente pelos seus atos e omissões de que resulte violação das normas de execução orçamental, nos termos do artigo 271.º da Constituição e da legislação aplicável.

3. A responsabilidade financeira é efetivada pelo Tribunal de Contas, nos termos da respetiva legislação.”

194. Assim, a suscetibilidade de escrutínio pelo Tribunal de Contas é inerente ao exercício de cargos públicos, cujos titulares são destinatários primordiais dos

juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, formulados por este Tribunal.

- 195.** Aliás, o ordenamento jurídico português estabelece obrigações específicas para os *titulares de cargos públicos*, mormente para as «pessoas politicamente

expostas»⁴⁴ e para os «titulares de outros cargos políticos ou públicos»⁴⁵, além de estipular sobre «os crimes da responsabilidade que titulares de cargos políticos

⁴⁴ O art.º 2.º, n.º 1, al. cc), da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto – sucessivamente alterada pelo Decreto-Lei n.º 144/2019, de 23 de setembro, pela Lei n.º 58/2020, de 31 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º 9/2021, de 29 de janeiro e pelo Decreto-Lei n.º 56/2021, de 30 de junho – define o conceito de «pessoas politicamente expostas» e enumera as funções abrangidas: “«Pessoas politicamente expostas», as pessoas singulares que desempenham, ou desempenharam nos últimos 12 meses, em qualquer país ou jurisdição, as seguintes funções públicas proeminentes de nível superior: i) Chefes de Estado, chefes de Governo e membros do Governo, designadamente ministros, secretários e subsecretários de Estado ou equiparados; ii) Deputados; iii) Juizes do Tribunal Constitucional, do Supremo Tribunal de Justiça, do Supremo Tribunal Administrativo, do Tribunal de Contas, e membros de supremos tribunais, tribunais constitucionais e de outros órgãos judiciais de alto nível de outros estados e de organizações internacionais; iv) Representantes da República e membros dos órgãos de governo próprio de regiões autónomas; v) Provedor de Justiça, Conselheiros de Estado, e membros da Comissão Nacional da Proteção de Dados, do Conselho Superior da Magistratura, do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, da Procuradoria-Geral da República, do Conselho Superior do Ministério Público, do Conselho Superior de Defesa Nacional, do Conselho Económico e Social, e da Entidade Reguladora para a Comunicação Social; vi) Chefes de missões diplomáticas e de postos consulares; vii) Oficiais Gerais das Forças Armadas em efetividade de serviço; viii) Presidentes e vereadores com funções executivas de câmaras municipais; ix) Membros de órgãos de administração e fiscalização de bancos centrais, incluindo o Banco Central Europeu; x) Membros de órgãos de administração e de fiscalização de institutos públicos, fundações públicas, estabelecimentos públicos e entidades administrativas independentes, qualquer que seja o modo da sua designação; xi) Membros de órgãos de administração e de fiscalização de entidades pertencentes ao setor público empresarial, incluindo os setores empresarial, regional e local; xii) Membros dos órgãos executivos de direção de partidos políticos de âmbito nacional ou regional; xiii) Diretores, diretores-adjuntos e membros do conselho de administração ou pessoas que exercem funções equivalentes numa organização internacional.”

Acresce que o art.º 2.º, n.º 1, da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, inclui ainda os conceitos de «Membros próximos da família» e de «Pessoas reconhecidas como estreitamente associadas», nos seguintes moldes: alínea w) “«Membros próximos da família»: i) O cônjuge ou unido de facto de pessoa politicamente exposta; ii) Os parentes e afins em 1.º grau, na linha reta ou na linha colateral, da pessoa politicamente exposta; iii) Os unidos de facto dos parentes da pessoa politicamente exposta referidos na subalínea anterior, na medida em que não beneficiam do estatuto de afinidade; iv) As pessoas que, em outros ordenamentos jurídicos, ocupem posições similares;” alínea dd) «Pessoas reconhecidas como estreitamente associadas»: i) Qualquer pessoa singular, conhecida como comproprietária, com pessoa politicamente exposta, de uma pessoa coletiva ou de um centro de interesses coletivos sem personalidade jurídica; ii) Qualquer pessoa

singular que seja proprietária de capital social ou detentora de direitos de voto de uma pessoa coletiva, ou de património de um centro de interesses coletivos sem personalidade jurídica, conhecidos como tendo por beneficiário efetivo pessoa politicamente exposta; iii) Qualquer pessoa singular, conhecida como tendo relações societárias, comerciais ou profissionais com pessoa politicamente exposta.”

Note-se que a Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, *estabelece medidas de combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, transpõe parcialmente as Diretivas 2015/849/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, e 2016/2258/UE, do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, altera o Código Penal e o Código da Propriedade Industrial e revoga a Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, e o Decreto-Lei n.º 125/2008, de 21 de julho.*

Por sua vez, o art.º 2.º, n.º 6, da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, revogada pela Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, já continha o conceito de «Pessoas politicamente expostas», que enumerava nos seguintes termos: “«Pessoas politicamente expostas» as pessoas singulares que desempenham, ou desempenharam até há um ano, altos cargos de natureza política ou pública, bem como os membros próximos da sua família e pessoas que reconhecidamente tenham com elas estreitas relações de natureza societária ou comercial. Para os efeitos previstos no presente número, consideram-se: a) «Altos cargos de natureza política ou pública»: i) Chefes de Estado, chefes de Governo e membros do Governo, designadamente ministros, secretários e subsecretários de Estado; ii) Deputados ou membros de câmaras parlamentares; iii) Membros de supremos tribunais, de tribunais constitucionais, de tribunais de contas e de outros órgãos judiciais de alto nível, cujas decisões não possam ser objeto de recurso, salvo em circunstâncias excecionais; iv) Membros de órgãos de administração e fiscalização de bancos centrais; v) Chefes de missões diplomáticas e de postos consulares; vi) Oficiais de alta patente das Forças Armadas; vii) Membros de órgãos de administração e de fiscalização de empresas públicas e de sociedades anónimas de capitais exclusiva ou maioritariamente públicos, institutos públicos, fundações públicas, estabelecimentos públicos, qualquer que seja o modo da sua designação, incluindo os órgãos de gestão das empresas integrantes dos sectores empresariais regionais e locais; viii) Membros dos órgãos executivos das Comunidades Europeias e do Banco Central Europeu; ix) Membros de órgãos executivos de organizações de direito internacional; b) «Membros próximos da família»: i) O cônjuge ou unido de facto; ii) Os pais, os filhos e os respetivos cônjuges ou unidos de facto; c) «Pessoas com reconhecidas e estreitas relações de natureza societária ou comercial»: i) Qualquer pessoa singular, que seja notoriamente conhecida como proprietária conjunta com o titular do alto cargo de natureza política ou pública de uma pessoa coletiva, de um centro de interesses coletivos sem personalidade jurídica ou que com ele tenha relações comerciais próximas; ii) Qualquer pessoa singular que seja proprietária do capital social ou dos direitos de voto de uma pessoa coletiva ou do património de um centro de interesses coletivos sem personalidade jurídica, que seja notoriamente conhecido como tendo como único beneficiário efetivo o titular do alto cargo de natureza política ou pública.”

⁴⁵ O art.º 2.º, n.º 1, al. gg), da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, define o conceito de «titulares de outros cargos políticos ou públicos» e enumera os cargos abrangidos: “«Titulares de outros cargos políticos ou

ou de altos cargos públicos cometam no exercício das suas funções»⁴⁶ e sobre «o exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos»⁴⁷.

públicos», as pessoas singulares que, não sendo qualificadas como pessoas politicamente expostas, desempenhem ou tenham desempenhado, nos últimos 12 meses e em território nacional, algum dos seguintes cargos: i) Os cargos enumerados no n.º 3 do artigo 4.º da Lei n.º 4/83, de 2 de abril, controle público da riqueza dos titulares de cargos políticos, alterada pelas Leis n.os 38/83, de 25 de outubro, 25/95, de 18 de agosto, 19/2008, de 21 de abril, 30/2008, de 10 de julho, e 38/2010, de 2 de setembro, quando não determinem a qualificação do respetivo titular como «pessoa politicamente exposta»; ii) Membros de órgão representativo ou executivo de área metropolitana ou de outras formas de associativismo municipal.”

Refira-se, ainda, que o n.º 3 do artigo 4.º da Lei n.º 4/83, de 2 de abril (*Controle público da riqueza dos titulares de cargos políticos*) considerava «titulares de altos cargos públicos»: “a) Gestores públicos; b) Titulares de órgão de gestão de empresa participada pelo Estado, quando designados por este; c) Membros de órgãos executivos das empresas que integram o sector empresarial local; d) Membros dos órgãos diretivos dos institutos públicos; e) Membros das entidades públicas independentes previstas na Constituição ou na lei; f) Titulares de cargos de direção superior do 1.º grau e equiparados.”

⁴⁶ Cf. Lei n.º 34/87, de 16 de julho, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 108/2001, de 28 de novembro, pela Lei n.º 30/2008, de 10 de julho, pela Lei n.º 41/2010, de 3 de setembro, pela Lei n.º 4/2011, de 16 de fevereiro, pela Lei n.º 4/2013, de 14 de janeiro (retificada pela Declaração de Retificação n.º 5/2013, de 25 de janeiro) e pela Lei n.º 30/2015, de 22 de abril.

⁴⁷ Recentemente, a Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, já alterada pela Lei n.º 69/2020, de 9 de novembro, aprovou o «regime do exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos» e revogou a Lei n.º 4/83, de 2 de abril (*Controle público da riqueza dos titulares de cargos políticos*), a Lei n.º 64/93, de 26 de agosto (*Regime jurídico de incompatibilidades e impedimentos dos titulares de cargos políticos e altos cargos públicos*) e o Decreto Regulamentar n.º 1/2000, de 9 de março (*Regulamenta a Lei n.º 4/83, de 2 de Abril, alterada pela Lei n.º 25/95, de 18 de Agosto, relativa ao controlo público da riqueza dos titulares dos cargos políticos*), com as ressalvas estabelecidas no art.º 24 e 25.º do novo regime.

O art.º 2.º da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, enumera os cargos políticos abrangidos pelo novo regime, nos seguintes termos: “1. São cargos políticos para os efeitos da presente lei: a) O Presidente da República; b) O Presidente da Assembleia da República; c) O Primeiro-Ministro; d) Os Deputados à Assembleia da República; e) Os membros do Governo; f) O Representante da República nas Regiões Autónomas; g) Os membros dos órgãos de governo próprio das Regiões Autónomas; h) Os Deputados ao Parlamento Europeu; i) Os membros dos órgãos executivos do poder local; j) Os membros dos órgãos executivos das áreas metropolitanas e entidades intermunicipais.” Note-se que o n.º 2 do mesmo artigo precisa que “Para efeitos das obrigações declarativas previstas na presente lei, excecionam-se do disposto na alínea i) do número anterior os vogais das Juntas de Freguesia com menos de 10 000 eleitores, que se encontrem em regime de

196. Estes diplomas evidenciam exaustivamente a exposição acrescida dos cidadãos, que exercem cargos públicos, mormente no que concerne a deveres específicos sobre declaração de *rendimentos*, *património*, *interesses*,

não permanência” e o n.º 3 determina que “Para efeitos das obrigações declarativas previstas na presente lei são equiparados a titulares de cargos políticos: a) Membros dos órgãos executivos dos partidos políticos aos níveis nacional e das regiões autónomas; b) Candidatos a Presidente da República; c) Membros do Conselho de Estado; d) Presidente do Conselho Económico e Social.”

Por sua vez, o art.º 3.º da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, define os «altos cargos públicos», nos seguintes termos: “1. Para efeitos da presente lei, são considerados titulares de altos cargos públicos: a) Gestores públicos e membros de órgão de administração de sociedade anónima de capitais públicos, que exerçam funções executivas; b) Titulares de órgão de gestão de empresa participada pelo Estado, quando designados por este; c) Membros de órgãos de gestão das empresas que integram os sectores empresarial regional ou local; d) Membros de órgãos diretivos dos institutos públicos; e) Membros do conselho de administração de entidade administrativa independente; f) Titulares de cargos de direção superior do 1.º grau e do 2.º grau, e equiparados, e dirigentes máximos dos serviços das câmaras municipais e dos serviços municipalizados, quando existam.” Note-se que o art.º 4., sob a epígrafe “Juizes do Tribunal Constitucional e do Tribunal de Contas, Provedor de Justiça e membros dos Conselhos Superiores” estipula “Ficam sujeitos às obrigações declarativas previstas na presente lei: a) Os juizes do Tribunal Constitucional; b) Os juizes do Tribunal de Contas; c) O Procurador-Geral da República; d) O Provedor de Justiça; e) Os membros do Conselho Superior da Magistratura; f) Os membros do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais; g) Os membros do Conselho Superior do Ministério Público.” E o art.º 5.º, sob a epígrafe “Magistrados judiciais e magistrados do Ministério Público” determina “1 - De acordo com os respetivos estatutos, os magistrados judiciais e os magistrados do Ministério Público ficam também sujeitos às obrigações declarativas previstas na presente lei; 2 - As declarações devem ser entregues, respetivamente, junto do Conselho Superior da Magistratura, do Conselho Superior dos Tribunais e Administrativos e Fiscais e do Conselho Superior do Ministério Público, que são competentes para a sua análise, fiscalização e aplicação do respetivo regime sancionatório, nos termos dos respetivos estatutos.”

Sublinhe-se que o Capítulo II (*Do exercício do mandato*) estabelece normas específicas relativas a exclusividade (art.º 6.º), autarcas (art.º 7.º), atividades anteriores (art.º 8.º), impedimentos (art.º 9.º), regime aplicável após cessação de funções (art.º 10.º), regime sancionatório (art.º 11.º) e nulidade (art.º 12.º).

Por seu turno, o Capítulo III (*Das obrigações declarativas*) estabelece deveres específicos sobre declaração única de rendimentos, património, interesses, incompatibilidades e impedimentos (art.º 13.º), atualização da declaração (art.º 14.º), registo de interesses (art.º 15.º), ofertas institucionais e hospitalidades (art.º 16.º), acesso e publicidade (art.º 17.º), incumprimento das obrigações declarativas (art.º 18.º), códigos de conduta (art.º 19.º), fiscalização (art.º 20.º) e dever de colaboração (art.º 21.º).

incompatibilidades e impedimentos^{48 49}, admitindo, inclusive, o acesso público a determinados dados, bem como a sua publicidade^{50 51}.

⁴⁸ Sobre as obrigações declarativas dos titulares de cargos políticos e altos cargos públicos, cf. o art.º 13.º da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho:

“Artigo 13.º

Declaração única de rendimentos, património, interesses, incompatibilidades e impedimentos

1 - Os titulares de cargos políticos e equiparados e os titulares de altos cargos públicos referidos nos artigos 2.º e 3.º, bem como os referidos no artigo 4.º apresentam por via eletrónica junto da entidade legalmente competente a definir nos termos do artigo 20.º, no prazo de 60 dias contado a partir da data de início do exercício das respetivas funções, declaração dos seus rendimentos, património, interesses, incompatibilidades e impedimentos, adiante designada por declaração única, de acordo com o modelo constante do anexo da presente lei, que dela faz parte integrante.

2 - Da declaração referida no número anterior devem constar:

- a) A indicação total dos rendimentos brutos, com indicação da sua fonte, constantes da última declaração apresentada para efeitos da liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ou que da mesma, quando dispensada, devessem constar e, quando for o caso, subsequente desagregação por categoria de rendimento;
- b) A descrição dos elementos do seu ativo patrimonial, de que sejam titulares ou cotitulares, nomeadamente através de herança indivisa, bem como dos elementos patrimoniais de que seja possuidor, detentor, gestor, comodatário ou arrendatário, por si ou por interposta pessoa coletiva ou singular, existentes no País ou no estrangeiro, ordenados por grandes rubricas, designadamente do património imobiliário, de quotas, ações ou outras partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais, de direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis, bem como de carteiras de títulos, contas bancárias a prazo, aplicações financeiras equivalentes e desde que superior a 50 salários mínimos, contas bancárias à ordem e direitos de crédito;
- c) A descrição do seu passivo, designadamente em relação ao Estado ou quaisquer pessoas singulares ou coletivas, nomeadamente a instituições de crédito e a quaisquer empresas, públicas ou privadas, no País ou no estrangeiro;
- d) A menção de cargos sociais que exerçam ou tenham exercido nos três anos que precederam a declaração, no País ou no estrangeiro, em empresas, fundações ou associações.

3 - A declaração referida também deve incluir os atos e atividades suscetíveis de gerar incompatibilidades e impedimentos, designadamente:

- a) A inscrição de atividades exercidas, independentemente da sua forma ou regime, designadamente: i) Indicação de cargos, funções e atividades, públicas e privadas, no País ou no estrangeiro, incluindo em empresas, fundações ou associações, exercidas nos últimos três anos; ii) Indicação de cargos, funções e atividades, públicas e privadas, no País ou no estrangeiro, incluindo em empresas, fundações ou associações, a exercer cumulativamente com o mandato;

b) A inscrição de interesses financeiros relevantes, que compreende a identificação dos atos que geram, direta ou indiretamente, pagamentos, designadamente: i) Pessoas coletivas públicas e privadas a quem foram prestados os serviços; ii) Participação em conselhos consultivos, comissões de fiscalização ou outros organismos colegiais, quando previstos na lei ou no exercício de fiscalização e controlo de dinheiros públicos; iii) Sociedades em cujo capital participe por si ou pelo cônjuge não separado de pessoas e bens ou por pessoa com quem viva em união de facto; iv) Subsídios ou apoios financeiros recebidos por si, pelo cônjuge não separado de pessoas e bens ou por pessoa com quem viva em união de facto ou por sociedade em cujo capital participe; v) Realização de conferências, palestras, ações de formação de curta duração e outras atividades de idêntica natureza;

c) A inscrição de outros interesses relevantes, que deve mencionar, designadamente, os seguintes factos: i) Participação em comissões ou grupos de trabalho pela qual auferam remuneração; ii) Participação em entidades sem fins lucrativos beneficiárias de recursos públicos; iii) Participação em associações profissionais ou representativas de interesses.

4 - Todos os titulares de cargos políticos e altos cargos públicos estão obrigados a preencher a totalidade dos campos da declaração única referidos nos números anteriores, constante do anexo da presente lei, com exceção dos equiparados a titulares de cargos políticos e equiparados a altos cargos públicos, que não são obrigados a preencher o campo relativo ao registo de interesses.

5 - Os serviços administrativos das entidades em que se integrem os titulares de cargos a que se aplica a presente lei comunicam à entidade responsável pela análise e fiscalização das declarações apresentadas a data do início e da cessação das correspondentes funções.”

⁴⁹ Note-se que o art.º 24.º da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, revogou a Lei n.º 4/83, de 2 de abril, cujo art.º 1 estipulava:

“Artigo 1.º

Prazo e conteúdo

Os titulares de cargos políticos e equiparados e os titulares de altos cargos públicos apresentam no Tribunal Constitucional, no prazo de 60 dias contado da data de início do exercício das respetivas funções, declaração dos seus rendimentos, bem como do seu património e cargos sociais, da qual constem:

a) A indicação total dos rendimentos brutos constantes da última declaração apresentada para efeitos da liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ou que da mesma, quando dispensada, devessem constar;

b) A descrição dos elementos do seu ativo patrimonial, existentes no País ou no estrangeiro, ordenados por grandes rubricas, designadamente do património imobiliário, de quotas, ações ou outras partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais, de direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis, bem como de carteiras de títulos, contas bancárias a prazo, aplicações financeiras equivalentes e desde que superior a 50 salários mínimos, contas bancárias à ordem e direitos de crédito;

c) A descrição do seu passivo, designadamente em relação ao Estado, a instituições de crédito e a quaisquer empresas, públicas ou privadas, no País ou no estrangeiro;

d) A menção de cargos sociais que exerçam ou tenham exercido nos dois anos que precederam a declaração, no País ou no estrangeiro, em empresas, fundações ou associações de direito público e, sendo os mesmos remunerados, em fundações ou associações de direito privado.”

O art.º 24.º da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho também revogou o Decreto Regulamentar n.º 1/2000, de 9 de março, cujos artigos 2.º a 13º, já estabeleciam as *normas relativas à descrição e identificação dos elementos a levar às declarações de rendimentos, património e cargos sociais dos titulares de cargos políticos e equiparados, a serem apresentadas ao Tribunal Constitucional*:

“Artigo 2.º

Nas declarações a que se refere o n.º 1 do artigo anterior são discriminados, em capítulos autónomos, os seguintes elementos, de modo a permitir uma avaliação rigorosa do património e rendimentos líquidos dos declarantes:

a) Rendimentos brutos, para efeitos da liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (capítulo I); b) Ativo patrimonial (capítulo II); c) Passivo (capítulo III); d) Cargos sociais exercidos (capítulo IV).

Artigo 3.º

O capítulo I das declarações contém a indicação dos rendimentos brutos, excluídos os do cônjuge ou de dependentes, constantes da última declaração apresentada para efeito de liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, ou que da mesma, quando dispensada, devessem constar, discriminados segundo as seguintes categorias: a) Rendimentos do trabalho dependente; b) Rendimentos do trabalho independente; c) Rendimentos comerciais e industriais; d) Rendimentos agrícolas; e) Rendimentos de capitais; f) Rendimentos prediais; g) Mais-valias; h) Pensões; i) Outros rendimentos.

Artigo 4.º

1 - No capítulo II das declarações são mencionados os elementos respeitantes às seguintes rubricas: a) Património imobiliário; b) Quotas, ações ou outras partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais; c) Direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis; d) Carteiras de títulos, contas bancárias a prazo e aplicações financeiras equivalentes; e) Direitos de crédito de valor superior a 50 salários mínimos; f) Outros elementos do ativo patrimonial.

2 - Em cada rubrica são descritos, separadamente, os elementos situados no estrangeiro.

Artigo 5.º

1 - Consideram-se bens do património imobiliário os prédios, rústicos ou urbanos, aí se englobando as plantações, edifícios ou construções de qualquer natureza neles incorporados ou assentes com carácter de permanência, ainda que isentos de contribuição autárquica.

2 - Os referidos bens são, para efeito de declaração, identificados pela respetiva situação, indicação da sua natureza rústica ou urbana, sumária descrição, bem como pela respetiva inscrição matricial.

Artigo 6.º

1 - Os elementos patrimoniais mencionados na alínea b) do n.º 1 do artigo 4.º são descritos pela indicação da respetiva natureza, quantidade e valor nominal e pela identificação da sociedade civil ou comercial a que se reportam, através da menção da respetiva firma ou denominação social, sede e data de constituição.

2 - Tratando-se de sociedade irregular, é feita menção desta circunstância.

Artigo 7.º

1 - Consideram-se integrados na rubrica mencionada na alínea c) do n.º 1 do artigo 4.º os direitos reais sujeitos a registo relativamente a: a) Barcos, quer se destinem a recreio ou a qualquer atividade de natureza comercial ou industrial; b) Aeronaves, de uso particular, qualquer que seja a finalidade da sua utilização, ainda que de recreio; c) Automóveis, tanto ligeiros como pesados, de carga ou mistos, ou motociclos de passageiros.

2 - A identificação dos mencionados bens é feita pela menção da respetiva matrícula, marca, classe, tipo e modelo.

Artigo 8.º

1 - Consideram-se como integrantes da rubrica mencionada na alínea d) do n.º 1 do artigo 4.º as ações, quando representem uma mera aplicação de capital, as obrigações, os títulos ou certificados da dívida pública ou quaisquer outros papéis ou títulos de crédito, com exceção de letras e livranças, independentemente de terem ou não cotação na bolsa e da natureza da entidade que tiver procedido à respetiva emissão.

2 - Consideram-se igualmente como integrantes da mesma rubrica os valores depositados em contas a prazo em qualquer estabelecimento bancário ou similar.

3 - Consideram-se como aplicações financeiras equivalentes para o efeito da alínea d) do n.º 1 do artigo 4.º, entre outras, as participações em fundos de investimento mobiliários e imobiliários, os planos de poupança-reforma e os seguros de capitalização.

Artigo 9.º

Consideram-se como integrantes da rubrica mencionada na alínea e) do n.º 1 do artigo 4.º os direitos de crédito de valor superior ao produto do fator 50, aplicado ao montante do salário mínimo mensal nacional.

Artigo 10.º

1 - Os bens referidos no n.º 1 do artigo 8.º são descritos pela identificação dos títulos através da menção da sua espécie e tipo, entidade emitente, quantidade, valor nominal e, sendo o caso, juro estipulado, e ainda da indicação da instituição financeira onde se achem depositados e do número da correspondente carteira.

2 - Os valores a que se refere o n.º 2 do artigo 8.º são descritos pela indicação do seu montante, bem como da entidade depositária, número da conta, data e prazo do depósito.

3 - As aplicações a que se refere o n.º 3 do artigo 8.º são descritas pela indicação da sua natureza, designação, montante e data, bem como da entidade onde hajam sido realizadas, e ainda de quaisquer outros elementos que se revelem adequados à sua identificação.

197. Ou seja, os cidadãos titulares de cargos políticos e de altos cargos públicos estão sujeitos a um escrutínio financeiro mais exigente do que o aplicável aos

4 - Os créditos a que alude o artigo 9.º são identificados através da indicação do seu montante, sendo líquido, entidade devedora e data do vencimento.

Artigo 11.º

Na rubrica «Outros elementos do ativo patrimonial» são descritos estabelecimentos comerciais ou industriais, incluindo os de indústria agrícola, de que o declarante seja proprietário na qualidade de empresário em nome individual.

Artigo 12.º

No capítulo III das declarações referidas no artigo 1.º são discriminados os débitos que oneram o património do declarante, mencionando-se: a) A identificação do credor; b) O montante do débito; c) A data do vencimento.

Artigo 13.º

1 - No capítulo IV das declarações são discriminados os cargos sociais, nomeadamente de membro do conselho de administração, da direção, da comissão administrativa, do conselho geral, do conselho fiscal ou da mesa da assembleia geral, ou ainda de administrador, gestor ou gerente, exercidos pelo declarante, nos dois anos que precederam a declaração, no País ou no estrangeiro, em quaisquer sociedades, empresas públicas e fundações ou associações de direito público e, bem assim, quando esse exercício seja remunerado, em fundações ou associações de direito privado.

2 - Relativamente a cada um dos cargos declarados é feita menção das datas de início de funções e do respetivo termo, se já tiver ocorrido.”

⁵⁰ Cf. art.º 17.º (Acesso e publicidade) da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, *que aprova o regime do exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos*.

⁵¹ Sublinhe-se que o art.º 6.º da Lei n.º 4/83, de 2 de abril, também já previa:

“Artigo 6.º

Divulgação

1 - A divulgação do conteúdo das declarações previstas na presente lei é livre.

2 - Com fundamento em motivo relevante, designadamente interesses de terceiros, o titular do cargo pode opor-se à divulgação parcelar ou integral a que se refere o número anterior, competindo ao Tribunal Constitucional apreciar a existência ou não do aludido motivo, bem como da possibilidade e dos termos da referida divulgação.

3 - Cabe ao declarante, no ato de apresentação da sua declaração inicial ou posteriormente, a iniciativa de invocar objeção nos termos e para os efeitos do número anterior.

4 - A violação da reserva da vida privada eventualmente resultante da violação dos números anteriores será punida nos termos legais, designadamente segundo o disposto nos artigos 192.º e 193.º do Código Penal.”

restantes cidadãos, quer no exercício das suas funções políticas e públicas, quer na sua esfera privada.

198. Assim, *quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença* [na expressão do art.º 5.º, n.º 1, al. e) da LOPTC], está sujeito à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas, quer no que concerne ao *poder de controlo financeiro independente sui generis*, quer ao *poder de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*.

199. Como observado *supra* § 37, “é este *poder de controlo financeiro independente sui generis* que coabita com o *poder de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*, no seio do Tribunal de Contas. Mas, o exercício do *poder de controlo financeiro independente* pode ou não desencadear a efetivação de responsabilidades financeiras. Aliás, o objetivo da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* não se direciona apenas à efetivação de responsabilidades financeiras.”

200. E como realçado no § 66, “Se conjugarmos sucessivamente as disposições do art.º 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, do art.º 2.º do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas* e do art.º 56.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, observamos a natureza *sui generis* do exercício do *poder de controlo financeiro independente* pelo Tribunal de Contas, onde cada juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um ou mais departamentos de auditoria, dotados de chefias próprias, as quais, *sem prejuízo das competências dos Juízes relatores, têm o dever de dirigir, coordenar, supervisionar e rever os trabalhos de campo integrados na auditoria e os projetos de relato, de assegurar a observância das normas do sistema de controlo de qualidade, de informar o Juiz relator do andamento das várias fases do processo de auditoria e de propor a realização de diligências necessárias.*”

- 201.** Sobre o *processo de auditoria* foi sublinhado *supra* § 98 que “O procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria evidencia, de novo, a natureza *sui generis* do controlo financeiro independente exercido pelo Tribunal de Contas, onde o juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um departamento de auditoria, dotado de chefias próprias e composto por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.”
- 202.** E sobre as *várias fases do processo de auditoria* já se afirmou *supra* § 106 que “A sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – com a participação de auditores profissionais, de magistrados judiciais e do ministério público, bem como dos responsáveis pelas entidades auditadas, em sede de contraditório, reitera a natureza *sui generis* do exercício do poder de controlo financeiro independente pelo Tribunal de Contas.”
- 203.** A sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – traduz a formação iterativa de uma opinião de auditoria, que se fixa num juízo de auditoria, que tem entre os destinatários primordiais *quem gere e utiliza dinheiros públicos*.
- 204.** Ora, uma opinião de auditoria é um juízo técnico, formulado por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.
- 205.** No caso do Tribunal de Contas, além de observarem as normas profissionais e deontológicas, os princípios gerais de auditoria

internacionalmente aceites e os métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos, os trabalhos de auditoria cumprem também o disposto na LOPTC e nos regulamentos do Tribunal, são supervisionados por Auditores-Chefes e Auditores-Coordenadores e são dirigidos por Juízes Conselheiros.

- 206.** A enunciação, em concreto, da opinião de auditoria/juízo de auditoria depende do tipo de auditoria efetuado.
- 207.** Conforme salientado *supra* § 22, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* apresenta uma lista, não taxativa, dos tipos de auditorias realizadas por este Tribunal, destacando as auditorias financeiras, as auditorias operacionais ou de resultados, as auditorias integradas, as auditorias orientadas, as auditorias de projetos ou programas, as auditorias de sistemas e as auditorias ambientais.
- 208.** Como também referenciado *supra* § 111, “o *Tribunal de Contas desenvolve as suas competências de fiscalização sucessiva e concomitante [...] de forma integrada e uniforme através da verificação interna e externa de contas, da realização de auditorias de qualquer natureza e de outras formas de controlo previstas na Lei e no Regulamento e de acordo com as normas, princípios, métodos e técnicas constantes de manuais de auditoria, de verificação interna de contas e de procedimentos*. E o n.º 2 [do art.º 22.º do Regulamento do Tribunal de Contas] acrescenta expressamente que o Tribunal também se orienta por: a) *normas de direito financeiro consagradas na CRP, nos Estatutos Político-administrativos das Regiões Autónomas, na Lei de Enquadramento Orçamental, na Lei das Finanças Regionais e na Lei das Finanças Locais; b) normas jurídicas e contabilísticas nacionais; c) normas de auditoria e de revisão de contas geralmente aceites, em vigor em Portugal e na União Europeia; d) normas do direito europeu da estabilidade e consolidação orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas; e) normas contabilísticas do Sistema*

Europeu de Contas Nacionais e Regionais; f) Normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da IFAC, ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia.”

209. Ora, a pluralidade de tipos de auditorias e a heterogeneidade de fontes normativas geram a diversidade de formas de enunciação, em concreto, das opiniões e dos juízos de auditoria.

210. Se, em relação às auditorias financeiras, as formas de enunciação dos juízos de auditoria estão estabilizadas, em relação às restantes auditorias, as formas de enunciação dos juízos de auditoria apresentam variações em função do tipo de auditoria realizado, das normas vigentes e dos manuais adotados.

211. O *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, do Tribunal de Contas, aprovado pelo Plenário da 2ª Secção, de 29 de setembro de 2016⁵², pp. 106-108, elucida:

“325. Nas auditorias financeiras deve ser formulado um juízo de auditoria sobre se as demonstrações financeiras, no seu conjunto, estão preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e se o sistema de controlo interno é fiável. Em caso afirmativo, essa apreciação toma a designação de **juízo favorável**.

326. No caso de se concluir, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras, como um todo, estão afetadas por distorções materiais, ou na circunstância de aquela evidência não ser suficiente nem apropriada para tal confirmação, justifica-se a emissão de um juízo de auditoria modificado, conforme os casos, nos termos seguintes:

a) **Juízo favorável com reservas** - sempre que se tiver verificado qualquer limitação do âmbito da auditoria ou detetado erros, omissões ou deficiências materialmente relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do sistema de controlo interno e consistência e integralidade do relato financeiro, e os auditores concluíam que os efeitos das

⁵² Cf., *supra*, nota 21.

situações identificadas não são tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo;

b) **Juízo desfavorável** - sempre que sejam obtidas evidências de auditoria suficientes e adequadas quanto à existência de distorções e casos de não conformidade que afetem de forma materialmente relevante e generalizada, o relato financeiro, no seu conjunto e, se for caso disso, com limitações de âmbito da auditoria.

c) **Impossibilidade de juízo** - sempre que não for possível emitir um juízo, seja pela inexistência ou incapacidade de as evidências de auditoria serem apropriadas e suficientes (limitação de âmbito de auditoria), afetando, de forma materialmente relevante e com carácter generalizado, o relato financeiro.

Os motivos que levam a declarar a impossibilidade de juízo devem ser claramente explicitados.

327. Em algumas circunstâncias pode ser necessário incluir no relatório, no âmbito do juízo de auditoria, um parágrafo autónomo, designado de ênfases, com vista a chamar a atenção para uma questão que se revista de importância fundamental para a compreensão das contas, ou para qualquer matéria não apresentada ou divulgada no relato financeiro, relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório. Os parágrafos de ênfase não são adequados para suprir faltas de esclarecimentos ou de informações no relato financeiro, nem são uma alternativa ou substituto de um juízo favorável com reservas.

328. Os juízos de auditoria emitidos nas auditorias financeiras ou nas auditorias de conformidade quando associadas às auditorias financeiras, podem ser sintetizados conforme o quadro seguinte:

Diagrama 20 – Tipos de juízo de auditoria			
Juízo de auditoria	Efeitos ou eventuais efeitos de distorções ou desvios no relato financeiro		
Evidências de auditoria	Inexistência de distorções ou desvios materialmente relevantes	Distorções ou desvios materialmente relevantes de carácter não generalizado	Distorções ou desvios materialmente relevantes com carácter generalizado
Suficientes e apropriadas	Favorável	Favorável com reservas	Desfavorável

Impossibilidade de obter evidências suficientes e apropriadas		Favorável com reservas (por limitação do âmbito da auditoria)	Impossibilidade de juízo

329. Nas auditorias de resultados devem ser expressas conclusões (mensagens-chave), suscitadas pelas questões de auditoria, face aos objetivos e âmbito definidos e que se relacionam com um ou mais dos princípios de economia, eficiência e/ou eficácia.

330. Nas auditorias de conformidade deve ser expressa uma conclusão de conformidade ou de não conformidade das atividades, operações financeiras e informações, em todos os aspetos materialmente relevantes, face ao quadro jurídico e regulamentar que as rege.

331. Quando a realização de uma auditoria de conformidade está associada à auditoria financeira a conclusão de conformidade pode ser incorporada como um juízo de conformidade no relatório da auditoria financeira, ainda que um juízo de conformidade possa ser emitido de forma separada num relatório de auditoria de conformidade autónomo.”

212. E o *Glossário* do mesmo *Manual* apresenta as seguintes noções, relevantes para a compreensão da natureza e da forma de enunciação dos juízos de auditoria:

“Juízo de auditoria: Deduzidas as observações de auditoria e formuladas as conclusões com base nas evidências de auditoria obtidas, o Tribunal toma uma posição, designada de juízo de auditoria ou conclusões de auditoria, expressa, claramente, num relatório escrito o qual inclui a respetiva fundamentação, como adequado ao tipo de auditoria. O Juízo na auditoria financeira toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

No caso da auditoria de resultados este Juízo toma a forma de conclusões de auditoria de resultados e nas auditorias de conformidade é expressa uma conclusão de conformidade ou não conformidade.

Juízo de auditoria desfavorável: Juízo de auditoria formulado na sequência da obtenção de evidências de auditoria, suficientes e adequadas, da existência de distorções e situações de não conformidade que afetem de forma materialmente relevante e generalizada, o relato financeiro, no seu conjunto. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

Juízo de auditoria favorável: Juízo de auditoria formulado sobre a conta, incluindo o conjunto das demonstrações financeiras, a qual revela estar elaborada, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com a estrutura conceptual de relato

financeiro aplicável e isenta de distorções e situações de não conformidade. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

Juízo de auditoria favorável com reservas: Juízo de auditoria formulado na sequência da verificação de uma ou mais limitações de âmbito da auditoria ou da deteção de erros, omissões ou deficiências materialmente relevantes relacionados com a legalidade e regularidade das operações examinadas, fiabilidade do sistema de controlo interno e consistência e integralidade do relato financeiro, e os respetivos efeitos não sejam tão generalizados nem significativos que ponham em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras no seu todo. O Juízo de auditoria toma em consideração a apreciação do sistema de controlo interno.

Juízo profissional dos auditores: Apreciação, ponderação e tomada de decisão dos auditores sobre situações ou matérias no contexto da auditoria, com apelo à sua formação académica e profissional e aos conhecimentos e competências adquiridos no contexto da experiência profissional e da sua formação académica e profissional.

Impossibilidade de juízo: Posição expressa pelo Tribunal na circunstância de não lhe ser possível emitir um juízo, seja pela inexistência ou pela inviabilidade de obter evidências de auditoria apropriadas e suficientes (limitação de âmbito de auditoria), sobre matérias que afetam de forma materialmente relevante e com carácter generalizado o relato financeiro.”

213. Por seu turno, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 52, aprovado em 29 de setembro de 2016⁵³, alerta para a aceitabilidade

⁵³ Cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, edição do Tribunal de Contas, Lisboa 2016. Apesar de o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* ter sido elaborado e aprovado antes de 2016, as menções expressas a este *Manual* justificam-se plenamente enquanto referências conceptuais de enquadramento da atividade de auditoria do Tribunal de Contas de Portugal.

A *Nota de Apresentação* do *Manual* elucida que “Assegurar acesso fácil aos princípios e às normas e orientações práticas que promovam a qualidade técnica e a eficácia das auditorias bem como o impacto dos correspondentes relatórios tem sido uma preocupação do Tribunal. A evolução é permanente e deve tomar em conta as normas e orientações internacionalmente aceites, em especial as ISSAI (*International Standards of Supreme Audit Institutions*), bem como as melhores práticas que se vão consolidando nas instituições congéneres. A aprovação deste *Manual* é um novo passo e introduz uma peça importante no sentido desejado” e acrescenta que “A elaboração deste *Manual* teve em conta a experiência e as melhores práticas das instituições supramencionadas de controlo da União Europeia. Em especial, para a sua estrutura e conteúdo, colheu-se inspiração no *Performance Audit Manual* do Tribunal de Contas Europeu (*Manual de*

da *natureza mais persuasiva do que conclusiva* das evidências de auditoria de resultados, nos seguintes termos:

“Na auditoria de resultados, os objetivos e as questões de auditoria exigem frequentemente que os auditores, norteados pelo juízo profissional, sejam criativos e flexíveis na procura de evidências de auditoria, sendo aceitável que estas sejam de natureza mais persuasiva (‘aponta no sentido de concluir que ...’) do que conclusiva (‘certo/errado’). A precisão é necessária, mas deve ser sopesada face ao que é razoável, económico e relevante para atingir o objetivo da auditoria.”

214. Sobre a *forma persuasiva* das observações, o mesmo *Manual*, p. 72, explicita:

“As observações devem ser apresentadas de forma persuasiva e apoiadas por informações e explicações suficientes que permitam ao leitor alvo perceber o seu âmbito e conteúdo. Importa salientar que o relatório deve incluir a informação necessária acerca do objetivo, questões, objeto, critérios, metodologia, fontes de informação, observações, conclusões e recomendações da auditoria, de modo a que as conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados.

O texto do relatório deve convencer especialmente a entidade auditada – e, também, um qualquer leitor alvo - da validade dos resultados da auditoria, do carácter razoável das respetivas conclusões e dos benefícios resultantes da execução de ações de melhoria ou de correção do desempenho a obter, na sequência das recomendações formuladas.”

Auditoria de Resultados) [Versão de 2015], sem prejuízo da ponderação cuidada das inovações e dos desenvolvimentos acolhidos por outros manuais adotados recentemente [*Performance Audit Handbook* 2013 da Afrosai-E, *Performance Auditing Guidelines 2014* da Auditoria Geral da Índia, *Performance Audit Manual* da *Pacific Association of Supreme Audit Institutions (PASAI)* e *Performance Audit Manual* OAG Canadá 2013], da reconciliação do texto com as ISSAI em vigor e da necessária harmonização com a legislação, os procedimentos e a terminologia relativos à organização e ao funcionamento do Tribunal.”

E, como já sublinhado, a remissão para *normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)* já estava contemplada, de forma supletiva, no art.º 83.º, n.º 1, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, em vigor aquando da elaboração e aprovação do *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia*.

215. Note-se que o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 72, reporta expressamente para a ISSAI 300, a ISSAI 3000 e a ISSAI 3100.

216. O parágrafo 39 da ISSAI 300 – *Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional*⁵⁴, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2013, estabelece:

“39. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Para ser completo, um relatório deve incluir todas as informações necessárias para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se garantir congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho.

⁵⁴ Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

O relatório deve ser tão claro e conciso quanto permita o objeto da auditoria e redigido em linguagem que não dê margem a ambiguidade. Como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar conhecimento e destacar quaisquer melhorias necessárias.”

217. Por sua vez, a ISSAI 3000 – *Norma para Auditoria Operacional*⁵⁵, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2016⁵⁶, precisa:

⁵⁵ Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

⁵⁶ Apesar de o *Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* ter sido elaborado e aprovado antes de 2016, as menções expressas à ISSAI 3000 – *Norma para Auditoria Operacional* justificam-se plenamente enquanto referências conceptuais de enquadramento da atividade de auditoria do Tribunal de Contas de Portugal.

A *Introdução* da ISSAI 3000 esclarece:

“1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover auditorias independentes e eficazes e apoiar os membros da INTOSAI no desenvolvimento de suas próprias abordagens profissionais, de acordo com seus mandatos e leis e regulamentos nacionais.

2. Os Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100) definem, entre outras coisas, o propósito e a aplicabilidade das ISSAI. Os Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional (ISSAI 300) baseiam-se nos princípios fundamentais da ISSAI 100, e adicionalmente os desenvolvem para adequá-los ao contexto específico da auditoria operacional. A ISSAI 3000 constitui a Norma Internacional para a Auditoria Operacional e deve ser lida e compreendida em conjunto com a ISSAI 100 e a ISSAI 300.

3. A ISSAI 3000 é a norma oficial para a auditoria operacional e, conseqüentemente, cada requisito deve ser cumprido caso uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) opte por adotá-la. Ela fornece os requisitos para a prática profissional de auditoria operacional, seguidos por explicações que visam aumentar a clareza e compreensão da norma.

4. Os requisitos são declarados com o termo “deve” e apresentados em negrito. Eles exprimem o conteúdo mandatário necessário para se produzir um trabalho de auditoria de alta qualidade para aquelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que optarem por fazer referência direta às normas internacionais em seu trabalho. Eles expressam o que é esperado dos auditores e informam às partes interessadas o que elas podem esperar do trabalho de auditoria. As explicações descrevem em mais detalhes o que um requisito significa ou se destina a cobrir.

5. Os outros documentos da série 3000 fornecem orientações não mandatórias. A ISSAI 3100 fornece diretrizes relacionadas aos conceitos de auditoria, enquanto a ISSAI 3200 fornece diretrizes relacionadas ao processo de auditoria. O primeiro documento contém esclarecimentos sobre os requisitos, enquanto o segundo contém descrições sobre como implementá-los.

6. Nas auditorias do setor público, o papel de auditor é desempenhado pelo titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, que abrange a equipe de auditoria e os responsáveis pela supervisão e direção. A responsabilidade geral pela auditoria do setor público é aquela definida no mandato da EFS (ISSAI 100/25). A ISSAI 3000 utiliza o termo ‘o auditor’ e define o que é exigido do auditor para a execução de auditorias de alta qualidade. Quando há envolvimento de questões institucionais, faz-se referência à EFS.

7. A ISSAI 3000 é em grande parte estruturada do mesmo modo que a ISSAI 300 e compreende quatro seções principais: a) A primeira seção estabelece o escopo da Norma Internacional para Auditoria Operacional e como as EFS podem fazer referência a ela. b) A segunda seção define a auditoria operacional e os seus objetivos, assim como os princípios subjacentes ao conceito de desempenho. c) A terceira seção consiste nos requisitos gerais para a auditoria operacional. Tais requisitos devem ser considerados antes do início e durante todo o processo de auditoria. d) A quarta seção contém os requisitos relacionados às principais etapas do processo de auditoria.”

A aplicabilidade das ISSAI exige a inteligibilidade da ligação entre os vários níveis das ISSAI, tal como explicita a *Introdução da ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*: “[...] 3. O marco referencial de Normas Profissionais da INTOSAI tem quatro níveis. O nível 1 contém os princípios fundamentais da estrutura. O nível 2 (ISSAI 10-99) estabelece pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS, como independência, transparência e accountability, ética e controle de qualidade, que são relevantes para todas as auditorias das EFS. Os níveis 3 e 4 tratam da realização de cada tipo de auditoria e incluem princípios profissionais geralmente reconhecidos que dão suporte a auditoria eficaz e independente das entidades do setor público. 4. Os Princípios Fundamentais de Auditoria no nível 3 (ISSAI 100-999) decorrem e foram elaborados a partir da *ISSAI 1 – A Declaração de Lima* e das ISSAI de nível 2, e fornecem uma estrutura normativa de referência internacional definindo a auditoria do setor público. 5. O nível 4 traduz os Princípios Fundamentais de Auditoria em diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas que podem ser usadas diariamente na realização de auditorias e também como normas de auditoria, quando normas nacionais de auditoria não tenham sido desenvolvidas. Este nível engloba as Diretrizes Gerais de Auditoria (ISSAI 1000-4999), que estabelecem os requisitos para auditorias financeiras, operacionais e de conformidade.”

Sublinhe-se que a *ISSAI 3000* [aprovada em 2016] constitui a *Norma Internacional para a Auditoria Operacional* e deve ser lida e compreendida em conjunto com a *ISSAI 100* [aprovada em 2013] e a *ISSAI 300* [aprovada em 2013]. Ou seja, a *ISSAI 3000* [nível 4] apresenta *diretrizes operacionais mais específicas e detalhadas*, que decorrem das *ISSAI 100 e 300* [nível 3], que *tratam da realização de cada tipo de*

“Julgamento e ceticismo profissionais

Requisito

68. O auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspetivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos.

Explicação

69. As auditorias operacionais requerem julgamento e interpretação significativos, uma vez que as evidências para este tipo de auditoria são de natureza mais persuasiva do que conclusiva.

70. Julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento coletivo, habilidades e experiência ao processo da auditoria. O uso de julgamento profissional ajuda o auditor a determinar o nível de entendimento necessário do objeto de auditoria. Envolve o exercício de cuidado razoável na condução da auditoria e a aplicação diligente de todas as normas profissionais e todos os princípios éticos relevantes.

71. Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria.

72. O exercício do julgamento e ceticismo profissionais permite que o auditor seja recetivo a diferentes visões e argumentos e mais capaz de avaliar diferentes perspetivas, manter a objetividade, e avaliar a evidência de auditoria em toda a sua extensão. Também ajuda a garantir que o auditor evite erros de julgamento ou viés cognitivo, e que chegue a conclusões objetivas baseadas na avaliação crítica de todas as evidências de auditoria coletadas.”

auditoria e que, por sua vez, foram elaboradas a partir das ISSAI de nível 1 [Princípios fundamentais] e de nível 2 [Pré-requisitos para o funcionamento adequado e a conduta profissional das EFS].

E, como já sublinhado, a remissão para normas de auditoria e contabilidade geralmente aceites, pelas normas aprovadas no âmbito da União Europeia e pelas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions) já estava contemplada, de forma supletiva, no art.º 83.º, n.º 1, do Regulamento da 2.ª Secção, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S., de 4 de junho, em vigor aquando da elaboração e aprovação do Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia.

218. E o § 30 da ISSAI 3100 - *Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional*, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2016, precisa^{57 58}:

“Confiança e asseguração na auditoria operacional

27. Todo trabalho de auditoria é um tipo de serviço de asseguração, significando que o auditor fornece informações confiáveis e válidas a um usuário previsto (normalmente o poder legislativo ou executivo) sobre as atividades de uma parte responsável (tipicamente uma entidade do governo ou um órgão do poder executivo). Nesse contexto, “informações confiáveis e válidas” exigem que as conclusões sobre o objeto sejam logicamente ligadas ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e sejam sustentadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e aos critério(s) de auditoria, e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto em relação aos critérios.

28. Assim, os relatórios de asseguração são destinados a fornecer confiança aos usuários previstos que as conclusões de auditoria refletem fielmente o estado do objeto subjacente avaliado. Simplificando, os usuários previstos dos relatórios de asseguração deveriam ter segurança razoável de que as conclusões são confiáveis e válidas.

29. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios.

30. Chegar a uma conclusão de auditoria é um exercício de inferência que envolve julgamento considerável. Por isso, é muito importante que todos os aspectos da(s) conclusão(ões) sejam sustentados por achados baseados em evidências relacionadas aos critérios de auditoria. Por outro lado, todos os achados devem também ser considerados ao se expressar a conclusão. A lógica é esta: “Dados os achados A, B, C e D comparados aos critérios de auditoria aplicáveis X, a conclusão natural é a seguinte”.

31. Em segundo lugar, para se chegar a uma conclusão, é muito importante que os achados sejam baseados em evidência suficiente e apropriada. Se, de alguma forma a evidência apresentar falhas, os achados e a conclusão também terão falhas.

32. Fornecer asseguração, nesse sentido, requer que as conclusões sejam baseadas em achados sólidos comparados aos critérios de auditoria, e que os achados sejam baseados

⁵⁷ Cf., com as devidas adaptações, a nota anterior.

⁵⁸ Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

em sólida evidência. No entanto, também é importante tornar essas ligações claras para os usuários previstos, por meio de descrições explícitas sobre como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos, de forma equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou conjunto de conclusões (ISSAI 100/32). Se isso for feito corretamente, os usuários previstos poderão confiar na validade das conclusões. O auditor, então, terá fornecido asseguração.

Formas de fornecer asseguração

33. A asseguração pode ser comunicada de diferentes maneiras. Alguns exemplos de como isso pode ser feito incluem, mas não se limitam ao seguinte:

- a) por meio de uma visão geral sobre os aspectos de economicidade, eficiência e efetividade, quando o objetivo de auditoria, o objeto, a evidência obtida e os achados alcançados permitam tal conclusão; ou
- b) fornecendo informação específica sobre uma série de pontos, incluindo o objetivo de auditoria, as questões formuladas, a evidência obtida, os critérios de auditoria utilizados, os achados alcançados e as conclusões específicas.

34. É boa prática fazer uma escolha embasada, dependendo das circunstâncias, sobre como a asseguração é comunicada. Também é importante não confundir a alternativa “a)” com uma opinião formal de certificação, que comunica explicitamente o nível de asseguração (ISSAI 300/21). Uma opinião formal, comparável à opinião sobre demonstrações financeiras, não é possível em auditoria operacional. Desse modo, a forma como a asseguração é comunicada encontra-se inserida sob o título “De outras formas” descrita na ISSAI 100/32.”

219. E o parágrafo 32 da ISSAI 100 - *Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2013, explicita:

“Formas de fornecer asseguração

32. Dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, a asseguração pode ser comunicada de duas maneiras:

- Por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguração. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto.
- De outras formas. Em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo

explicitamente, de uma maneira equilibrada e fundamentada, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.”

- 220.** Apesar da pluralidade de tipos, da heterogeneidade de fontes normativas e da diversidade de formas de enunciação de opiniões, as auditorias culminam em relatórios, que expressam o *juízo profissional dos auditores*.
- 221.** Se, nas auditorias financeiras, o *juízo profissional dos auditores* é expresso através de formas tendencialmente padronizadas, já nas auditorias de resultados ou nas auditorias de conformidade, o *juízo profissional dos auditores* pode ser expresso através de formas mais criativas e flexíveis, que traduzem a aceitabilidade da *natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências*.
- 222.** A auditoria, enquanto *processo cumulativo e iterativo*, “não consiste na realização mecânica de uma série de etapas”; pelo contrário, o *processo cumulativo e iterativo* pressupõe o *ceticismo profissional* dos auditores, ou seja, *uma atitude crítica e interrogativa*, expressa em argumentação convincente, que suscite *confiança* e forneça *asseguração razoável*.
- 223.** O caso *sub iudice* provém da emissão de juízos de censura aos responsáveis financeiros de uma autarquia local, num relatório de auditoria orientada ao endividamento municipal, que “teve como objetivo estratégico emitir um juízo global de auditoria sobre a conformidade legal e orçamental, a regularidade contabilística das operações financeiras e sobre o grau de endividamento do município e das entidades relevantes para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido [cf. Nota Prévia do Sumário Executivo do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015].

224. De acordo com o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, aprovado em 28 de janeiro de 1999, “A auditoria orientada visa analisar de forma direcionada um sector, área ou atividade particular ou mesmo um procedimento em concreto, estando por isso, também, especialmente vocacionada para verificações que permitam recolher evidência que possa resolver problemas ou dúvidas ou fundamentar uma opinião ou um juízo em zona restrita bem delimitada” (cf. Vol. I, p. 96).

225. A expressão «auditoria orientada» não identifica apenas um tipo de auditoria, mas qualifica também uma abordagem de auditoria.

226. Neste sentido, a propósito dos “Requisitos Gerais para a Auditoria Operacional”, a ISSAI 3000 – *Norma para Auditoria Operacional*, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2016, estabelece^{59 60}:

“Requisito

40. O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultado, problema ou sistema, ou uma combinação destas.

Explicação

41. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s), os critérios e o trabalho a ser feito para coletar evidências.

42. Uma abordagem orientada a sistema examina o bom funcionamento dos sistemas de gestão. Frequentemente, os princípios elementares de boa gestão serão úteis para examinar as condições de eficiência ou efetividade/eficácia, mesmo quando não houver um consenso claro sobre um problema ou quando os impactos ou produtos não estiverem claramente definidos.

43. Uma abordagem orientada a resultado avalia se os objetivos em termos de impactos ou produtos foram atingidos como planejado ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Ela pode ser mais facilmente utilizada quando há uma

⁵⁹ Sobre a ISSAI 3000, cf., *supra*, nota 56.

⁶⁰ Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

clara definição dos impactos ou produtos pretendidos (por exemplo, na lei ou numa estratégia estabelecida pelas partes responsáveis).

44. Uma abordagem orientada a problema examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios dos critérios de auditoria. Pode ser usada quando há um consenso claro sobre um problema, mesmo que não haja uma definição clara dos impactos ou produtos desejados. As conclusões e recomendações baseiam-se principalmente no processo de análise e confirmação das causas, em vez da comparação das evidências com os critérios de auditoria.”

227. E a ISSAI 3100 - *Orientações sobre Conceitos Centrais para Auditoria Operacional*, aprovada pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), em 2016, explicita^{61 62}:

“Abordagem de auditoria

Requisito conforme a ISSAI 3000:

O auditor deve escolher uma abordagem de auditoria orientada a resultados, problemas ou sistemas, ou uma combinação destas. (ISSAI 3000/40)

Orientação

50. A abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s) de auditoria, os critérios e o trabalho a ser feito para a coleta de evidências. A auditoria operacional geralmente adota uma das três abordagens a seguir ou uma combinação delas:

- a) uma abordagem orientada a resultados, que avalia se os objetivos de resultados ou de produtos foram atingidos como planejados ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido;
- b) uma abordagem orientada a problemas, que examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou desvios em relação aos critérios de auditoria;
- c) uma abordagem orientada a sistemas, que examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão.

51. Uma abordagem orientada a resultados envolve principalmente questões como:

“Qual é o desempenho ou quais resultados têm sido atingidos e quais requisitos ou objetivos têm sido cumpridos?” Nesta abordagem, o auditor estuda o desempenho atual, os resultados e impactos e relaciona estes com os critérios baseados nas metas e/ou nos objetivos da política. Os achados serão, portanto, muitas vezes, na forma de desvios dos

⁶¹ Cf., com as devidas adaptações, a nota 56.

⁶² Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.

critérios. As recomendações, se apresentadas, geralmente têm como objetivo a eliminação de tais desvios. A perspetiva, nesse sentido, é basicamente normativa.

52. Uma abordagem orientada a problemas trata principalmente da verificação e análise de problemas e tem ponto de partida em um problema ou um desvio “conhecido” daquilo que deveria ou poderia ser. Os critérios de auditoria têm um papel menos significativo do que na abordagem orientada a resultados. Estes são utilizados principalmente para identificar o(s) problema(s), como um ponto de partida para a auditoria. A tarefa principal da auditoria é verificar a existência de problemas estabelecidos e analisar as suas causas a partir de diferentes perspetivas (problemas relacionados à economicidade, eficiência e efetividade de empreendimentos ou programas governamentais). A abordagem orientada a problemas trata de questões como: “Qual é o problema? Quais são as causas do problema? Até que ponto o governo pode resolver o problema? O governo tem algum programa para solucionar o problema?”

53. A perspetiva é analítica e instrumental; o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre problemas estabelecidos e como lidar com eles. O auditor pode utilizar vários métodos e não é limitado em suas análises. A abordagem pode tanto aplicar a técnica de fornecer respostas para questões de auditoria ou focar em testes de hipóteses estabelecidas. Todas as possíveis causas relevantes são consideradas (apenas metas gerais devem ser consideradas). Assim, propostas para alterar leis, regulamentos e conceções estruturais de empreendimentos governamentais não são descartadas, se ficar demonstrado que a estrutura existente dá origem a problemas graves e verificados.

54. A abordagem orientada a sistemas não foca diretamente na política ou nas metas, mas no bom funcionamento dos sistemas de gestão, como condição para a eficiência e efetividade das políticas. Sistemas de gestão financeira, sistemas de avaliação, sistemas de controle ou sistemas de TIC são exemplos desses sistemas. Esse tipo de auditoria pode utilizar questões descritivas como:

- a) Qual é o objetivo do sistema?
- b) Quem são os atores responsáveis no sistema?
- c) Quais são as responsabilidades de cada ator?
- d) Quais regras, regulamentações e procedimentos são relevantes?
- e) Quais os fluxos de informação relevantes?

E podem ser complementadas por questões mais avaliativas tais como:

- a) Em que medida existe um plano consistente?
- b) Existe um bom sistema de monitoramento da qualidade?
- c) A comparação entre a informação do sistema de monitoramento e o plano leva a ajustes, se necessário?

- d) O planejamento, o monitoramento e os ajustes estão registrados de uma maneira sistemática para garantir *accountability* para um nível mais alto da administração?
- e) Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada?”

228. E sobre o *Estilo e apresentação da informação*, o *Manual de Auditoria de Resultados*⁶³, do Tribunal de Contas, pp. 82-83, sublinha a importância da *assertividade* e da *inequivocidade* das afirmações, bem como da *conclusividade* dos relatórios:

“Os auditores devem ter presente que o leitor espera que os relatórios do Tribunal sejam conclusivos, pelo que as afirmações devem ser assertivas e não suscitar dúvidas, nem dar origem a suposições ou equívocos.

Para ser de leitura fácil, atrativo e credível o relato deve observar, quanto ao estilo, três características: ser bem redigido, evidenciar uma agregação de valor para o bem comum e tratar de matéria com interesse público.

Do relato de auditoria, por obedecer a determinados padrões, não é possível excluir a sua natureza técnica. No entanto, só se o relatório se apresentar acessível, através de um texto compreensível, o leitor casual será incentivado a prosseguir a respetiva leitura.

Outro aspeto significativo do estilo é a coerência do texto, em termos de método e de expressão. A coerência e rigor do texto requerem que o estilo seja claro, simples e inequívoco, de modo a que o relatório que o Tribunal divulgue seja imediatamente compreensível, sem exigir do leitor um esforço especial de interpretação.”

229. Por seu turno, acerca do *estilo*, o *Manual da Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas Europeu⁶⁴, sublinha a importância da *acessibilidade*, da *coerência* e da *inequivocidade* dos relatórios, nos seguintes termos da p. 87:

“Um relatório bem redigido dá uma garantia de seriedade, enquanto um relatório com uma apresentação deficiente distrai o leitor e pode dar origem a questões acerca da qualidade das constatações. Os relatórios do Tribunal devem ter interesse, ser de leitura fácil e dar uma imagem positiva do trabalho do TCE. Embora a sua natureza técnica seja inevitável, é mais provável que o leitor ocasional seja incentivado a continuar a leitura se o relatório for acessível.

⁶³ Sobre o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, cf., *supra*, nota 53.

⁶⁴ Sobre o *Manual da Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas Europeu, cf., *supra*, nota 25.

A coerência é um elemento importante: um relatório redigido em estilos diferentes, em termos de método e de expressão, é difícil de ler. Recomenda-se que seja designado um responsável pela coerência do texto em todo o relatório, mesmo que várias pessoas estejam implicadas na redação das suas diferentes partes.

O estilo deve ser claro e inequívoco. O sentido do texto tem de ser imediatamente compreensível e não exigir um esforço de interpretação. Em especial:

- os parágrafos longos intimidam o leitor e devem ser evitados;
 - as frases longas e complicadas, com muitas orações principais e subordinadas, são difíceis de ler e compreender, bem como de traduzir. Devem utilizar-se frases curtas sempre que possível;
 - a utilização dos verbos na forma ativa e de sujeitos reais ajuda a evitar ambiguidades em relação a quem faz o quê;
 - podem utilizar-se pontos (*bullet points*) em vez de texto contínuo para apresentar enumerações (mas sem exagero);
 - uma utilização adequada da pontuação pode ajudar o leitor e evitar equívocos;
 - a linguagem utilizada deve ser profissional, embora evitando o jargão.
- Contudo, o texto tem de ser suficientemente preciso para ser compreendido e utilizado ao nível operacional.

O leitor espera que os relatórios do Tribunal sejam conclusivos. As afirmações devem ser assertivas e não dar origem a dúvidas, suposições ou incertezas. É importante que as declarações sejam apoiadas por provas e que não se utilizem expressões como "pode ser" ou "parece que", a menos que completadas por uma explicação do motivo pelo qual o TCE não pôde formular uma conclusão definitiva. Deve indicar-se quando uma afirmação representa a opinião do TCE, juntamente com a base dessa opinião. Quando a afirmação provém de outra fonte, como um relatório de avaliação, esta deve ser explicitamente mencionada."

230. Quer o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, quer o *Manual da Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas Europeu, sobressaem expressamente a *natureza técnica* dos relatórios de auditoria.

231. Por *evidenciar uma agregação de valor para o bem comum e tratar de matéria com interesse público*, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 75, precisa:

“É essencial que o relatório seja completo e inclua a informação adequada e equilibrada, respaldada em evidências suficientes e apropriadas, com vista a uma correta e ampla divulgação junto dos *media*, servindo melhor o interesse dos cidadãos e dirigindo-se ao maior número de interessados.”

232. De forma a reforçar o relevo e o significado da divulgação dos relatórios, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 87, elucida:

“Aprovado o relatório procede-se ao seu envio aos responsáveis e partes interessadas e respetiva divulgação pelo Tribunal.

Pode ainda o Tribunal determinar ou promover outras formas complementares de divulgação do relatório de auditoria, como sejam reuniões com os auditados, sínteses, notas de imprensa, apresentação pública ou emissão de outros materiais de apresentação. A divulgação do relatório decide-se em cada caso, tendo em vista ajudar as entidades a melhorar o seu desempenho e disseminar as boas práticas e lições aprendidas por todo o setor público.

As formas complementares previstas para divulgar as conclusões do relatório de modo mais adequado e equilibrado podem dever-se à necessidade de obter um impacto mais amplo, diminuir eventuais equívocos, reduzir a complexidade das matérias e do contexto da auditoria e alcançar diferentes públicos.”

233. Em suma, enquanto nas auditorias financeiras, o juízo profissional dos auditores é expresso através de formas tendencialmente padronizadas, nas restantes auditorias, o juízo profissional dos auditores pode ser expresso através de *formas mais criativas e flexíveis*, que traduzem a aceitabilidade da *natureza mais persuasiva do que conclusiva* das respetivas evidências, recolhidas e analisadas em *processos cumulativos e iterativos*, que pressupõem *ceticismo profissional* dos auditores, ou seja, *atitude crítica e interrogativa*, expressa em *argumentação convincente*, que suscite *confiança* e forneça *asseguração razoável*. Finalmente, o juízo profissional dos auditores é publicitado em relatórios, que evidenciem *agregação de valor para o bem comum*, que tratem de *matéria com interesse público*, que sejam *acessíveis, coerentes, credíveis e conclusivos* para o leitor e cujas afirmações sejam *assertivas e inequívocas*.

234. Sumário (C - Da emissão de juízos de censura em processos de auditoria):

- a) O Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional veio admitir a recorribilidade *das deliberações da 2.ª Secção que aprovem relatórios de verificação de contas ou de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros.*
- b) Mas, *apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional.*
- c) A auditoria “é um dos meios que o Tribunal de Contas utiliza para efetivar o **controlo financeiro das entidades sujeitas à sua ação.**”
- d) *A função de fiscalização independente da atividade financeira pública concretiza-se num processo de auditoria, que culmina num juízo de auditoria e se fixa num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado de um anexo relativo às eventuais infrações financeiras.*
- e) Consequentemente, **os relatórios de auditoria só relevam para a função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras se evidenciarem factos constitutivos de responsabilidade financeira.**
- f) Ou, na expressão do Acórdão n.º 812/17, do Tribunal Constitucional, [...] *o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias [...] e em relação aos respetivos responsáveis.*
- g) Numa auditoria, *se forem detetadas infrações financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório constitui um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras.*
- h) O Acórdão n.º 812/17, do Tribunal Constitucional, sustenta, *in casu*, que *a decisão recorrida nem sequer oferece as características próprias da atividade jurisdicional, pese embora a natureza judicial do órgão que nela intervém.*

- i) Consequentemente, o mesmo aresto sustém que *não faria sentido falar em direito ao recurso – enquanto direito a uma reapreciação, pelo diferente grau de jurisdição, de uma decisão judicial anterior.*
- j) Porém, o aresto referido explicita que *a questão central não passa por analisar se estamos perante uma situação em que a Constituição garante o direito ao recurso, mas antes se a tutela jurisdicional efetiva exige que exista a possibilidade de impugnação judicial do ato da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que afete os direitos fundamentais do cidadão, nomeadamente por corresponder à aplicação de uma sanção.*
- k) Reitere-se que a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas:
- *não imputou ao recorrente a prática de factos suscetíveis de serem qualificados como infrações financeiras,*
 - *nem foi proferida em nenhum dos processos jurisdicionais do Tribunal de Contas,*
 - *nem concluiu pela aplicação de uma sanção típica daqueles processos.*
- l) Excluída a aplicação de uma sanção típica dos processos jurisdicionais, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 questiona se os *juízos de censura* emitidos, na decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, *configuram sanções inominadas atípicas.*
- m) Mas, o Acórdão referido assevera perentoriamente que, *em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade.*
- n) E o mesmo Acórdão conclui que *os juízos de auditoria e os juízos de censura, que lhe estão associados, são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria.*
- o) É aqui que se encontra o nó górdio da questão:
- *por um lado, o Acórdão conclui que os juízos de censura constantes da decisão em causa não correspondem a sanções no sentido técnico do regime sancionatório do Tribunal de Contas e*

que, em matéria de responsabilidade financeira, a Constituição não deixa espaço para a atipicidade;

– por outro lado, sustenta que «esta conclusão não resolve definitivamente o problema da necessidade de tutela jurisdicional perante o relatório de auditoria que contenha juízos de censura».

- p) O mesmo Acórdão acrescenta que **a formulação de “juízos públicos de censura” não representa uma opção de estilo linguístico da decisão, tão-pouco um mero obiter dicta**, mas sim o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas, tal como a formulação de “juízos de simples apreciação” ou “juízos de condenação” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC).
- q) Sintetizando, **os juízos de auditoria e os juízos de censura, que lhe estão associados, são juízos técnicos formulados de acordo com os princípios e normas de auditoria, não correspondem a sanções típicas ou a sanções inominadas atípicas e a sua formulação – mesmo que seja de juízos públicos de censura – representa o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas.**
- r) Mas, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sublinha que **estes «juízos públicos de censura» expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação.**
- s) Ora, **os titulares de cargos públicos são destinatários primordiais dos juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação formulados pelo Tribunal de Contas**, por força das «Funções, jurisdição e competência» [cf. Capítulo I da LOPTC] e do «Estatuto e princípios fundamentais» [cf. Capítulo II da LOPTC] do próprio Tribunal.
- t) Tal decorre, também, do art.º 214º da Constituição da República Portuguesa e do art.º 72.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

- u) Assim, **a suscetibilidade de escrutínio pelo Tribunal de Contas é inerente ao exercício de cargos públicos, cujos titulares são destinatários primordiais dos juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, formulados por este Tribunal.**
- v) Aliás, **o ordenamento jurídico português estabelece obrigações específicas para os titulares de cargos públicos**, mormente para as «pessoas politicamente expostas» e para os «titulares de outros cargos políticos ou públicos», além de estipular sobre «os crimes da responsabilidade que titulares de cargos políticos ou de altos cargos públicos cometam no exercício das suas funções» e sobre «o exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos».
- w) Estes diplomas evidenciam exaustivamente **a exposição acrescida dos cidadãos, que exercem cargos públicos**, mormente no que concerne a deveres específicos sobre declaração de *rendimentos, património, interesses, incompatibilidades e impedimentos*, admitindo, inclusive, o acesso público a determinados dados, bem como a sua publicidade.
- x) Ou seja, **os cidadãos titulares de cargos políticos e de altos cargos públicos estão sujeitos a um escrutínio financeiro mais exigente do que o aplicável aos restantes cidadãos**, quer no exercício das suas funções políticas e públicas, quer na sua esfera privada.
- y) Assim, **quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença** [na expressão do art.º 5.º, n.º 1, al. e) da LOPTC], **está sujeito à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas, quer no que concerne ao poder de controlo financeiro independente sui generis, quer ao poder de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras.**
- z) Ora, **uma opinião de auditoria é um juízo técnico**, formulado por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.

- aa) No caso do Tribunal de Contas, além de observarem as normas profissionais e deontológicas, os princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e os métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos, **os trabalhos de auditoria cumprem também o disposto na LOPTC e nos regulamentos do Tribunal, são supervisionados por Auditores-Chefes e Auditores-Coordenadores e são dirigidos por Juízes Conselheiros.**
- bb) **A enunciação, em concreto, da opinião de auditoria/juízo de auditoria depende do tipo de auditoria efetuado.**
- cc) *O Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas apresenta uma lista, não taxativa, dos tipos de auditorias realizadas por este Tribunal, destacando as auditorias financeiras, as auditorias operacionais ou de resultados, as auditorias integradas, as auditorias orientadas, as auditorias de projetos ou programas, as auditorias de sistemas e as auditorias ambientais.*
- dd) **Ora, a pluralidade de tipos de auditorias e a heterogeneidade de fontes normativas geram a diversidade de formas de enunciação, em concreto, das opiniões e dos juízos de auditoria.**
- ee) **Se, em relação às auditorias financeiras, as formas de enunciação dos juízos de auditoria estão estabilizadas, em relação às restantes auditorias, as formas de enunciação dos juízos de auditoria apresentam variações em função do tipo de auditoria realizado, das normas vigentes e dos manuais adotados.**
- ff) **Apesar da pluralidade de tipos, da heterogeneidade de fontes normativas e da diversidade de formas de enunciação de opiniões, as auditorias culminam em relatórios, que expressam o *juízo profissional dos auditores*.**
- gg) **Se, nas auditorias financeiras, o *juízo profissional dos auditores* é expresso através de formas tendencialmente padronizadas, já nas auditorias de resultados ou nas auditorias de conformidade, o *juízo profissional dos auditores* pode ser expresso através de formas mais**

criativas e flexíveis, que traduzem a aceitabilidade da natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências.

hh) A auditoria, enquanto *processo cumulativo e iterativo*, “**não consiste na realização mecânica de uma série de etapas**”; pelo contrário, **o processo cumulativo e iterativo pressupõe o ceticismo profissional dos auditores, ou seja, uma atitude crítica e interrogativa, expressa em argumentação convincente, que suscite confiança e forneça asseguração razoável.**

ii) O caso *sub iudice* provém da emissão de juízos de censura aos responsáveis financeiros de uma autarquia local, num relatório de auditoria orientada ao endividamento municipal, que “teve como objetivo estratégico **emitir um juízo global de auditoria** sobre a conformidade legal e orçamental, a regularidade contabilística das operações financeiras e sobre o grau de endividamento do município e das entidades relevantes para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido.”

jj) De acordo com o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, “A **auditoria orientada** visa analisar de forma direcionada um sector, área ou atividade particular ou mesmo um procedimento em concreto, estando por isso, também, especialmente vocacionada para verificações que permitam recolher evidência que possa resolver problemas ou dúvidas ou fundamentar **uma opinião ou um juízo em zona restrita bem delimitada.**”

kk) Em suma,

- **enquanto nas auditorias financeiras**, o juízo profissional dos auditores é expresso através de formas tendencialmente padronizadas,
- **nas restantes auditorias**, o juízo profissional dos auditores pode ser expresso através de *formas mais criativas e flexíveis*, que traduzem a aceitabilidade da natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências, recolhidas e analisadas em *processos cumulativos e iterativos*, que pressupõem *ceticismo*

profissional dos auditores, ou seja, atitude crítica e interrogativa, expressa em argumentação convincente, que suscite confiança e forneça asseguração razoável.

- **o juízo profissional dos auditores é publicitado em relatórios, que evidenciem agregação de valor para o bem comum, que tratem de matéria com interesse público, que sejam acessíveis, coerentes, credíveis e conclusivos para o leitor e cujas afirmações sejam assertivas e inequívocas.**

D - Da alegada impossibilidade de os visados por juízos públicos de censura se defenderem, quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria

235. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 sustenta:

“No presente processo, o relatório do Tribunal de Contas contém “juízos de censura”, incluindo matérias em que, na opinião do próprio Tribunal de Contas, a entrada em vigor de lei posterior fez cessar a responsabilidade por infrações financeiras. De facto, no âmbito da sua competência de verificação externa das contas, cabe ao Tribunal de Contas emitir juízos sobre a sua conformidade legal e regularidade (artigo 54.º, n.º 3, alínea f), da LOPTC). Os juízos de censura assim formulados devem refletir uma avaliação objetiva da conduta do titular do cargo público, necessariamente fundamentada e baseada em normas legais e regulamentares. Na verdade, a formulação de “juízos públicos de censura” não representa uma opção de estilo linguístico da decisão, tão pouco um mero *obiter dicta*, mas sim o exercício de uma das competências legalmente atribuídas ao Tribunal de Contas, tal como a formulação de “juízos de simples apreciação” ou “juízos de condenação” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC).

Ora, estes juízos expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação. De facto, a imputação de um juízo de censura pelo Tribunal de Contas ao cidadão em causa tem a suscetibilidade de afetar a consideração social pelo seu desempenho de determinado cargo, lesando o seu direito ao bom nome e reputação. Essa lesão decorre também, no caso, da divulgação, determinada pelo próprio Tribunal, do relatório e dos juízos de censura nele constantes, quer por diversos órgãos e entidades públicos, quer ao público em geral, através da sua disponibilização no sítio da internet do Tribunal de Contas. Neste contexto, o artigo 81.º, n.º 3, do regulamento da 2.ª Secção do Tribunal de Contas estabelece que a «divulgação perante os demais órgãos de soberania, autoridades públicas e comunicação social, dos resultados das auditorias é limitada aos relatórios fixados pelo Tribunal, salvo deliberação diferente da entidade que os aprovar».

Note-se, finalmente, que a audição dos responsáveis é feita antes da formulação dos “juízos públicos de censura” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC), o que significa que, em casos como o presente, em que não há efetivação de responsabilidades financeiras, o visado pelo juízo de censura fica sem possibilidade de se defender deste juízo.

Tendo em conta este enquadramento, tem de se concluir que os juízos de censura formulados pelo Tribunal de Contas são suscetíveis de afetar a esfera jurídica do cidadão em causa e os direitos fundamentais por si invocados, neste caso. Ora, face ao juízo negativo público da conduta do visado à luz do regime aplicável, terá de se admitir a possibilidade de este aceder à tutela judicial, defendendo-se e contra-argumentando da concreta censura que lhe é feita de modo a poder ver a questão reapreciada por diferente órgão do tribunal. Decorre, por isso, do direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição, a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais no presente processo. Na ausência de responsabilidade financeira e do seu julgamento pela 3.ª Secção, verifica-se uma impossibilidade absoluta de impugnar judicialmente os atos em causa (juízos públicos de censura), que não pode deixar de corresponder à violação do direito de acesso a uma tutela jurisdicional efetiva.

23. Em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação. Quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório. A norma em causa permite a existência de uma lesão de um direito fundamental, por um ato do Tribunal de Contas, sem que exista acesso à tutela jurisdicional para a sua defesa, o que é intolerável à luz da ordem constitucional da República Portuguesa.

Por tudo o que fica exposto, verifica-se que é desconforme com a Constituição a irrecorribilidade das decisões do Tribunal de Contas que profiram juízos públicos de censura por impossibilitarem a impugnação judicial de juízos de censura formulados sobre a conduta de titulares de cargos públicos.”

236. Este excerto remete para a compreensão do exercício do contraditório, no âmbito do Tribunal de Contas.

237. Entre os princípios fundamentais do Tribunal de Contas, enunciados no Capítulo II da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* (LOPTC), sob a epígrafe «Estatuto e princípios fundamentais», encontra-se o princípio do contraditório, consagrado no artigo seguinte:

“Artigo 13.º

Princípio do contraditório

1. Nos casos sujeitos à sua apreciação, o Tribunal de Contas ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro.
2. É assegurado aos responsáveis, previamente à instauração dos processos de efetivação de responsabilidades, bem como dos processos de multa, o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou a pagar, tendo, para o efeito, acesso à informação disponível nas entidades ou organismos respetivos.
3. A audição faz-se antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação.
4. As alegações, respostas ou observações dos responsáveis são referidas e sintetizadas ou transcritas nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem, devendo ser publicados em anexo, com os comentários que suscitem, no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, e podendo ainda ser publicados em anexo a outros relatórios, quando o Tribunal o julgar útil.
5. Quando, nomeadamente nos processos de verificação interna, o Tribunal se limitar a apreciar elementos introduzidos no processo pelos responsáveis e não proferir sobre eles qualquer juízo de crítica, censura ou condenação, a audição tem-se por realizada no momento da apresentação ao Tribunal do processo ou das respetivas alegações.
6. Os responsáveis podem constituir advogado.”

238. Note-se que a obrigação de o Tribunal de Contas ouvir os *responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas* tanto abrange os *seus poderes de jurisdição* como os *seus poderes de controlo financeiro*, ex vi do artigo 13.º, n.º 1, da LOPTC, ou seja, o princípio do contraditório é transversal a toda a atividade do Tribunal de Contas.

239. E o n.º 3 do mesmo artigo determina que a audição se faça *antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação*.

240. Acresce que a primeira parte do n.º 4 do mesmo artigo estabelece que *as alegações, respostas ou observações dos responsáveis sejam referidas e sintetizadas ou transcritas, nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem*, assim compreendendo quer os poderes de controlo financeiro quer os poderes de jurisdição do Tribunal de Contas.
241. E a segunda parte do mesmo artigo determina que, *no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, as referidas alegações, respostas ou observações dos responsáveis, **devem ser publicados em anexo** a esses relatórios, com os comentários que suscitem. Já no caso de outros relatórios, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, **podem ser publicadas em anexo**, com os comentários que suscitem, quando o Tribunal o julgar útil.*
242. Mas, as referências ao princípio do contraditório espalham-se por vários artigos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)* e do *Regulamento do Tribunal de Contas*, cuja articulação é essencial para a compreensão do significado e do alcance deste princípio, no âmbito dos diferentes poderes do Tribunal de Contas.
243. Assim, o n.º 2 do artigo 13.º da LOPTC, *assegura aos responsáveis, previamente à instauração dos **processos de efetivação de responsabilidades, bem como dos processos de multa**, o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou a pagar, tendo, para o efeito, acesso à informação disponível nas entidades ou organismos respetivos.*
244. No mesmo sentido, o n.º 6 do artigo 61.º da LOPTC estabelece o *acesso a toda a informação disponível necessária ao exercício do contraditório*, por parte dos visados em ***processos de responsabilidade financeira reintegratória.***

245. No que respeita à **verificação externa das contas**, a alínea e), do n.º 3, do artigo 54.º da LOPTC, determina que os respetivos relatórios contenham *a opinião dos responsáveis* da entidade, cuja conta é objeto de verificação, *no âmbito do contraditório*.

246. E no concernente aos **procedimentos de verificação sucessiva**, o n.º 3 do artigo 87.º da LOPTC estabelece que *o princípio do contraditório, nos processos de verificação de contas e de auditoria, seja realizado por escrito*.

247. Por seu turno, a alínea d), do n.º 2, do artigo 93.º-A da LOPTC, estatui que *compete ao juiz, em especial, garantir o contraditório, na audiência de discussão e julgamento*.

248. E, no atinente às **ações de controlo e de auditoria**, o artigo 50.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*⁶⁵ inclui expressamente a *realização do contraditório, na preparação e elaboração de pareceres e relatórios*, pelas áreas de responsabilidade da 2.ª Secção, nos seguintes termos:

“Artigo 50.º

Preparação e elaboração de pareceres e relatórios

São processados nas respetivas áreas de responsabilidade a preparação e elaboração, incluindo a realização do contraditório: do Parecer e da Certificação sobre a Conta Geral do Estado, dos relatórios de verificação externa de contas, da revisão dos relatórios de certificação das contas e das demonstrações individuais ou consolidadas relativos aos vários níveis de consolidação das entidades contabilísticas que integram o perímetro de

⁶⁵ No mesmo sentido, no atinente às *ações de controlo e de auditoria*, o art.º 10.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro de 1998, já dispunha:

“Artigo 10.º

Preparação e elaboração de pareceres e relatórios

A preparação e elaboração, incluindo o contraditório, do Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado, dos relatórios de auditoria e dos demais pareceres aprovados na sequência de ações de controlo e de auditoria, serão processadas nas respetivas Áreas de Responsabilidade, constituídas e organizadas nos termos do Artigo 71.º deste Regulamento.”

consolidação final global da conta da administração central e da Segurança Social, dos relatórios de auditoria e demais atos aprovados na sequência de ações de controlo e de auditoria.”

249. Acresce que a alínea *m*), do n.º 1, do artigo 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* atribui expressamente ao juiz titular de cada área de responsabilidade, no quadro das competências genéricas definidas pela LOPTC, capacidade para *aprovar os relatos de auditoria, de verificação externa e de homologação interna de contas com recomendações ou de recusa de homologação, para efeitos de remessa para contraditório*⁶⁶.

250. E, no que diz respeito à *fiscalização concomitante exercida pela 1.ª Secção*, o artigo 110.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe *Contraditório e intervenção do Ministério Público*, determina que, *nas ações de fiscalização concomitante, se proceda à audição dos organismos em causa e dos eventuais responsáveis, nos termos da lei aplicável, fazendo-se menção do seu teor no respetivo projeto de relatório*⁶⁷.

251. Já sobre a *fiscalização sucessiva exercida pela 2.ª Secção*, o artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe *Relato de auditoria, anteprojeto de relatório e relatório de auditoria*, contém aspetos relevantes para a compreensão do princípio do contraditório, no âmbito dos processos de auditoria⁶⁸.

⁶⁶ No mesmo sentido, cf. o art.º 59.º, n.º 4, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

⁶⁷ A inclusão da *opinião dos responsáveis no âmbito do contraditório*, nos relatórios de auditoria, já constava do art.º 26.º, al. e), do *Regulamento Interno do Funcionamento da 1.ª Secção*, aprovado pela Resolução n.º 5/98 - 1.ª S., de 17 de fevereiro, publicada na 2.ª Série do Diário da República, n.º 61, de 13 de março de 1998, e revogado pelo art.º 156.º do Regulamento n.º 112/2018.

⁶⁸ No mesmo sentido, cf. as normas da Subsecção III (Relatórios de Auditoria), da Secção IV (Procedimentos especiais), do Capítulo IV (Dos procedimentos), do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado de 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

“Artigo 121.º

Relato de auditoria, anteprojeto de relatório e relatório de auditoria

1. Os resultados do trabalho dos auditores, trate-se da verificação externa de contas, a que se refere o artigo 54.º da LOPTC, ou de qualquer outra ação de controlo ou de auditoria, devem consubstanciar-se num relato de auditoria.
2. O relato da auditoria deve ser acompanhado, sendo caso disso, do anexo relativo às eventuais infrações financeiras, tendo em vista o eventual início do procedimento específico de apuramento de responsabilidades financeiras, a que se refere o artigo 129.º do presente Regulamento.
3. Antes de ser remetido para contraditório, e com a antecedência de 5 dias úteis, o relato é enviado aos adjuntos para, querendo, se pronunciarem.
4. À luz da análise das respostas dos auditados, devem os auditores, sob a orientação da chefia da unidade técnica e a supervisão da chefia do departamento de auditoria, preparar o anteprojeto de relatório de auditoria.
5. Compete ao Juiz da Área ou ao Juiz Relator fixar o texto dos projetos de relatório a apresentar ao Tribunal.
6. Os relatórios de verificação externa, interna ou de auditoria financeira de contas ou demonstrações financeiras, nos termos da LOPTC, ainda que acompanhadas de certificação legal feita por revisores oficiais de contas ou auditores externos, têm em vista a formulação de um juízo sobre as mesmas.
7. O juízo formulado pelo Tribunal de Contas sobre as contas e as demonstrações financeiras referido no número anterior inclui o exame da qualidade e da suficiência da auditoria financeira subjacente à certificação legal das contas públicas das entidades que a lei mandar submeter-lhe.
8. O disposto nos números anteriores aplica-se, com as devidas adaptações, aos relatos e aos anteprojetos de relatórios e aos relatórios de auditoria a elaborar e aprovar nas Secções Regionais.”

252. Os números 3, 4 e 5 do artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*⁶⁹ aludem sucessivamente às fases de *relato de auditoria*, de *anteprojeto de relatório de auditoria* e de *projeto de relatório de auditoria*, que culminam no *relatório de auditoria*.

⁶⁹ Cf., respetivamente, os artigos 59.º (Relato de auditoria), 61.º (Anteprojeto de relatório) e 62.º (Projeto de relatório) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado de 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

253. O n.º 3 do artigo 121.º prevê que *antes de ser remetido para contraditório, e com a antecedência de 5 dias úteis, o relato seja enviado aos adjuntos para, querendo, se pronunciarem*, ou seja, tanto o envio aos adjuntos, quanto a remissão para contraditório, são procedimentos obrigatórios, num processo de auditoria⁷⁰.

254. E o n.º 4 do mesmo artigo determina que os *auditores, sob a orientação da chefia da unidade técnica e a supervisão da chefia do departamento de auditoria, preparem o anteprojeto de relatório de auditoria, à luz da análise das respostas dos auditados*, ou seja, a preparação do anteprojeto de relatório pelos auditores compreende a análise das respostas dos auditados às questões suscitadas, no relato remetido para contraditório⁷¹.

255. Consequentemente, a fase de *relato* termina com a remissão para contraditório e a fase de *anteprojeto de relatório* começa com a análise das respostas dos auditados, o que evidencia a centralidade do contraditório, num processo de auditoria.

256. Por seu turno, o n.º 5 do artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* reitera que *compete ao juiz da área ou ao juiz relator fixar o texto dos projetos de relatório a apresentar ao Tribunal*⁷².

⁷⁰ No mesmo sentido, cf. o art.º 59.º, n.º 4, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

⁷¹ No mesmo sentido, cf. o art.º 60.º (Análise das respostas) e o art.º 61.º, n.º 1, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

⁷² No mesmo sentido, cf. o art.º 62.º, n.º 1, do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

257. Após a fixação do texto dos *projetos de relatório* pelo juiz da área ou pelo juiz relator, segue-se a tramitação prevista no artigo 122.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*⁷³:

“Artigo 122.º

Distribuição dos projetos de relatórios

1. Fixado o texto do projeto de Relatório pelo Juiz Relator, é dada vista ao Ministério Público, para emissão de parecer, no prazo de 5 dias úteis.
2. Antes de solicitar o agendamento e com a antecedência mínima de 5 dias úteis em relação ao dia da sessão prevista para a sua apreciação, deve o Juiz relator ordenar a distribuição, pelo Presidente e por todos os Juízes que devam intervir, dos projetos de relatório e dos anexos que considere necessários ao esclarecimento de decisão.
3. Se o Presidente ou o Relator já se tiverem pronunciado no sentido do alargamento da discussão, deve ser feita menção dessa circunstância no despacho que ordenar a distribuição.
4. Nos casos referidos no n.º 3, a sessão realiza-se, em princípio, decorridos que sejam 10 dias úteis após o despacho que decidiu o alargamento da discussão.”

258. Nestes termos, após a fixação do texto pelo juiz relator, é dada vista do *projeto de relatório* ao Ministério Público, para emissão de parecer, e ordenada a distribuição do *projeto de relatório* pelo Presidente e por todos os Juízes que devam intervir, acompanhado dos anexos necessários ao esclarecimento de decisão a proferir.

259. Para a compreensão da dinâmica processual de uma auditoria do Tribunal de Contas é necessário sublinhar o conteúdo do artigo 123.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*⁷⁴:

“Artigo 123.º

⁷³ No mesmo sentido, cf. o art.º 73.º (Vista ao Ministério Público) do *Regulamento Geral do Tribunal de Contas*, aprovado em 28 de junho de 1999, e o art.º 64.º (Distribuição dos projetos de relatórios), do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado de 4 de junho de 1998, ambos revogados pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro, atualmente em vigor.

⁷⁴ No mesmo sentido, cf. o art.º 65 (Consultas) do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

Consultas

Durante os prazos referidos no artigo anterior, os Juízes intervenientes podem consultar todos os documentos de trabalho e anexos que serviram de suporte ao projeto de relatório, bem como sugerir, oralmente ou por escrito, o que tiverem por necessário à formação da deliberação a tomar.”

260. Destarte, o *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê que, antes da remessa do *relato* para contraditório, os juízes adjuntos se possam pronunciar e que, antes da discussão e votação do *projeto de relatório* em subsecção ou em plenário, os juízes intervenientes possam *consultar todos os documentos de trabalho e anexos, que serviram de suporte ao projeto de relatório, bem como sugerir, oralmente ou por escrito, o que tiverem por necessário à formação da deliberação a tomar*. Assim, antes da discussão e votação, os juízes adjuntos podem confrontar o texto do *projeto de relatório* fixado pelo juiz relator com o texto do *relato* enviado para contraditório e aprovado pelo juiz responsável pela área de auditoria.

261. E, uma vez que *podem consultar todos os documentos de trabalho e anexos, que serviram de suporte ao projeto de relatório*, os juízes intervenientes podem confrontar o texto do *relato* enviado para contraditório com as respostas dos auditados e a subsequente análise dessas respostas pelos auditores, no texto do *anteprojeto de relatório*, e com o texto do *projeto de relatório* fixado pelo juiz relator, ou seja, a sucessiva intervenção dos juízes adjuntos também garante o cumprimento do exercício do princípio do contraditório, nos processos de auditoria do Tribunal de Contas.

262. Note-se que o texto final dos *Relatórios de Auditoria* é fixado pelo Tribunal, em Subsecção, ou em Plenário das 1.^a ou 2.^a Secções, nos termos do artigo 126.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*⁷⁵:

⁷⁵ No mesmo sentido, cf. os artigos 63.º, n.º 1, e 62.º, n.º 2. do *Regulamento da 2.ª Secção*, aprovado em 4 de junho de 1998 e revogado pelo Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

“Artigo 126.º

Relatório de auditoria

1. O texto dos relatórios de auditoria é fixado pelo Tribunal, em Subsecção, ou em Plenário das 1.ª ou 2.ª Secções ou, ainda, em sessões das Secções Regionais.
2. Quando haja lugar a aprovação do relatório em subsecção, os Juízes-adjuntos são aqueles que tiveram a primeira intervenção no processo.”

263. O cumprimento do princípio do contraditório é transversal aos vários atos do Tribunal, nomeadamente à **verificação interna das contas**, tal como previsto no artigo 128.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*:

“Artigo 128.º

Verificação interna de contas

[...]

4. O resultado da verificação interna das contas é objeto de decisão de homologação simplificada, de homologação com reservas e recomendações ou de recusa de homologação pela 2.ª Secção ou pela Secção Regional, devendo ser sempre fundamentada qualquer decisão que não seja de homologação simplificada.
5. As decisões de homologação simplificada são objeto de aprovação em subsecção, tendo por base listas com a identificação das entidades contabilísticas e dos responsáveis pela apresentação das contas.
6. As decisões de homologação com recomendações ou de recusa de homologação, com ou sem recomendações, são sempre precedidas da elaboração de relato de verificação interna preparado pelos serviços de apoio, sob a direção funcional do Juiz relator responsável.
7. Os relatos são aprovados pelo Juiz relator, antes da realização obrigatória de contraditório.
8. Uma vez realizado o contraditório, há sempre lugar à elaboração de relatórios cujo texto é fixado pelo Juiz relator responsável e aprovados em Subsecção.
9. Nos relatórios de verificação interna de contas com reservas ou recomendações ou de recusa de homologação, deve constar a identificação da entidade contabilística, dos responsáveis pela apresentação das contas e dos responsáveis por infrações financeiras que sejam imputadas ou por desconformidades legais e contabilísticas passíveis de juízos públicos de censura.”

264. De acordo com o n.º 4 do artigo 128.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, a *verificação interna de contas* culmina em *decisões de homologação*

simplificada, de homologação com reservas e recomendações ou de recusa de homologação.

265. *As decisões de homologação com reservas e recomendações ou de recusa de homologação devem ser sempre fundamentadas (art.º 128.º, n.º 4, in fine) e precedidas da elaboração de relato de verificação interna preparado pelos serviços de apoio, sob a direção funcional do Juiz relator responsável (art.º 128.º, n.º 6).*

266. *E o n.º 7 do mesmo artigo determina que os relatos de verificação interna sejam aprovados pelo Juiz relator, antes da realização obrigatória do contraditório.*

267. *Após a realização do contraditório, os serviços de apoio do Tribunal de Contas procederão à elaboração do relatório de verificação interna de contas, cujo texto é fixado pelo juiz relator responsável.*

268. *A centralidade do contraditório, na tramitação processual do Tribunal de Contas, é ainda visível no artigo 134.º da Secção IV do Regulamento do Tribunal de Contas, referente à **efetivação de responsabilidades financeiras**, nos termos do qual, antes de ser remetido para contraditório, o relato é remetido aos adjuntos para, querendo, se pronunciarem no prazo de 5 dias úteis⁷⁶.*

269. *E a centralidade do contraditório encontra-se, inclusive, no Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas - Sede⁷⁷, bem como no Regulamento de organização e de funcionamento dos*

⁷⁶ No mesmo sentido, cf. o artigo 74.º do Regulamento Geral do Tribunal de Contas, aprovado pelo Plenário Geral, na Sessão de 28 de junho de 1999, e revogado pelo art.º 156.º do Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro.

⁷⁷ Cf. Regulamento de organização e funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas - Sede, aprovado pelo Despacho n.º 46/2000-GP, de 27 de abril, publicado no Diário da República, 2.ª Série, n.º

*Serviços de Apoio das Secções Regionais dos Açores e da Madeira do Tribunal de Contas*⁷⁸.

270. O artigo 2.º, n.º 3, do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas – Sede* determina:

“Artigo 2.º

Departamentos de Auditoria (DA’s)

[...] 3. Os DA têm por missão assegurar o apoio técnico-operativo às atividades de fiscalização concomitante e sucessiva da 2.ª Secção no âmbito do(s) respetivo(s) domínio(s) de controlo, de acordo com as orientações do Juiz da respetiva Área de Responsabilidade, competindo-lhes, designadamente:

- a) Elaborar os anteprojetos dos programas trienais e anuais de fiscalização e controlo, no âmbito do respetivo domínio de controlo, bem como assegurar a execução desses mesmos programas;
- b) Proceder ao planeamento e realização das auditorias e das outras ações de controlo, bem como elaborar os respetivos relatos;
- c) Proceder a todas as demais diligências ordenadas pelo Juiz da Área, nomeadamente no âmbito do contraditório;
- d) Elaborar os anteprojetos de relatórios de auditoria e dos Pareceres sobre a Conta Geral do Estado, bem como sobre a Conta da Assembleia da República;

108, de 10 de maio de 2000, com o n.º 9675/2000, com as alterações introduzidas pelo Despacho n.º 140/2000-GP, de 20 de dezembro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 7, de 9 de janeiro de 2001, com o n.º 292/2001, pelo Despacho n.º 10/2001-GP, de 6 de fevereiro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 40, de 16 de fevereiro de 2001, com o n.º 3340/2011, pelo Despacho n.º 71/2003-GP, de 6 de fevereiro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 5, de 7 de janeiro de 2004, com o n.º 284/2004, pelo Despacho n.º 11/2005-GP, de 9 de março, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 56, de 21 de março de 2005, com o n.º 6047/2005, pelo Despacho n.º 47/2010-GP, de 29 de dezembro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 6, de 10 de janeiro de 2011, com o n.º 595/2011, pelo Despacho n.º 14/2020-GP, de 18 de fevereiro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 43, de 2 de março de 2020, com o n.º 2813/2020, e pelo Despacho n.º 10/2021-GP, de 24 de fevereiro.

⁷⁸ Cf. *Regulamento de organização e funcionamento dos Serviços de Apoio Regionais dos Açores e da Madeira do Tribunal de Contas*, aprovado pelo Despacho n.º 56/2000-GP, de 7 de junho, publicado na 2.ª Série do Diário da República, n.º 142, de 21 de junho de 2000, com o n.º 12736/2000.

- e) Proceder à recolha e tratamento da informação relativa ao correspondente domínio de controlo, colaborando, nomeadamente, com o Serviço de Gestão de Entidades;
- f) Assegurar a confidencialidade de toda a documentação até à aprovação pelo Tribunal dos relatórios de controlo e de auditoria.”

271. E o artigo 4.º do *Regulamento de organização e de funcionamento da Direção-Geral do Tribunal de Contas - Sede* prevê:

“Artigo 4.º

Departamentos de Controlo Prévio de Controlo Concomitante (DCPC)

1. Os DCPC têm por missão assegurar apoio técnico-operativo às atividades de fiscalização prévia e concomitante da 1.ª Secção do Tribunal.

[...] 3. Compete ao Departamento de Controlo Concomitante:

- a) Elaborar os anteprojetos dos programas de fiscalização e controlo no domínio da fiscalização concomitante e submetê-los à aprovação superior;
- b) Assegurar a realização das auditorias relativas ao exercício da fiscalização concomitante inscritas nos programas anuais de fiscalização e controlo, bem como de outras ações que expressamente lhe sejam cometidas, planeando e coordenando a sua execução;
- c) Elaborar os relatos escritos das auditorias;
- d) Proceder às diligências ordenadas pelos Juízes, no âmbito do contraditório;
- e) Preparar os anteprojetos de relatórios de auditoria;
- f) Assegurar a confidencialidade de toda a documentação até à decisão do Tribunal.”

272. O mesmo relevo do princípio do contraditório está consagrado no *Regulamento de organização e de funcionamento dos Serviços de Apoio das Secções Regionais dos Açores e da Madeira do Tribunal de Contas*, cujo artigo 3.º determina:

“Artigo 3.º

Departamento de Apoio Técnico-Operativo (DAT)

1. O DAT tem por missão assegurar o apoio técnico-operativo às atividades de fiscalização prévia, concomitante e sucessiva da Secção Regional de acordo com as orientações do Juiz, incumbindo-lhe, designadamente:

- a) Participar na elaboração dos anteprojetos dos programas trienais e anuais de fiscalização e controlo, e executar esses mesmos programas;

- b) Assegurar a verificação preliminar dos processos de fiscalização prévia e a sua instrução para apresentação ao Juiz da Secção Regional;
- c) Proceder ao planeamento e realização das auditorias e das outras ações de controlo, bem como elaborar os respetivos relatos;
- d) Realizar a verificação interna de contas;
- e) Proceder a todas as demais diligências ordenadas pelo Juiz, nomeadamente no âmbito do contraditório;
- f) Elaborar os anteprojetos de relatórios de auditoria e dos Pareceres sobre a Conta da Região, bem como sobre a Conta da respetiva Assembleia Legislativa Regional;
- g) Proceder à recolha e tratamento da informação relativa aos correspondentes domínios de controlo no âmbito do sistema de gestão de entidades;
- h) Assegurar a confidencialidade de toda a documentação até à decisão do Tribunal.”

273. O percurso traçado por diferentes atos do Tribunal demonstra a transversalidade do princípio do contraditório, no âmbito dos diferentes poderes do Tribunal de Contas. Aliás, o significado e o alcance do princípio do contraditório também são evidenciados pelo *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, aprovado pelo Plenário da 2.^a Secção, na reunião de 28 de janeiro de 1999.

274. O *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, vol. I, p. 121, refere expressamente a natureza obrigatória do contraditório, nos processos de auditoria:

“De harmonia com o estabelecido na lei (art.º 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto) o relatório de auditoria deve obrigatoriamente referir-se à realização do contraditório e integrar, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas. Em especial, o contraditório deve, na medida do possível, permitir o apuramento da verdade em matéria de facto.”

275. E o vol. II, p. 22, do mesmo *Manual (Glossário de Termos Comuns utilizados no âmbito do controlo externo)* define *procedimento contraditório*, nos seguintes termos:

“Procedimento que consiste em enviar cartas e relatórios, ou projetos/projetos de relatórios de auditoria à entidade fiscalizada para que esta responda, por escrito, dentro de determinado prazo. A resposta pode ser precedida de discussões bilaterais que permitam esclarecer pontos em litígio.”

276. Por sua vez, o *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, aprovado pelo Plenário da 2.^a Secção, de 29 de setembro de 2016⁷⁹, no ponto «1.2. O quadro jurídico», expressa:

“30. Aos poderes de atuação do Tribunal aplicam-se os princípios gerais constitucionalmente consagrados para os demais tribunais, entre os quais relevam os princípios fundamentais previstos na LOPTC: independência, obrigatoriedade e prevalências das decisões jurisdicionais, publicidade dos atos, coadjuvação das outras autoridades, cooperação com as instituições homólogas, dever especial de colaboração dos órgãos de controlo interno e exercício do contraditório.”

277. E, em «5.1.7.2. Elementos fundamentais» do subponto «5.1.7. Comunicação», o *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* explicita:

“177. A comunicação deve ser primordialmente escrita, sendo admitida a comunicação oral quando suficiente e desde que documentada. Os responsáveis pela entidade auditada devem ser notificados, sob a forma escrita, de todos os aspetos significativos da auditoria.

178. A comunicação com a entidade auditada é um processo contínuo da auditoria, na qual devem ser observados os seguintes aspetos:

- a) Com o início dos trabalhos de auditoria deve ser enviada uma carta a comunicar o objeto, o âmbito da auditoria, a calendarização planeada e o que mais for tido por pertinente;
- b) Os trabalhos relativos à execução da auditoria iniciam-se com a realização de uma reunião de abertura, na qual o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve confirmar os aspetos elencados na alínea anterior e aduzir outros que se justifiquem, podendo este contacto ocorrer na fase de planeamento, quando se justificar;
- c) Na reunião de encerramento dos trabalhos de campo, o dirigente responsável pela equipa de auditoria deve comunicar aos responsáveis pela entidade auditada as observações da auditoria que podem ser objeto de confirmação aquando do envio para contraditório do relato da auditoria.

⁷⁹ Cf., *supra*, nota 21.

179. O relato de auditoria - que inclui observações, conclusões e eventualmente projeto de recomendações - é datado e subscrito pela equipa de auditoria, sendo enviada cópia para contraditório.

180. O Tribunal, no âmbito do princípio do contraditório, antes de formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e de controlo financeiro.”

278. O § 180 do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, acabado de citar, remete expressamente, em nota de rodapé, para o artigo 13.º da LOPTC. Assim, se dúvidas houvesse sobre o âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 13.º da LOPTC – “A audição faz-se antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação” – o § 180 explicita que “O Tribunal, no âmbito do princípio do contraditório, antes de formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e de controlo financeiro.”

279. A relevância do contraditório, nos processos de auditoria do Tribunal de Contas, é também evidenciada no ponto «8.2. Execução da auditoria» do mencionado *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, nos seguintes termos:

“284. A fase de execução da auditoria inicia-se logo após a aprovação do PGA e termina com a formulação de conclusões preliminares. Nesta fase, os auditores executam os procedimentos adicionais de auditoria planeados, se necessário ajustados ou alterados na sequência dos trabalhos de auditoria entretanto realizados para a recolha de evidências de auditoria.

285. A apreciação dos resultados alcançados deve ser sempre documentada através de evidências produzidas pela entidade auditada, por entidades terceiras ou diretamente pelos auditores e indicadas de forma expressa no relato de auditoria, o qual compreenderá, ainda, o projeto de juízo de auditoria e de recomendações a sujeitar a contraditório.”

280. E o exercício do contraditório é ainda sublinhado no subponto «8.2.5. Formular conclusões» do mesmo *Manual*, segundo o qual:

“312. Recolhidas e apreciadas as evidências de auditoria que suportam o julgamento profissional dos auditores e sendo considerados os trabalhos de campo de auditoria completos, os auditores formulam conclusões preliminares suportadas pelas observações de auditoria.

313. Com base nos trabalhos de auditoria realizados relativamente às evidências de auditoria recolhidas, os auditores, tendo em vista a preparação do relato de auditoria, devem dar início à elaboração das observações e conclusões preliminares relevantes delas resultantes para o objetivo da auditoria e a ajustar em função da análise do contraditório e da estrutura definitiva do Relatório.

314. Para a finalização desta fase de auditoria é de extrema importância para o controlo de qualidade que o processo de supervisão e revisão incida sobre os documentos de auditoria elaborados e as competentes evidências de auditoria, e que inclua a discussão entre os elementos e os responsáveis da equipa de auditoria e a aprovação das observações e conclusões preliminares, nos termos das orientações fixadas pelo Regulamento do Tribunal.”

281. Estes parágrafos sustentam a já aludida compreensão da auditoria como “um processo cumulativo e iterativo” [na expressão do § 34 da ISSAI 100], que é novamente realçado no ponto «8.3. Relato/Relatório» do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, nos seguintes termos:

“315. A estrutura tipo do relato de auditoria deve obedecer aos padrões internacionalmente reconhecidos, nos termos em que for determinado pelo Tribunal.

316. O respeito pelos princípios, normas e procedimentos de auditoria, complementados por outros elementos conferem a qualidade necessária ao processo de elaboração do relato de auditoria, o qual após ser ajustado em função da análise do contraditório, assumirá uma estrutura definitiva enquanto relatório de auditoria.

317. O objetivo do relatório de auditoria é comunicar eficazmente os resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada e às outras entidades envolvidas, às partes interessadas nos relatórios de auditoria e aos cidadãos em geral, nos termos da lei, na perspetiva de contribuir para a melhoria da gestão e da observância da legalidade e regularidade.

318. O relatório de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:

- a) Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;

- b) Anteprojeto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;
- c) Projeto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator que fixa o texto a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;
- d) Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados da auditoria.”

282. E o subponto «8.3.1. Elaborar o Relato/Relatório» do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, explicita:

“319. O relato de auditoria elaborado pelos auditores deve alicerçar-se nas observações e conclusões alcançadas, constituindo uma base adequada e assegurando a qualidade do relatório de auditoria que se pretende que seja objetivo, completo, sucinto, conciso, claro, convincente, relevante, rigoroso e construtivo.

320. Nos termos da lei, o relatório de auditoria inclui obrigatoriamente o procedimento do contraditório, o qual se realiza através da comunicação escrita do relato, devendo aquele refletir as referidas respostas dos responsáveis, transcritas ou sintetizadas como se considere mais adequado e acompanhadas pela apreciação que suscitem.

321. A realização do contraditório deve ser orientada para que a entidade auditada e demais entidades envolvidas possam pronunciar-se relativamente a cada conclusão e recomendação, suportadas nas observações de auditoria.

322. O exame da matéria contraditada deve constar da documentação, de modo a que as alterações ao relato, ou as razões para não se terem produzido, sejam justificadas.

323. Os relatórios devem incluir a informação sustentada em evidências de auditoria suficientes e apropriadas de forma a estruturar as observações relevantes de auditoria, de que resultam conclusões pertinentes e fundamentadas e consequentes recomendações construtivas.”

283. A centralidade do exercício do contraditório, nos processos de auditoria, é também evidenciada no *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal⁸⁰. No ponto relativo a «Documentação de auditoria/Papéis de trabalho», p. 61, o Manual elucida:

⁸⁰ Sobre o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, cf., *supra*, nota 53.

“Os auditores têm de registar o trabalho de auditoria realizado, desde a fase de planeamento, em “papéis de trabalho”. A documentação de auditoria deve estar completamente organizada antes de o relato ser enviado para contraditório.

Os “papéis de trabalho” são toda a documentação e informação relevante recolhida e gerada durante a auditoria e podem ter a forma física ou eletrónica. Deles não devem constar documentos irrelevantes ou desnecessários. Através dos “papéis de trabalho” deve ser sempre possível e fácil comprovar quem foram os auditores responsáveis pela respetiva recolha, tratamento ou execução.

A documentação de auditoria deve obedecer a uma estrutura lógica de modo a permitir que um auditor experiente, sem prévia ligação com a auditoria, consiga determinar que trabalho foi executado e compreender as evidências que suportam os juízos, as observações e as conclusões e recomendações da auditoria.”

284. E a propósito da fase de elaboração do Relatório, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 67, explicita:

“A fase de elaboração do relatório de uma auditoria de resultados concretiza-se nas etapas sucessivas: da elaboração do relato, de realização do procedimento contraditório, da elaboração do projeto de relatório, da aprovação do relatório e da respetiva publicação. O relatório de auditoria aprovado pelo Tribunal inclui as observações, as conclusões (mensagens-chave), as recomendações e, na medida do necessário, os comentários das entidades envolvidas.

O objetivo do relatório é, nos termos da lei, comunicar os resultados da auditoria à entidade auditada, às outras entidades envolvidas na auditoria, às partes interessadas nos resultados da auditoria e aos cidadãos em geral.

O relatório deve expor o objeto, o processo de auditoria e indicar os destinatários da comunicação de uma forma clara e objetiva. As principais observações e conclusões suscitadas pelas questões de auditoria e as recomendações daí resultantes devem ser formuladas de forma a permitir aos destinatários apreender claramente o que está em causa (o quê, como e porquê).

O relatório, aprovado pelo Tribunal, é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato [...].”

285. E o mesmo *Manual*, a propósito das «Caraterísticas que conferem qualidade aos relatórios» realça a importância vital do exercício do contraditório, pp. 71-72:

“O relatório deve incluir todas as informações e argumentos relevantes para responder às questões de auditoria formuladas e para permitir uma compreensão suficiente e correta dos factos mencionados e do respetivo contexto. A relação entre as questões de auditoria, os critérios, as observações e as conclusões deve seguir uma lógica que facilite a compreensão, estabelecendo uma ligação lógica e clara entre as observações, as conclusões e as recomendações.

Conseguir um relatório objetivo e completo exige que se atribua uma importância vital ao exercício do contraditório, o qual contribui para a respetiva confiabilidade e para o impacto da auditoria, não devendo subsistir factos, matérias ou questões contraditadas pela entidade auditada sem serem objeto de exaustivo exame, com reflexo nas observações e conclusões do relatório. Da mesma forma, o relatório deve também divulgar as normas e a metodologia de auditoria que foram seguidas, os critérios e as fontes utilizadas.”

286. Ainda sobre as «*Caraterísticas que conferem qualidade aos relatórios*», o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 73, destaca:

“Uma apresentação equilibrada do relatório pressupõe que seja dada oportunidade ao auditado, no âmbito do relato de auditoria, para comentar as observações, conclusões e recomendações, incluindo as divergências que este queira suscitar e que refira o que seja merecedor de referências positivas. No caso do Tribunal, o contraditório é, aliás, obrigatório.

A resposta do auditado e das entidades envolvidas – tal como incluída no relatório final – contribui para um melhor impacto das recomendações e para uma melhor aceitação do relatório do Tribunal por parte da(s) entidade(s) auditada(s), de outros destinatários e de outras partes interessadas.”

287. Note-se que o subponto «4.4.2. Estrutura e apresentação do relato» do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 82, dedica um item específico à matéria do contraditório, nos seguintes moldes:

“É importante que a entidade auditada – e outras entidades com interesse ou envolvidas pela auditoria – esteja motivada em dar uma resposta por escrito ao relato de auditoria. Tal deve ser alcançado, sempre, por meio de comunicação escrita, não estando excluído que essa comunicação seja complementada através de reuniões de trabalho ou, até, da apresentação do relato de auditoria às entidades envolvidas.

A comunicação deve ser orientada para que a entidade auditada possa responder diretamente a cada conclusão e recomendação, suportadas pelas observações de auditoria, para que essas respostas possam ser comentadas e publicitadas como adequado no relatório final de auditoria.

Sempre que a resposta dos auditados suscite divergências, estas devem ser examinadas, podendo uma súmula das respostas, acompanhada dos comentários pertinentes, integrar o relatório.

O relatório final não deve identificar as pessoas individuais ou coletivas salvo quando disso possam decorrer prejuízos para a comunidade que se considerem maiores do que os que possam afetar as pessoas identificadas. Na redação do relato poderá considerar-se útil proceder à identificação de pessoas. Nesse caso, ter-se-á o cuidado de ponderar de novo a necessidade de identificar pessoas no relatório, a título excecional.

A conveniência de conduzir contraditórios com entidades diferentes, relativamente a factos e observações que lhes dizem diretamente respeito, pode suscitar que o procedimento de contraditório seja efetuado relativamente aos extratos pertinentes do relato.”

288. E o subponto «4.6. Comunicação com os responsáveis da entidade e outros interessados», do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, pp. 86-87, sublinha a importância do contraditório no *processo contínuo de auditoria*:

“A comunicação com os auditados é um processo contínuo da auditoria, consumando-se, nesta fase, com a apresentação do relato, o procedimento de contraditório.

O objetivo principal do contraditório é ouvir os responsáveis e superar, em primeiro lugar, as divergências sobre os factos que subsistam após o envio do relato e, em segundo lugar, esclarecer as diferenças de opinião entre o Tribunal e a entidade auditada ou relativamente a outros intervenientes ouvidos.

O exame dos comentários e sugestões da entidade auditada, recebidos em resultado da realização do contraditório, deve ser processado num documento de trabalho da auditoria, que justifique a apreciação efetuada, refletida no relatório.

Aquele documento de trabalho deverá fazer referência ao texto do relato sob contraditório, respetiva alegação e correspondente exame técnico da equipa de auditoria, o qual inclui as propostas de alteração ao texto daquele relato, quando apropriado.

A fim de garantir que o relatório de uma auditoria de resultados é justo e equilibrado, é uma boa prática submeter o relato (ou parte dele) a prévia audição de terceiras entidades, enquanto partes envolvidas na auditoria e de organizações com interesse nos resultados

da auditoria (stakeholders) e recolher pontos de vista que possam enriquecer o relatório final. A condução de tais diligências deve ser assegurada pelo Juiz Relator.

Aprovado o relatório procede-se ao seu envio aos responsáveis e partes interessadas e respetiva divulgação pelo Tribunal.”

289. O modo e a amplitude de divulgação dos relatórios de auditoria são mencionados no ponto «4.7. Divulgação do relatório», do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, p. 87, da seguinte forma:

“Pode ainda o Tribunal determinar ou promover outras formas complementares de divulgação do relatório de auditoria, como sejam reuniões com os auditados, sínteses, notas de imprensa, apresentação pública ou emissão de outros materiais de apresentação. A divulgação do relatório decide-se em cada caso, tendo em vista ajudar as entidades a melhorar o seu desempenho e disseminar as boas práticas e lições aprendidas por todo o setor público.

As formas complementares previstas para divulgar as conclusões do relatório de modo mais adequado e equilibrado podem dever-se à necessidade de obter um impacto mais amplo, diminuir eventuais equívocos, reduzir a complexidade das matérias e do contexto da auditoria e alcançar diferentes públicos.”

290. As sucessivas referências ao princípio do contraditório, na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, no *Regulamento do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* e no *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, evidenciam exaustivamente a centralidade e a obrigatoriedade do exercício do contraditório, no decurso dos processos de auditoria, nos quais os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, podem defender-se e contra-argumentar, quer *quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, quer *quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*.

291. *Quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, a decisão da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, pode ser *definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para*

*efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.ª Secção*⁸¹. Destarte, o exercício do contraditório é obrigatório, quer a montante da decisão de aprovação do relatório de auditoria da 2.ª Secção, quer a montante da decisão condenatória ou absolutória da sentença da 3.ª Secção.

292. Quando não haja *efetivação de responsabilidades financeiras*, a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, culmina o *processo cumulativo e iterativo* de auditoria, no qual o exercício do contraditório é obrigatório.

293. Na síntese esclarecedora do § 318 do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, que deliberadamente se repete:

“318. O relatório de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:

- a) Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;
- b) Anteprojeto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;
- c) Projeto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator que fixa o texto a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;
- d) Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados da auditoria.”

294. Ou, nos termos do *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, vol. I, p. 121, que também se reitera:

“De harmonia com o estabelecido na lei (art.º 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto) o relatório de auditoria deve obrigatoriamente referir-se à realização do contraditório e integrar, sempre que for caso disso, as alegações, respostas ou observações dos

⁸¹ Cf. António Cluny, *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas, Contributos para uma reflexão necessária*, Coimbra Editora, 2011, p. 85.

responsáveis, que podem ser transcritas ou sintetizadas. Em especial, o contraditório deve, na medida do possível, permitir o apuramento da verdade em matéria de facto.”

295. Consequentemente, na súmula precisa do § 180 do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*:

“O Tribunal, no âmbito do princípio do contraditório, antes de formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação, ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e de controlo financeiro.”

296. Em suma, a decisão de aprovação de um relatório de auditoria conclui o processo de auditoria, no qual os auditados puderam defender-se e contrapor argumentos, no cumprimento da legislação financeira, dos manuais de auditoria e das normas nacionais e internacionais de auditoria.

297. Mas, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 sustenta que, quando não haja a efetivação de responsabilidades financeiras, os visados por juízos públicos de censura ficam impossibilitados de se defenderem, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria.

298. Demonstrada a obrigatoriedade do exercício do contraditório em todos os processos de auditoria, bem como a possibilidade de os auditados se defenderem e de contraporem argumentos em sede de contraditório, quer haja ou não lugar à posterior efetivação de responsabilidades financeiras, *indaga-se sobre a possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa.*

299. Embora intrinsecamente ligados, é necessário seccionar analiticamente dois aspetos: a garantia do exercício do contraditório, em todos os processos de auditoria; a possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa.

300. O Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sublinha que a *imputação de um juízo público de censura* ao visado expressa *uma reprovação pública e publicitada* pelo Tribunal de Contas, suscetível de afetar a *consideração social* pelo desempenho de determinado cargo, *lesando o direito ao bom nome e reputação* do titular.

301. Deste modo, o Acórdão n.º 812/17 examina a questão à luz do *direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição*, e sustenta *a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais*.

302. O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 discorre:

“b) *Do mérito do recurso*

i) *Considerações gerais*

9. A norma objeto do presente processo determina a irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção do Tribunal de Contas que aprovelem relatórios de auditoria quando os mesmos emitam e apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros, interpretativamente extraível do artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC. Esta norma inscreve-se no quadro do regime processual aplicável aos recursos ordinários de decisões proferidas pelo Tribunal de Contas.

10. No entender do recorrente, a norma em apreciação «viola o princípio das garantias de defesa, na sua vertente de direito ao recurso (consagrado no artigo 32.º, n.ºs 1 e 10, da Constituição), conjugado com o princípio da proibição do excesso (consagrado no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição), com o direito à integridade moral (consagrado no artigo 25.º, n.º 1, da Constituição) e com os direitos ao bom nome e à reputação (consagrados no artigo 26.º, n, da Constituição)» (cfr. ponto 25 das alegações do recorrente, fls. 138).

A questão de constitucionalidade colocada assenta, assim, na afetação da garantia de defesa do direito ao recurso (artigo 32.º, n.ºs 1 e 10 da Constituição) pela solução normativa em causa. Só a conclusão pela verificação de uma restrição naquele direito justificará, assim, na tese do recorrente, a apreciação dos demais parâmetros, invocados que foram em conjugação com aquele.

11. Nas suas alegações, o recorrente entende que «*revestem natureza sancionatória*» os juízos de censura contra si dirigidos enquanto responsável pela gestão financeira, pelas contas de gerência e pelas demonstrações financeiras, no relatório final da Auditoria ao Município de Vila Nova de Gaia, aprovado na deliberação da 2.ª Secção do Tribunal de

Contas. Partindo dessa qualificação, lembra que num processo que pode ter como consequência a aplicação de uma sanção deve ser sempre assegurado o direito de audiência e de defesa à pessoa potencialmente sancionada (artigo 32.º, n.º 10, da Constituição). Para além disso, em caso de decisão judicial condenatória, tem que ser garantido ao condenado o direito de ver apreciada essa condenação, em recurso.

A questão de constitucionalidade da norma que não admite recurso da decisão do Tribunal de Contas que aprovou o relatório é, portanto, alicerçada pelo recorrente no caráter sancionatório da censura aí efetuada. No entendimento do recorrente, apesar de a Constituição apenas prever expressamente a garantia de defesa do direito ao recurso para o processo criminal (artigo 32.º, n.º 1, da Constituição), as garantias de defesa valem, na sua essência, para todos os processos sancionatórios, onde se incluiria o presente processo.

ii) Direito ao recurso como garantia de defesa em matéria penal

12. Independentemente da análise da questão da natureza das deliberações da 2.ª Secção do Tribunal de Contas que aprovam os relatórios de auditoria, cumpre, pois, em primeiro lugar, determinar se para o julgamento da conformidade constitucional da norma *sub judicio* se justifica, ou não, convocar o parâmetro previsto no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição, como pretende o recorrente.

Sobre este aspeto é, desde já, de assinalar que o entendimento expresso pelo recorrente no sentido de que a garantia constitucional de defesa do direito ao recurso tem plena validade em qualquer processo sancionatório, não encontra acolhimento na jurisprudência do Tribunal Constitucional.

13. Existe uma vasta jurisprudência do Tribunal Constitucional que versa sobre a projeção das garantias de defesa com relevo em matéria penal nos diversos processos sancionatórios. Sem prejuízo do reconhecimento da valência das garantias de defesa também no domínio contraordenacional, o Tribunal Constitucional tem recusado o entendimento de que o legislador ordinário estaria constitucionalmente vinculado a estabelecer naquele processo exatamente as mesmas garantias de defesa legislativamente estabelecidas no campo processual-penal. Efetivamente, o Tribunal tem-se pronunciado no sentido da inexistência de uma estreita equiparação entre o regime aplicável ao ilícito criminal e o respeitante ao ilícito de mera ordenação social e sublinhado «a necessidade de serem observados determinados princípios comuns que o legislador contraordenacional será chamado a concretizar dentro de um poder de conformação mais aberto do que aquele que lhe caberá em matérias de processo penal» (cfr. Acórdão n.º 469/97, ponto 5, e também a síntese da jurisprudência constante do Acórdão n.º 297/2016, ponto 14, que aqui seguimos).

14. Especificamente sobre o direito ao recurso, é de referir que a identificação expressa no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição do direito ao recurso como garantia de defesa inscreve este direito no âmbito do processo criminal. A este respeito, tem sido abundantemente salientado na jurisprudência do Tribunal Constitucional (cfr. Acórdão n.º 429/2016, ponto 10):

«(...) o direito ao recurso constitui uma das mais importantes dimensões das garantias de defesa do arguido em processo penal, como tem sido invariavelmente repetido na jurisprudência do Tribunal Constitucional. Nesse aspeto, o direito ao recurso encontra-se expressamente inscrito entre os pilares constitucionais do Direito do Processo Penal da República Portuguesa.

A identificação expressa no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição do direito ao recurso como garantia de defesa, resultante da revisão constitucional de 1997, não tendo implicado novidade relativamente ao entendimento que vinha já sendo feito pelo Tribunal Constitucional da sua redação anterior (cfr., entre outros, Acórdãos n.ºs 8/87 [n.º 6], 31/87 [n.º 5 e 7], 178/88 [n.º 5], 259/88 [n. 2.2], 401/91 [n.º II.1 a 3], 132/92 [n.º 7], 322/93 [n.º 6]), não deixou, contudo, de representar o reconhecimento explícito da autonomia conferida a uma tal garantia no contexto geral das garantias de defesa, isto é, um valor de garantia não amortizável pelo reconhecimento de outras garantias processuais, designadamente para defesa do arguido.

'Tal explicitação constitucional tem por efeito a garantia (constitucional) da possibilidade de interposição de recurso de decisões que respeitem a direitos, liberdades e garantias, máxime que restrinjam tais direitos' (Acórdão n.º 686/2004 [n.º 6]).»

De facto, o direito ao recurso não está constitucionalmente tutelado da mesma forma nos restantes processos judiciais. Enquanto a garantia do direito ao recurso em processo penal, por força desse preceito constitucional, se apresenta como “absoluta e irrestringível”, no que respeita a outras jurisdições, os artigos 20.º e 202.º da Constituição impõem apenas um genérico direito de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude, estando-lhe apenas vedado abolir o sistema de recursos *in toto* ou afetá-lo substancialmente. Conforme se sintetizou na fundamentação do Acórdão n.º 313/2007:

«A introdução do n.º 10 no artigo 32.º da C.R.P., efetuada pela revisão constitucional de 1989, quanto aos processos de contraordenação, e alargada, pela revisão de 1997, a quaisquer processos sancionatórios, ao visar assegurar os direitos de defesa e de audiência do arguido nos processos sancionatórios não penais, os quais, na versão originária da Constituição, apenas estavam

expressamente assegurados aos arguidos em processos disciplinares no âmbito da função pública (artigo 270.º, n.º 3, correspondente ao atual artigo 269.º, n.º 3), denunciou o pensamento constitucional que os direitos consagrados para o processo penal não tinham uma aplicação direta aos demais processos sancionatórios, nomeadamente ao processo de contraordenação.

Assim, o direito ao recurso atualmente consagrado no n.º 1 do artigo 32.º da C.R.P. (introduzido pela revisão de 1997), enquanto meio de defesa contra a prolação de decisões jurisdicionais injustas, assegurando-se ao arguido a possibilidade de as impugnar para um segundo grau de jurisdição, não tem aplicação direta ao processo de contraordenação.

Conforme se sustentou no Acórdão n.º 659/06, deste Tribunal, cuja fundamentação acompanhamos de perto, nos direitos constitucionais à audiência e à defesa, especialmente previstos para o processo de contraordenação e outros processos sancionatórios, no n.º 10 do artigo 32.º da C.R.P., não se pode incluir o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional. Esta norma exige apenas que o arguido nesses processos não-penais seja previamente ouvido e possa defender-se das imputações que lhe sejam feitas, apresentando meios de prova, requerendo a realização de diligências com vista ao apuramento da verdade dos factos e alegando as suas razões.

A não inclusão do direito ao recurso no âmbito mais vasto do direito de defesa constante do n.º 10 do artigo 32.º da C.R.P. ressalta da diferença de redação dos n.ºs 1 e 10, deste artigo, sendo que ambas foram alteradas pela revisão de 1997, e dos trabalhos preparatórios desta revisão, em que a proposta no sentido de assegurar ao arguido ‘nos processos disciplinares e demais processos sancionatórios ... todas as garantias do processo criminal’, constante do artigo 32.º - B do Projeto de Revisão Constitucional n.º 4/VII, do PCP, foi rejeitada (leia-se o debate sobre esta matéria no D.A.R., II Série – RC, nº 20, de 12 de Setembro, de 1996, pág. 541-544, e I Série, n.º 95, de 17 de Julho de 1997, pág. 3412 a 3466).»

15. Pronunciando-se em concreto relativamente a um caso, exclusivamente, respeitante à efetivação de responsabilidade financeira reintegratória, o Tribunal Constitucional teve já oportunidade, inclusivamente, de qualificar a responsabilidade financeira como um «tipo autónomo de responsabilidade sancionatória – a financeira – o que significa que, direta e imediatamente, o princípio da legalidade penal constante do artigo 29.º, n.º 1, da CRP não se aplica no caso concreto» (cfr. o Acórdão n.º 635/2011, ponto 6). Em consonância, não há lugar à aplicação imediata ou subsidiária nem do Direito Penal nem

do Direito Processual Penal, não se situando a norma sindicada dentro do âmbito de aplicação do artigo 32.º, n.º 1, da Constituição.

À mesma conclusão seria de chegar no presente caso, em que se está apenas perante juízos de censura. Tal como recentemente assinalado no Acórdão n.º 373/2015 (ponto 1 da fundamentação), «importa ter em atenção que o conteúdo das garantias processuais é diferenciado, consoante o domínio do direito punitivo em que se situe a sua aplicação. Com efeito, como tem sido reiteradamente entendido pelo Tribunal Constitucional, no âmbito contraordenacional, atendendo à diferente natureza do ilícito de mera ordenação e à sua menor ressonância ética, em comparação com o ilícito criminal, é menor o peso do regime garantístico, pelo que as garantias constitucionais previstas para os ilícitos de natureza criminal não são necessariamente aplicáveis aos ilícitos contraordenacionais ou a outros ilícitos no âmbito de direito sancionatório (cfr., neste sentido, entre muitos outros, os acórdãos n.ºs 158/92, 50/99, 33/2002, 659/2006, 99/2009 e 135/2009)» (juízo reafirmado recentemente no Acórdão n.º 127/2016, ponto 11).

iii) Direito ao recurso fora de matéria penal

16. A tese, sustentada pelo recorrente, da incompatibilidade (ou excessiva restrição) entre a solução normativa em causa e o princípio das garantias de defesa na vertente de direito ao recurso, consagrado no artigo 32.º, n.º 1, não encontra, assim, acolhimento na jurisprudência do Tribunal Constitucional. Neste âmbito, o parâmetro constitucional convocável é antes a garantia de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva consagrada no artigo 20.º da Constituição.

O artigo 20.º da Constituição, sob a epígrafe «acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva», garante a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos (n.º 1), impondo ainda que esse direito se efetive através de um processo equitativo (n.º 4). A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido que o direito de acesso aos tribunais implica a garantia de uma proteção jurisdicional eficaz ou de uma tutela judicial efetiva, cujo âmbito normativo abrange, nomeadamente: (a) o direito de ação, no sentido do direito subjetivo de levar determinada pretensão ao conhecimento de um órgão jurisdicional; (b) o direito ao processo, traduzido na abertura de um processo após a apresentação daquela pretensão, com o consequente dever de o órgão jurisdicional sobre ela se pronunciar mediante decisão fundamentada; (c) o direito a uma decisão judicial sem dilações indevidas, no sentido de a decisão haver de ser proferida dentro dos prazos preestabelecidos, ou, no caso de estes não estarem fixados na lei, dentro de um lapso temporal proporcional e adequado à complexidade da causa; (d) o direito a um processo justo baseado nos princípios da prioridade e da sumariedade, no caso daqueles direitos cujo exercício pode ser aniquilado pela falta de medidas de defesa expeditas (veja-se, neste sentido, entre outros, o Acórdão n.º 440/94, ponto III 4.).

Apesar de a garantia prevista no artigo 20.º se traduzir, *prima facie*, no direito de acesso a um tribunal para obter uma decisão sobre a pretensão perante o mesmo deduzida, aí se inclui também a proteção contra os próprios atos jurisdicionais. Isto é, o direito de ação incorpora no seu âmbito o próprio direito de defesa contra atos jurisdicionais, o qual, obviamente, só pode ser exercido mediante o recurso para (outros) tribunais. Nas palavras do Tribunal Constitucional, «o direito (subjetivo) de recorrer visa assegurar aos particulares a possibilidade de impugnam os atos jurisdicionais e ainda tornar mais provável, em relação às matérias com maior dignidade, a emissão da decisão justa, dada a existência de mais do que uma instância» (*vide* o Acórdão n.º 287/90, ponto 16, recentemente referido no Acórdão n.º 652/2017, ponto 23.).

17. Desta proposição não decorre, todavia, a existência de um ilimitado direito de recurso, extensivo a todas as matérias. Como o Tribunal Constitucional tem afirmado, com exceção da matéria penal abrangida pelo artigo 32.º, n.º 1, da Constituição, tal direito não é um direito absoluto e irrestringível. O que resulta, inequivocamente, das disposições conjugadas dos artigos 20.º e 210.º da Constituição é que existe um direito geral de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude. Ao legislador ordinário estará vedado, neste contexto, abolir o sistema de recursos *in toto* ou afetá-lo substancialmente (cfr. Acórdão n.º 652/2017, ponto 2.3., e Acórdão n.º 243/2013, ponto 10; este último, por referência, nomeadamente, aos Acórdãos n.º 210/92, ponto 2, n.º 346/92, ponto 4, n.º 475/94, ponto II, n.º 270/95, ponto 11, n.º 336/95, ponto 11, n.º 489/95, ponto II. 2, n.º 715/96, ponto 11, n.º 1124/96, ponto II. 3, n.º 234/98, ponto 11, n.º 276/98, ponto II. 2, n.º 638/98, ponto 9, n.º 415/2001, ponto 7, n.º 261/2002, ponto 10, n.º 302/2005, ponto 9.2., n.º 500/2007, ponto 2).

Para além disso, deve considerar-se constitucionalmente assegurado o acesso aos tribunais contra quaisquer atos lesivos dos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam de particulares ou de órgãos do poder público. Assim, mesmo fora do âmbito do direito de defesa do arguido em processo penal, a Constituição garante o direito à impugnação judicial de atos dos tribunais (sejam eles decisões judiciais ou atuações materiais) que constituam a causa primeira e direta da afetação de tais direitos. No entanto, tem de se fazer uma distinção: o reconhecimento do direito à reapreciação judicial, neste caso, apenas abrange a atuação de um tribunal, individualmente considerada, que afeta de forma direta um direito fundamental de um cidadão. Diferentemente, quando a afetação em causa tenha origem na atuação da Administração ou de particulares e esta atuação já foi objeto de controlo jurisdicional, pelo que, nesse caso já não seria constitucionalmente imposta uma reapreciação judicial dessa decisão de controlo. (cfr., no mesmo sentido, os

Acórdãos n.º 40/2008, ponto 23., n.º 44/2008, ponto 2, n.º 197/2009, ponto 2.2, e o n.º 243/2013, ponto 10).”

303. O longo excerto do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 examina várias questões, que convém enunciar, diferenciar e dissecar:

- *Nas alegações, o recorrente entende que:*
 - *«revestem natureza sancionatória» os juízos de censura contra si dirigidos enquanto responsável pela gestão financeira, pelas contas de gerência e pelas demonstrações financeiras, no relatório final da Auditoria ao Município de VNG, aprovado na deliberação da 2.ª Secção do Tribunal de Contas.*
 - *num processo que pode ter como consequência a aplicação de uma sanção deve ser sempre assegurado o direito de audiência e de defesa à pessoa potencialmente sancionada (art.º 32.º, n.º 10, da CRP).*
 - *em caso de decisão judicial condenatória, tem que ser garantido ao condenado o direito de ver apreciada essa condenação, em recurso.*
 - *apesar de a Constituição apenas prever expressamente a garantia de defesa do direito ao recurso para o processo criminal (art.º 32.º, n.º 1, da CRP), as garantias de defesa valem, na sua essência, para todos os processos sancionatórios, onde se incluiria o presente processo.*
 - *a questão de constitucionalidade do art.º 96.º, n.º 2, da LOPTC, é alicerçada no carácter sancionatório da censura efetuada no relatório de auditoria aprovado pela 2.ª Secção do Tribunal de Contas.*
- *Na fundamentação, o Tribunal Constitucional assevera que:*
 - *o entendimento expresso pelo recorrente – no sentido de que a garantia constitucional de defesa do direito ao recurso tem plena*

validade em qualquer processo sancionatório – não encontra acolhimento na jurisprudência do Tribunal Constitucional.

- *existe uma vasta jurisprudência do Tribunal Constitucional que versa sobre a projeção das garantias de defesa com relevo em matéria penal nos diversos processos sancionatórios.*
- *sem prejuízo do reconhecimento da valência das garantias de defesa também no domínio contraordenacional, o Tribunal Constitucional tem recusado o entendimento de que o legislador ordinário estaria constitucionalmente vinculado a estabelecer naquele processo exatamente as mesmas garantias de defesa legislativamente estabelecidas no campo processual-penal.*
- *o Tribunal tem-se pronunciado no sentido da inexistência de uma estreita equiparação entre o regime aplicável ao ilícito criminal e o respeitante ao ilícito de mera ordenação social.*
- *especificamente sobre o direito ao recurso, é de referir que a identificação expressa no artigo 32.º, n.º 1, da CRP do direito ao recurso como garantia de defesa inscreve este direito no âmbito do processo criminal.*
- *o direito ao recurso não está constitucionalmente tutelado da mesma forma nos restantes processos judiciais.*
- *enquanto a garantia do direito ao recurso em processo penal, por força do artigo 32.º, n.º 1, da CRP, se apresenta como “absoluta e irrestringível”, no que respeita a outras jurisdições, os artigos 20.º e 202.º da Constituição impõem apenas um genérico direito de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude, estando-lhe apenas vedado abolir o sistema de recursos in toto ou afetá-lo substancialmente.*
- *conforme se sustentou no Acórdão n.º 659/06 ..., nos direitos constitucionais à audiência e à defesa, especialmente previstos para o processo de contraordenação e outros processos*

sancionatórios, no n.º 10 do artigo 32.º da C.R.P., não se pode incluir o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional. Esta norma exige apenas que o arguido nesses processos não-penais seja previamente ouvido e possa defender-se das imputações que lhe sejam feitas, apresentando meios de prova, requerendo a realização de diligências com vista ao apuramento da verdade dos factos e alegando as suas razões.

304. Note-se que a fundamentação do Tribunal Constitucional contraria as alegações do recorrente e afasta o entendimento de que a garantia constitucional de defesa do direito ao recurso tem plena validade em qualquer processo sancionatório, sublinhado:

- *o entendimento expresso pelo recorrente não encontra acolhimento na jurisprudência do Tribunal Constitucional.*
- *a identificação expressa no artigo 32.º, n.º 1, da C.R.P. do direito ao recurso como garantia de defesa inscreve este direito no âmbito do processo criminal.*
- *o direito ao recurso não está constitucionalmente tutelado da mesma forma nos restantes processos judiciais.*
- *nos direitos constitucionais à audiência e à defesa, especialmente previstos para o processo de contraordenação e outros processos sancionatórios, no n.º 10 do artigo 32.º da C.R.P., não se pode incluir o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional.*
- *esta norma exige apenas que o arguido nesses processos não-penais seja previamente ouvido e possa defender-se das imputações que lhe sejam feitas, apresentando meios de prova, requerendo a realização de diligências com vista ao apuramento da verdade dos factos e alegando as suas razões.*

305. *In casu, não havendo lugar à aplicação imediata ou subsidiária nem do Direito Penal nem do Direito Processual Penal, é oportuno enunciar, diferenciar*

e dissecar o trecho referente ao “*Direito ao recurso fora de matéria penal*” do excerto citado do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17:

- O artigo 20.º da CRP, sob a epígrafe «acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva», garante a todos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legítimos (n.º 1), impondo ainda que esse direito se efetive através de um processo equitativo (n.º 4).
- A jurisprudência do Tribunal Constitucional tem entendido que o direito de acesso aos tribunais implica a garantia de uma proteção jurisdicional eficaz ou de uma tutela judicial efetiva, cujo âmbito normativo abrange, nomeadamente:
 - o direito de ação, no sentido do direito subjetivo de levar determinada pretensão ao conhecimento de um órgão jurisdicional;
 - o direito ao processo, traduzido na abertura de um processo após a apresentação daquela pretensão, com o consequente dever de o órgão jurisdicional sobre ela se pronunciar mediante decisão fundamentada;
 - o direito a uma decisão judicial sem dilações indevidas, no sentido de a decisão haver de ser proferida dentro dos prazos preestabelecidos, ou, no caso de estes não estarem fixados na lei, dentro de um lapso temporal proporcional e adequado à complexidade da causa;
 - o direito a um processo justo baseado nos princípios da prioridade e da sumariedade, no caso daqueles direitos cujo exercício pode ser aniquilado pela falta de medidas de defesa expeditas.
- Apesar de a garantia prevista no artigo 20.º se traduzir, *prima facie*, no direito de acesso a um tribunal para obter uma decisão sobre a pretensão perante o mesmo deduzida, aí se inclui também a proteção contra os próprios atos jurisdicionais.

- *o direito de ação incorpora no seu âmbito o próprio direito de defesa contra atos jurisdicionais, o qual, obviamente, só pode ser exercido mediante o recurso para (outros) tribunais.*
- *«o direito (subjeto) de recorrer visa assegurar aos particulares a possibilidade de impugnarem atos jurisdicionais e ainda tornar mais provável, em relação às matérias com maior dignidade, a emissão da decisão justa, dada a existência de mais do que uma instância».*
- *Desta proposição não decorre, todavia, a existência de um ilimitado direito de recurso, extensivo a todas as matérias.*

306. E, após concluir pela não existência de um ilimitado direito ao recurso, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 explicita:

- *com exceção da matéria penal abrangida pelo artigo 32.º, n.º 1, da CRP, tal direito não é um direito absoluto e irrestringível.*
- *resulta, inequivocamente, das disposições conjugadas dos artigos 20.º e 210.º da CRP que existe um direito geral de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude.*
- *ao legislador ordinário estará vedado abolir o sistema de recursos in toto ou afetá-lo substancialmente.*
- *deve considerar-se constitucionalmente assegurado o acesso aos tribunais contra quaisquer atos lesivos dos direitos fundamentais dos cidadãos, sejam de particulares ou de órgãos do poder público.*
- *mesmo fora do âmbito do direito de defesa do arguido em processo penal, a Constituição garante o direito à impugnação judicial de atos dos tribunais (sejam eles decisões judiciais ou atuações materiais) que constituam a causa primeira e direta da afetação de tais direitos.*

307. Anteriormente, já demonstrámos a obrigatoriedade do exercício do contraditório em todos os processos de auditoria, bem como a possibilidade de os auditados se defenderem e de contraporem argumentos em sede de

contraditório, quer haja ou não lugar à posterior efetivação de responsabilidades financeiras, por força da legislação financeira, dos manuais de auditoria e das normas nacionais e internacionais de auditoria.

308. Assim, para além da *possibilidade de os auditados se defenderem e de contraporem argumentos em sede de contraditório*, em todos os processos de auditoria, *quer haja ou não lugar à posterior efetivação de responsabilidades financeiras*, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 veio admitir *a possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa*.

309. Note-se que o Acórdão citado sustenta *a possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa* com base no direito fundamental de *acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva*, consagrado o artigo 20.º da CRP, e não a partir da *garantia de defesa do direito ao recurso*, prevista no art.º 32.º, n.º 1, da CRP.

310. Aliás, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 contrapõe a tutela constitucional do direito ao recurso como garantia de defesa em processo penal, estabelecida no n.º 1 do artigo 32.º da CRP, com o direito ao recurso nos restantes processos judiciais.

311. De forma meridiana, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional reitera: “*Enquanto a garantia do direito ao recurso em processo penal, por força desse preceito constitucional [art.º 32.º, n.º 1], se apresenta como “absoluta e irrestringível”, no que respeita a outras jurisdições, os artigos 20.º e 202.º da Constituição impõem apenas um genérico direito de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude, estando-lhe apenas vedado abolir o sistema de recursos in toto ou afetá-lo substancialmente.*”

312. Centrada a questão em torno da *possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa*, com base no direito fundamental de *acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva*, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional explicita que a garantia consagrada no artigo 20.º da CRP “*incorpora o próprio direito de defesa contra atos jurisdicionais, o qual, obviamente, só pode ser exercido mediante o recurso para (outros) tribunais.*”

313. Assim, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional assevera que “*mesmo fora do âmbito do direito de defesa do arguido em processo penal, a Constituição garante o direito à impugnação judicial de atos dos tribunais (sejam eles decisões judiciais ou atuações materiais) que constituam a causa primeira e direta da afetação de tais direitos [direitos fundamentais dos cidadãos].*”

314. *In casu*, no âmbito do direito financeiro publico, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional *garante o direito à impugnação judicial* da decisão de aprovação de um relatório de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que emitiu juízos de censura aos responsáveis financeiros de uma autarquia local, entre os quais se encontra o recorrente.

315. Neste enquadramento, releiam-se alguns excertos e realcem-se a negrito alguns trechos, já citados, do Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional, à luz da diferenciação analítica traçada entre a garantia de exercício do contraditório, em todos os processos de auditoria, e a possibilidade de os visados impugnarem judicialmente as decisões de aprovação de relatórios de auditoria, que contenham juízos públicos de censura:

“... estes juízos [juízos públicos de censura] expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação. De facto, a imputação de um juízo de censura pelo Tribunal de Contas ao cidadão em causa tem a suscetibilidade de afetar a consideração social pelo seu desempenho de determinado cargo, lesando o seu direito ao bom nome e reputação.

[...] a audição dos responsáveis é feita antes da formulação dos “juízos públicos de censura” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC), o que significa que, em casos como o presente, em que não há efetivação de responsabilidades financeiras, o visado pelo juízo de censura fica sem possibilidade de se defender deste juízo.”

316. Porém, o n.º 3 do artigo 13º não deve ser interpretado isoladamente, mas sim na sequência e na globalidade dos vários números do mesmo artigo, cuja epígrafe é «Princípio do contraditório»:

- o n.º 1 determina que “Nos casos sujeitos à sua apreciação, o Tribunal de Contas **ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro**”, ou seja, a exigência de audição tanto se refere ao exercício de *poderes de jurisdição* pelo Tribunal de Contas – por exemplo, um processo de efetivação de responsabilidades financeiras – como ao exercício de *poderes de controlo financeiro* pelo Tribunal de Contas – por exemplo, um processo de auditoria.
- o n.º 2 estabelece que “É assegurado aos responsáveis, **previamente à instauração dos processos de efetivação de responsabilidades**, bem como dos processos de multa, o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou a pagar, tendo, para o efeito, acesso à informação disponível nas entidades ou organismos respetivos”, ou seja, o n.º 2 reitera, em relação aos **processos de efetivação de responsabilidades**, bem como aos processos de multa, o direito de audição já consagrado no n.º 1, especificando algumas das exigências próprias destes processos;
- o n.º 3 estatui que a audição dos responsáveis individuais e dos serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos poderes do Tribunal de Contas se faça “**antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação**”, ou seja, a **exigência de audição prévia compreende, quer o exercício de poderes de jurisdição, quer o exercício de poderes de controlo financeiro**, aliás em consonância com o n.º 1;

- a primeira parte do n.º 4 precisa que **“As alegações, respostas ou observações dos responsáveis são referidas e sintetizadas ou transcritas nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem”**, ou seja, a obrigatoriedade de referenciar e sintetizar ou de transcrever as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem, tanto compreende os processos de responsabilidade financeira, como os processos de auditoria, sendo consequentemente transversal ao exercício dos poderes do Tribunal de Contas, sejam poderes de jurisdição, sejam poderes de controlo financeiro.
- a segunda parte do n.º 4 acrescenta **“devendo ser publicados em anexo, com os comentários que suscitem**, no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, **e podendo ainda ser publicados em anexo** a outros relatórios, quando o Tribunal o julgar útil”, ou seja, além da obrigatoriedade – imposta pela primeira parte do n.º 4 – de todos os relatórios do Tribunal de Contas *referenciarem e sintetizarem ou transcreverem as alegações, respostas ou observações dos responsáveis*, a segunda parte do n.º 4 acrescenta a obrigatoriedade de publicitação dessas *alegações, respostas ou observações* em anexo aos relatórios sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas e a possibilidade (*quando o Tribunal o julgar útil*) de publicitação dessas *alegações, respostas ou observações*, em anexo aos restantes relatórios;
- e o n.º 5 do artigo 13.º acrescenta “Quando, nomeadamente nos processos de verificação interna, o Tribunal se limitar a apreciar elementos introduzidos no processo pelos responsáveis e não proferir sobre eles qualquer juízo de crítica, censura ou condenação, a audição tem-se por realizada no momento da apresentação ao Tribunal do processo ou das respetivas alegações”, ou seja, *a contrario, sempre que o Tribunal de Contas proferir qualquer juízo de crítica, censura ou condenação sobre*

os elementos introduzidos no processo – em qualquer processo – pelos responsáveis, a audição prévia é obrigatória.

317. Ainda à luz da diferenciação analítica traçada entre a garantia de exercício do contraditório, em todos os processos de auditoria, e a possibilidade de os visados impugnarem judicialmente as decisões de aprovação de relatórios de auditoria, que contenham juízos públicos de censura, releia-se e sublinhe-se o seguinte excerto do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17:

“... tem de se concluir que os juízos de censura formulados pelo Tribunal de Contas são suscetíveis de afetar a esfera jurídica do cidadão em causa e os direitos fundamentais por si invocados, neste caso. Ora, face ao juízo negativo público da conduta do visado à luz do regime aplicável, terá de se admitir a possibilidade de este aceder à tutela judicial, defendendo-se e contra-argumentando da concreta censura que lhe é feita de modo a poder ver a questão reapreciada por diferente órgão do tribunal. **Decorre, por isso, do direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição, a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais no presente processo.** Na ausência de responsabilidade financeira e do seu julgamento pela 3.ª Secção, verifica-se uma impossibilidade absoluta de impugnar judicialmente os atos em causa (juízos públicos de censura), que não pode deixar de corresponder à violação do direito de acesso a uma tutela jurisdicional efetiva. **... em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação. Quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecurribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório.** A norma em causa permite a existência de uma lesão de um direito fundamental, por um ato do Tribunal de Contas, sem que exista acesso à tutela jurisdicional para a sua defesa, o que é intolerável à luz da ordem constitucional da República Portuguesa.”

318. Apesar de as sucessivas referências ao princípio do contraditório, na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, no *Regulamento do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*,

no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* e no *Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas de Portugal*, evidenciarem exaustivamente a centralidade e a obrigatoriedade do exercício do contraditório, no decurso dos processos de auditoria, nos quais os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, podem defender-se e contra-argumentar, quer *quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, quer *quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sustenta, *in casu*:

- *os juízos de censura formulados pelo Tribunal de Contas são suscetíveis de afetar a esfera jurídica do cidadão em causa e os direitos fundamentais por si invocados;*
- *face ao juízo negativo público da conduta do visado à luz do regime aplicável, terá de se admitir a possibilidade de este aceder à tutela judicial, defendendo-se e contra-argumentando da concreta censura que lhe é feita de modo a poder ver a questão reapreciada por diferente órgão do tribunal;*
- *decorre ... do direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição, a necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais no presente processo;*
- *... em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação.*
- *quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório.*

- 319.** Em suma, apesar de os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, poderem defender-se e contra-argumentar, quer haja efetivação de responsabilidades financeiras, quer não haja efetivação de responsabilidades financeiras, por força da obrigatoriedade do exercício do contraditório em todos os processos de auditoria, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional veio admitir *a recorribilidade das deliberações da 2.ª Secção, que aprovem relatórios de auditoria, quando os mesmos emitam os apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros*, que sejam suscetíveis de afetar o direito fundamental ao bom nome e reputação dos auditados.
- 320.** Destarte, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional invoca o direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição, para admitir a recorribilidade de decisões de aprovação de relatórios de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, proferidas no exercício de funções de controlo financeiro independente e não no exercício de funções jurisdicionais.
- 321.** E não é a inclusão de juízos públicos de censura, mormente dos que *expressam uma reprovação pública e publicitada da atuação de titulares de cargos públicos*, nos relatórios de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que transfigura a função de fiscalização independente da atividade financeira pública numa função jurisdicional.
- 322.** Além de que, repete-se, nos processos de auditoria, *a reprovação pública e publicitada da atuação de titulares de cargos públicos* não impede os auditados/visados de se defenderem e de contra-argumentarem, por força da obrigatoriedade do exercício do contraditório.
- 323.** E a publicitação do contraditório dos auditados, em anexo ao relatório de auditoria, assegura a divulgação das *alegações, respostas ou observações dos*

responsáveis visados conjuntamente com os *juízos de auditoria* proferidos pelos auditores.

324. Neste enquadramento, é oportuno recordar as especificidades dos juízos de auditoria já evidenciadas:

- a) a função de *fiscalização independente da atividade financeira pública* concretiza-se num processo de auditoria, que culmina num juízo de auditoria e se fixa num relatório de auditoria, que pode conter recomendações e, se for caso disso, ser acompanhado de um anexo relativo às eventuais infrações financeiras.
- b) os relatórios de auditoria só relevam para a *função de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras* se evidenciarem factos constitutivos de responsabilidade financeira.
- c) um juízo de auditoria constitui o culminar de um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, executado por uma equipa de auditoria, tecnicamente preparada, supervisionada por um Auditor-Chefe e por um Auditor-Coordenador e dirigida por um Juiz Conselheiro, realizado de forma sistemática, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos, com o objetivo de possibilitar a formação de uma opinião e a emissão de um parecer sobre a matéria analisada.
- d) o procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria evidencia a natureza *sui generis* do controlo financeiro independente exercido pelo Tribunal de Contas, onde o juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um departamento de auditoria, dotado de chefias próprias e composto por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.

- e) a sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – com a participação de auditores profissionais, de magistrados judiciais e do ministério público, bem como dos responsáveis pelas entidades auditadas, em sede de contraditório, reitera a natureza *sui generis* do exercício do poder de controlo financeiro independente pelo Tribunal de Contas.
- f) a totalidade do *iter* processual de uma auditoria é acompanhada pelo juiz titular de cada área de responsabilidade, que apresenta o projeto de programa anual de fiscalização da respetiva área de responsabilidade, que aprova os planos e os programas de auditoria, que verifica o cumprimento dos princípios e das normas de controlo de qualidade nas ações de fiscalização, que convoca os responsáveis para prestarem declarações presencialmente, que aprova a composição das equipas de auditoria, que preside aos trabalhos de campo, quando o entenda necessário, que emite as orientações, instruções e diretrizes funcionais necessárias à boa execução das ações de que é relator, que determina a realização, junto das entidades fiscalizadas ou junto de terceiros, de diligências tendentes ao apuramento da verdade material dos factos, que aprova os relatos de auditoria para efeitos de remessa para contraditório e que supervisiona a elaboração dos anteprojetos de relatórios de auditoria.
- g) a sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – traduz a formação iterativa de uma opinião de auditoria, que se fixa num juízo de auditoria, que tem entre os destinatários primordiais *quem gere e utiliza dinheiros públicos*.
- h) uma opinião de auditoria é um juízo técnico, formulado por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.

- i) o *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê a *realização de auditorias de qualquer natureza*, regidas por fontes heterogéneas, nacionais, da União Europeia e internacionais, predominantemente de cariz financeiro, orçamental e contabilístico, com particular relevo para as normas da INTOSAI (*Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores*), da EUROSAI (*Organização Europeia das Instituições Superiores de Auditoria*) e da IFAC (*Federação Internacional de Auditores*).
- j) o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* apresenta uma lista, não taxativa, dos tipos de auditorias realizadas por este Tribunal, destacando as auditorias financeiras, as auditorias operacionais ou de resultados, as auditorias integradas, as auditorias orientadas, as auditorias de projetos ou programas, as auditorias de sistemas e as auditorias ambientais.
- k) a enunciação, em concreto, da opinião de auditoria/juízo de auditoria depende do tipo de auditoria efetuado.
- l) a pluralidade de tipos de auditorias e a heterogeneidade de fontes normativas geram a diversidade de formas de enunciação, em concreto, das opiniões e dos juízos de auditoria.
- m) apesar da pluralidade de tipos, da heterogeneidade de fontes normativas e da diversidade de formas de enunciação de opiniões, as auditorias culminam em relatórios, que expressam o *juízo profissional dos auditores*.
- n) a auditoria, enquanto *processo cumulativo e iterativo*, “não consiste na realização mecânica de uma série de etapas”; pelo contrário, o *processo cumulativo e iterativo* pressupõe o *ceticismo profissional* dos auditores, ou seja, *uma atitude crítica e interrogativa*, expressa em argumentação convincente, que suscite *confiança* e forneça *asseguração razoável*.
- o) enquanto nas auditorias financeiras, o juízo profissional dos auditores é expresso através de formas tendencialmente padronizadas, nas restantes auditorias, o juízo profissional dos auditores pode ser expresso através de

formas mais criativas e flexíveis, que traduzem a aceitabilidade da natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências, recolhidas e analisadas em processos cumulativos e iterativos, que pressupõem ceticismo profissional dos auditores, ou seja, atitude crítica e interrogativa, expressa em argumentação convincente, que suscite confiança e forneça asseguração razoável.

- p) o juízo profissional dos auditores é publicitado em relatórios, que evidenciem *agregação de valor para o bem comum*, que tratem de *matéria com interesse público*, que sejam *acessíveis, coerentes, credíveis e conclusivos* para o leitor e cujas afirmações sejam *assertivas e inequívocas*.

325. Consequentemente, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional veio admitir *o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional* sobre juízos públicos de censura, expressos em relatórios de auditoria, ou seja, veio admitir *o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional* sobre juízos de auditoria, formulados em processos de auditoria, executados por equipas de auditoria, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.

326. Ademais, os juízos de auditoria expressam um juízo técnico, formulado por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.

327. É esta natureza de *julgamento profissional* que sobressai dos já citados *princípios gerais das auditorias públicas*, consagrados na ISSAI 100, mormente no § 42:

“42. Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas.

A documentação de auditoria deve incluir uma estratégia de auditoria e um plano de auditoria. Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados, a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria, o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respetivas conclusões.”

328. A parte final do excerto anterior é especialmente reveladora da essência dos juízos de auditoria, quando sustenta que a *documentação de auditoria* deve *permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio dessa auditoria, entender:*

- *a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados,*
- *a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria,*
- *o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respetivas conclusões.*

329. E esta característica é reiterada pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, quando, na p. 61, sustém:

“A documentação de auditoria deve obedecer a uma estrutura lógica de modo a permitir que um auditor experiente, sem prévia ligação com a auditoria, consiga determinar que trabalho foi executado e compreender as evidências que suportam os juízos, as observações e as conclusões e recomendações da auditoria.”

330. A *obediência a uma estrutura lógica* também sobressai para que as *conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados*, de forma que o *leitor alvo perceba o âmbito e conteúdo* de um Relatório de Auditoria, conforme sublinhado, na p. 72 do mesmo *Manual*:

“As observações devem ser apresentadas de forma persuasiva e apoiadas por informações e explicações suficientes que permitam ao leitor alvo perceber o seu âmbito e conteúdo. Importa salientar que o relatório deve incluir a informação necessária acerca do objetivo, questões, objeto, critérios, metodologia, fontes de informação, observações, conclusões e recomendações da auditoria, de modo a que as conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados.”

331. E, como já sublinhado, *a enunciação, em concreto, da opinião de auditoria/juízo de auditoria depende do tipo de auditoria efetuado, ou seja, enquanto nas auditorias financeiras, o juízo profissional dos auditores é expresso através de formas tendencialmente padronizadas, nas restantes auditorias, o juízo profissional dos auditores pode ser expresso através de formas mais criativas e flexíveis, que traduzem a aceitabilidade da natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências, recolhidas e analisadas em processos cumulativos e iterativos, que pressupõem ceticismo profissional dos auditores, ou seja, atitude crítica e interrogativa, expressa em argumentação convincente, que suscite confiança e forneça asseguração razoável.*

332. Neste enquadramento, importa enunciar duas questões-chave de auditoria para a apreciação do mérito do recurso, interposto por Marco António Ribeiro dos Santos Costa, em 8 de setembro de 2015:

- no Processo n.º 21/2012-AUDIT, foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?
- no Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2.ª Secção, *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados*, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?

333. Às duas questões-chave de auditoria anteriores, há que acrescentar duas questões-chave processuais e procedimentais:

- as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, expressa no *Relatório de Auditoria*, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, apresentada na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015?
- as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?

334. Sumário (D - Da alegada impossibilidade de os visados por juízos públicos de censura se defenderem, quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria):

- a) Entre os princípios fundamentais do Tribunal de Contas, enunciados no Capítulo II da LOPTC, sob a epígrafe «Estatuto e princípios fundamentais», encontra-se **o princípio do contraditório**, consagrado no artigo 13.º.
- b) A obrigação de o Tribunal de Contas ouvir *os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas* **tanto abrange os seus poderes de jurisdição como os seus poderes de controlo financeiro**, ex vi do artigo 13.º, n.º 1, da LOPTC, ou seja, **o princípio do contraditório é transversal a toda a atividade do Tribunal de Contas**.
- c) E o n.º 3 do mesmo artigo determina que **a audição se faça antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação**.
- d) Acresce que a primeira parte do n.º 4 do mesmo artigo estabelece que *as alegações, respostas ou observações dos responsáveis sejam referidas e sintetizadas ou transcritas, nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem*, assim **compreendendo quer os**

poderes de controlo financeiro quer os poderes de jurisdição do Tribunal de Contas.

- e) E a segunda parte do mesmo número determina que, *no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, as referidas alegações, respostas ou observações dos responsáveis, **devem ser publicados em anexo** a esses relatórios, com os comentários que suscitem.* Já no caso de outros relatórios, as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, **podem ser publicadas em anexo**, com os comentários que suscitem, quando o Tribunal o julgar útil.
- f) Mas, as referências ao princípio do contraditório espalham-se por vários artigos da LOPTC e do *Regulamento do Tribunal de Contas*, cuja articulação é essencial para a compreensão do significado e do alcance deste princípio, no âmbito dos diferentes poderes do Tribunal de Contas.
- g) No concernente aos *procedimentos de verificação sucessiva*, o n.º 3 do artigo 87.º da LOPTC estabelece que *o princípio do contraditório, nos processos de verificação de contas e de auditoria, seja realizado por escrito.*
- h) E, no atinente às *ações de controlo e de auditoria*, o artigo 50.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* inclui expressamente a *realização do contraditório, na preparação e elaboração de pareceres e relatórios, pelas áreas de responsabilidade da 2.ª Secção.*
- i) Acresce que a alínea m), do n.º 1, do artigo 51.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* atribui expressamente ao juiz titular de cada área de responsabilidade, no quadro das competências genéricas definidas pela LOPTC, capacidade para *aprovar os relatos de auditoria, de verificação externa e de homologação interna de contas com recomendações ou de recusa de homologação, para efeitos de remessa para contraditório.*
- j) Sobre a *fiscalização sucessiva exercida pela 2.ª Secção*, o artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*, sob a epígrafe *Relato de*

auditoria, anteprojeto de relatório e relatório de auditoria, contém aspectos relevantes para a compreensão do princípio do contraditório, no âmbito dos processos de auditoria:

- Os números 3, 4 e 5 do artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* aludem sucessivamente às fases de ***relato de auditoria***, de ***anteprojeto de relatório de auditoria*** e de ***projeto de relatório de auditoria***, que culminam no ***relatório de auditoria***.
 - O n.º 3 do artigo 121.º prevê que ***antes de ser remetido para contraditório, e com a antecedência de 5 dias úteis, o relato seja enviado aos adjuntos para, querendo, se pronunciarem***, ou seja, tanto o envio aos adjuntos, quanto a remissão para contraditório, são procedimentos obrigatórios, num processo de auditoria.
 - E o n.º 4 do mesmo artigo determina que ***os auditores, sob a orientação da chefia da unidade técnica e a supervisão da chefia do departamento de auditoria, preparem o anteprojeto de relatório de auditoria, à luz da análise das respostas dos auditados***, ou seja, a preparação do anteprojeto de relatório pelos auditores compreende a ***análise das respostas dos auditados às questões suscitadas, no relato remetido para contraditório***.
 - Consequentemente, ***a fase de relato termina com a remissão para contraditório e a fase de anteprojeto de relatório começa com a análise das respostas dos auditados, o que evidencia a centralidade do contraditório, num processo de auditoria***.
 - Por seu turno, o n.º 5 do artigo 121.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* reitera que ***competete ao juiz da área ou ao juiz relator fixar o texto dos projetos de relatório a apresentar ao Tribunal***.
- k) Por força do artigo 122.º do mesmo Regulamento, após a fixação do texto, ***é dada vista do projeto de relatório ao Ministério Público, para emissão de parecer, e ordenada a distribuição do projeto de relatório pelo Presidente e por todos os Juízes que devam intervir,***

acompanhado dos anexos necessários ao esclarecimento de decisão a proferir.

- l) Destarte, o *Regulamento do Tribunal de Contas* prevê que, **antes da remessa do relato para contraditório**, os juízes adjuntos se possam pronunciar e que, **antes da discussão e votação do projeto de relatório em subsecção ou em plenário**, os juízes intervenientes possam *consultar todos os documentos de trabalho e anexos, que serviram de suporte ao projeto de relatório, bem como sugerir, oralmente ou por escrito, o que tiverem por necessário à formação da deliberação a tomar*. Assim, **antes da discussão e votação, os juízes adjuntos podem confrontar o texto do projeto de relatório fixado pelo juiz relator com o texto do relato enviado para contraditório e aprovado pelo juiz responsável pela área de auditoria**.
- m) E, uma vez que *podem consultar todos os documentos de trabalho e anexos, que serviram de suporte ao projeto de relatório*, **os juízes intervenientes podem confrontar o texto do relato enviado para contraditório com as respostas dos auditados e a subsequente análise dessas respostas pelos auditores, no texto do anteprojeto de relatório, e com o texto do projeto de relatório fixado pelo juiz relator**, ou seja, a sucessiva intervenção dos juízes adjuntos também garante o cumprimento do exercício do princípio do contraditório, nos processos de auditoria do Tribunal de Contas.
- n) As sucessivas referências ao princípio do contraditório, na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, no *Regulamento do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* e no *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, **evidenciam exaustivamente a centralidade e a obrigatoriedade do exercício do contraditório, no decurso dos processos de auditoria, nos quais os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, podem defender-se e contra-**

argumentar, quer quando haja efetivação de responsabilidades financeiras, quer quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras.

- o) Quando haja efetivação de responsabilidades financeiras**, a decisão da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, pode ser *definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.^a Secção*. Destarte, o exercício do contraditório é obrigatório, quer a montante da decisão de aprovação do relatório de auditoria da 2.^a Secção, quer a montante da decisão condenatória ou absolutória da sentença da 3.^a Secção.
- p) Quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras**, a decisão da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, culmina o *processo cumulativo e iterativo* de auditoria, no qual o exercício do contraditório é obrigatório.
- q) Em suma, a decisão de aprovação de um relatório de auditoria conclui o processo de auditoria, no qual os auditados puderam defender-se e contrapor argumentos, no cumprimento da legislação financeira, dos manuais de auditoria e das normas nacionais e internacionais de auditoria.**
- r) Mas**, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 sustenta que, quando não haja a efetivação de responsabilidades financeiras, os visados por juízos públicos de censura ficam impossibilitados de se defenderem, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria.
- s) O Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sublinha que a imputação de um juízo público de censura ao visado expressa uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas, suscetível de afetar a consideração social pelo desempenho de determinado cargo, lesando o direito ao bom nome e reputação do titular.**

- t) Deste modo, o Acórdão n.º 812/17 examina a questão à luz do *direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional, previsto no artigo 20.º da Constituição*, e sustenta a *necessidade de existir uma via de reapreciação judicial do ato lesivo dos direitos fundamentais*.
- u) Assim, para além da *possibilidade de os auditados se defenderem e de contraporem argumentos em sede de contraditório*, em todos os processos de auditoria, *quer haja ou não lugar à posterior efetivação de responsabilidades financeiras*, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 veio admitir a *possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa*.
- v) Note-se que o Acórdão citado sustenta a *possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa* com base no direito fundamental de *acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva*, consagrado o artigo 20.º da CRP, e não a partir da *garantia de defesa do direito ao recurso*, prevista no art.º 32.º, n.º 1, da CRP.
- w) Aliás, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 812/17 contrapõe a tutela constitucional do direito ao recurso como garantia de defesa em processo penal, estabelecida no n.º 1 do artigo 32.º da CRP, com o direito ao recurso nos restantes processos judiciais.
- x) De forma meridiana, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional reitera: “*Enquanto a garantia do direito ao recurso em processo penal, por força desse preceito constitucional [art.º 32.º, n.º 1], se apresenta como “absoluta e irrestringível”, no que respeita a outras jurisdições, os artigos 20.º e 202.º da Constituição impõem apenas um genérico direito de recurso dos atos jurisdicionais, cujo preciso conteúdo pode ser traçado, pelo legislador ordinário, com maior ou menor amplitude, estando-lhe apenas vedado abolir o sistema de recursos in toto ou afetá-lo substancialmente.*”
- y) Centrada a questão em torno da *possibilidade de os visados por juízos públicos de censura impugnarem judicialmente as decisões em causa*,

com base no direito fundamental de *acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva*, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional explicita que a garantia consagrada no artigo 20.º da CRP “*incorpora o próprio direito de defesa contra atos jurisdicionais, o qual, obviamente, só pode ser exercido mediante o recurso para (outros) tribunais.*”

- z)** Assim, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional assevera que “mesmo fora do âmbito do direito de defesa do arguido em processo penal, a Constituição garante o direito à impugnação judicial de atos dos tribunais (sejam eles decisões judiciais ou atuações materiais) que constituam a causa primeira e direta da afetação de tais direitos [direitos fundamentais dos cidadãos].”
- aa)** *In casu*, no âmbito do direito financeiro público, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional *garante o direito à impugnação judicial* da decisão de aprovação de um relatório de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que emitiu juízos de censura aos responsáveis financeiros de uma autarquia local, entre os quais se encontra o recorrente.
- bb)** Neste enquadramento, releiam-se alguns excertos e realcem-se a negrito alguns trechos do Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional, à luz da diferenciação analítica traçada entre a garantia de exercício do contraditório, em todos os processos de auditoria, e a possibilidade de os visados impugnarem judicialmente as decisões de aprovação de relatórios de auditoria, que contenham juízos públicos de censura:
- “... estes juízos [juízos públicos de censura] expressam uma reprovação pública e publicitada pelo Tribunal de Contas da atuação de certos titulares de cargos públicos – o que tem, indubitavelmente, consequências ao nível do seu bom nome e reputação. De facto, a imputação de um juízo de censura pelo Tribunal de Contas ao cidadão em causa tem a suscetibilidade de afetar a consideração social pelo seu desempenho de determinado cargo, lesando o seu direito ao bom nome e reputação.

- [...] a audição dos responsáveis é feita antes da formulação dos “juízos públicos de censura” (artigo 13.º, n.º 3, LOPTC), o que significa que, em casos como o presente, em que não há efetivação de responsabilidades financeiras, o visado pelo juízo de censura fica sem possibilidade de se defender deste juízo.”

cc) Porém, o n.º 3 do artigo 13º não deve ser interpretado isoladamente, mas sim na sequência e na globalidade dos vários números do mesmo artigo, cuja epígrafe é «Princípio do contraditório»:

- o n.º 1 determina que “Nos casos sujeitos à sua apreciação, o Tribunal de Contas **ouve os responsáveis individuais e os serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas aos seus poderes de jurisdição e controlo financeiro**”, ou seja, **a exigência de audição tanto se refere ao exercício de poderes de jurisdição pelo Tribunal de Contas** – por exemplo, um processo de efetivação de responsabilidades financeiras – **como ao exercício de poderes de controlo financeiro pelo Tribunal de Contas** – por exemplo, um processo de auditoria.
- o n.º 2 estabelece que “É assegurado aos responsáveis, **previamente à instauração dos processos de efetivação de responsabilidades**, bem como dos processos de multa, o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou a pagar, tendo, para o efeito, acesso à informação disponível nas entidades ou organismos respetivos”, ou seja, o n.º 2 reitera, em relação aos **processos de efetivação de responsabilidades**, bem como aos processos de multa, o direito de audição já consagrado no n.º 1, especificando algumas das exigências próprias destes processos;
- o n.º 3 estatui que a audição dos responsáveis individuais e dos serviços, organismos e demais entidades interessadas e sujeitas

aos poderes do Tribunal de Contas se faça “**antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação**”, ou seja, a **exigência de audição prévia compreende, quer o exercício de *poderes de jurisdição*, quer o exercício de *poderes de controlo financeiro***, aliás em consonância com o n.º 1;

- a primeira parte do n.º 4 precisa que “**As alegações, respostas ou observações dos responsáveis são referidas e sintetizadas ou transcritas nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem**”, ou seja, a obrigatoriedade de referenciar e sintetizar ou de transcrever as alegações, respostas ou observações dos responsáveis, nos documentos em que sejam comentadas ou nos atos que os julguem ou sancionem, **tanto compreende os processos de responsabilidade financeira, como os processos de auditoria**, sendo consequentemente transversal ao exercício dos poderes do Tribunal de Contas, **sejam poderes de jurisdição, sejam poderes de controlo financeiro**.
- a segunda parte do n.º 4 acrescenta “**devendo ser publicados em anexo, com os comentários que suscitem**, no caso dos relatórios sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, e sobre as contas das Regiões Autónomas, **e podendo ainda ser publicados em anexo** a outros relatórios, quando o Tribunal o julgar útil”, ou seja, além da obrigatoriedade – imposta pela primeira parte do n.º 4 – de todos os relatórios do Tribunal de Contas *referenciarem e sintetizarem ou transcreverem as alegações, respostas ou observações dos responsáveis*, a segunda parte do n.º 4 acrescenta a obrigatoriedade de publicitação dessas *alegações, respostas ou observações* em anexo aos relatórios sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas e a possibilidade (*quando o Tribunal o julgar útil*) de

publicitação dessas *alegações, respostas ou observações*, em anexo aos restantes relatórios;

- e o n.º 5 do artigo 13.º acrescenta “Quando, nomeadamente nos processos de verificação interna, o Tribunal se limitar a apreciar elementos introduzidos no processo pelos responsáveis e não proferir sobre eles qualquer juízo de crítica, censura ou condenação, a audição tem-se por realizada no momento da apresentação ao Tribunal do processo ou das respetivas alegações”, ou seja, *a contrario, sempre que o Tribunal de Contas proferir qualquer juízo de crítica, censura ou condenação sobre os elementos introduzidos no processo – em qualquer processo – pelos responsáveis, a audição prévia é obrigatória.*

dd) Apesar de as sucessivas referências ao princípio do contraditório, na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, no *Regulamento do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* e no *Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas de Portugal*, evidenciarem exaustivamente a centralidade e a obrigatoriedade do exercício do contraditório, no decurso dos processos de auditoria, nos quais os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, podem defender-se e contra-argumentar, quer *quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, quer *quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional sustenta, *in casu*:

- ... *em situações em que são formulados juízos de censura em relatórios de auditoria aprovados por decisões da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, existe uma afetação do direito fundamental ao bom nome e reputação.*
- *quando esse juízo de censura é desacompanhado de julgamento de responsabilidade financeira na 3.ª Secção, o cidadão titular do*

cargo público em causa, por causa da regra da irrecorribilidade das deliberações da 2.ª Secção decorrente do artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC, vê-se impossibilitado de se defender da censura, impugnando judicialmente a decisão em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do relatório.

- ee)** Em suma, **apesar de os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, poderem defender-se e contra-argumentar, quer haja efetivação de responsabilidades financeiras, quer não haja efetivação de responsabilidades financeiras, por força da obrigatoriedade do exercício do contraditório em todos os processos de auditoria**, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional veio admitir *a recorribilidade das deliberações da 2.ª Secção, que aprovem relatórios de auditoria, quando os mesmos emitam os apliquem juízos de censura aos visados e responsáveis financeiros*, que sejam suscetíveis de afetar o direito fundamental ao bom nome e reputação dos auditados.
- ff)** Destarte, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional invoca o direito fundamental de acesso à tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição, para admitir a recorribilidade de decisões de aprovação de relatórios de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, proferidas no exercício de funções de controlo financeiro independente e não no exercício de funções jurisdicionais.
- gg)** E não é a inclusão de juízos públicos de censura, mormente dos que *expressam uma reprovação pública e publicitada da atuação de titulares de cargos públicos*, nos relatórios de auditoria da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que transfigura a função de fiscalização independente da atividade financeira pública numa função jurisdicional.
- hh)** Além de que, repete-se, **nos processos de auditoria, a reprovação pública e publicitada da atuação de titulares de cargos públicos não impede os auditados/visados de se defenderem e de contra-argumentarem, por força da obrigatoriedade do exercício do contraditório.**

- ii) E a publicitação do contraditório dos auditados, em anexo ao relatório de auditoria, assegura a divulgação das *alegações, respostas ou observações dos responsáveis* visados conjuntamente com os *juízos de auditoria* proferidos pelos auditores.
- jj) Consequentemente, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional veio admitir o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional sobre juízos públicos de censura, expressos em relatórios de auditoria, ou seja, veio admitir o direito a um duplo grau de apreciação jurisdicional sobre juízos de auditoria, formulados em processos de auditoria, executados por equipas de auditoria, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.
- kk) Ademais, os juízos de auditoria expressam um juízo técnico, formulado por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.
- ll) É esta natureza de *juízo profissional* que sobressai dos *princípios gerais das auditorias públicas*, consagrados na ISSAI 100, **nomeadamente no § 42**, cuja parte final é especialmente reveladora da essência dos juízos de auditoria, quando sustenta que a *documentação de auditoria* deve permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio dessa auditoria, entender:
- a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados,
 - a evidência de auditoria obtida para fundamentar as conclusões e recomendações da auditoria,
 - o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de juízo profissional e as respetivas conclusões.

- mm)** E esta característica é reiterada pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas de Portugal, quando, na p. 61, sustém: “A documentação de auditoria deve obedecer a uma estrutura lógica de modo a permitir que um auditor experiente, sem prévia ligação com a auditoria, consiga determinar que trabalho foi executado e compreender as evidências que suportam os juízos, as observações e as conclusões e recomendações da auditoria.”
- nn)** *A obediência a uma estrutura lógica também sobressai para que as conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, de forma que o leitor alvo perceba o âmbito e conteúdo de um Relatório de Auditoria, conforme sublinhado, na p. 72 do mesmo Manual: “As observações devem ser apresentadas de forma persuasiva e apoiadas por informações e explicações suficientes que permitam ao leitor alvo perceber o seu âmbito e conteúdo. Importa salientar que o relatório deve incluir a informação necessária acerca do objetivo, questões, objeto, critérios, metodologia, fontes de informação, observações, conclusões e recomendações da auditoria, de modo a que as conclusões e recomendações derivem, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados.”*
- oo)** *E, como já sublinhado, a enunciação, em concreto, da opinião de auditoria/juízo de auditoria depende do tipo de auditoria efetuado, ou seja, enquanto nas auditorias financeiras, o juízo profissional dos auditores é exposto através de formas tendencialmente padronizadas, nas restantes auditorias, o juízo profissional dos auditores pode ser exposto através de formas mais criativas e flexíveis, que traduzem a aceitabilidade da natureza mais persuasiva do que conclusiva das respetivas evidências, recolhidas e analisadas em processos cumulativos e iterativos, que pressupõem ceticismo profissional dos auditores, ou seja, atitude crítica e interrogativa, expressa em argumentação convincente, que suscite confiança e forneça assecuração razoável.*

pp) Neste enquadramento, **importa enunciar duas questões-chave de auditoria para a apreciação do mérito do recurso** interposto por Marco António Ribeiro dos Santos Costa, em 8 de setembro de 2015:

- no Processo n.º 21/2012-AUDIT, foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?
- no Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2.ª Secção, *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados*, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?

qq) Às duas questões-chave de auditoria anteriores, **há que acrescentar duas questões-chave processuais e procedimentais:**

- as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, expressa no *Relatório de Auditoria*, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, apresentada na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015?
- as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?

E – Da apreciação do mérito dos fundamentos do recurso

E.1 – Questões de enquadramento

335. Em 19 de dezembro de 2014, o Juiz Relator do processo proferiu o **Despacho Judicial de Contraditório**⁸², relativo à Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia, que se transcreve:

“[...]

1. O **Relato de Auditoria anexo** contém o resultado de uma **auditoria orientada ao endividamento do Município de Vila Nova de Gaia (MVNG)**, realizada por uma equipa de auditoria do Departamento de Auditoria VIII-UAT.1., sob a direção do respetivo Juiz Relator titular, que aprovou o plano global e o programa de auditoria, os métodos e as técnicas de auditoria, fixou a composição da equipa de auditoria, aprovou a seleção das amostras e fixou todas as orientações técnicas necessárias à realização das verificações, recolhas de evidências, formulação das observações e das recomendações, no âmbito dos poderes que lhe são conferidos **pelo artigo 78º, nº 4, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto**.
2. A equipa de auditoria, identificada na ficha técnica, foi supervisionada **pela Senhora Auditora-Coordenadora do DA VIII, Dra. Ana Bento** e chefiada pela **Senhora Auditora-Chefe, Dra. Maria José Sobral**.
3. O Relato é um documento da responsabilidade da equipa de auditoria, e foi elaborado em conformidade com o disposto no **Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas**.
4. Sendo certo que se trata de um documento provisório e não final é, no entanto, com base nele que se realiza o contraditório, nos termos previstos no **artigo 13º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 48/2006, de 26 de agosto**, o qual deverá ser refletido no Anteprojeto de Relatório a elaborar pelo Juiz Relator e a submeter à aprovação da Subsecção competente da 2ª Secção, com o conteúdo previsto no **artigo 54º da mesma lei**.

⁸² Cf. Anexo I – Despacho Judicial de Contraditório, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 – 2.ª Secção, Proc. N.º 21/2012-AUDIT, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 349-358 do documento em formato PDF).

5. Daí a importância que o Juiz Relator titular da presente auditoria tenha dado à fixação do conteúdo do Relato pela equipa de auditoria, por forma a assegurar uma adequada configuração dos factos de auditoria, da sua valoração pelos auditores e da formulação dos respetivos juízos, incluindo juízos públicos de censura e da formulação de projeto de recomendações, de molde a habilitar o exercício do contraditório e a avaliar a aceitação e exequibilidade do projeto de recomendações e, bem assim, a fixação do Anteprojeto de Relatório, após o exercício do contraditório.
6. O **acatamento das recomendações** definitivas no prazo que venha a ser fixado pelo Tribunal no Relatório, a aprovar em subsecção da 2ª Secção será objeto de **acompanhamento**, nos termos da **Resolução nº 2 - 2ª Secção/2006** e, se necessário, da realização de uma **auditoria de seguimento** exclusivamente orientada a esse objetivo, podendo o seu acatamento, continuado e injustificado, configurar infração financeira, nos termos do **artigo 65º, nº 1, alínea j), da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto.**
7. O Relato é a este respeito claro e preciso, constituindo com todos os seus anexos uma base idónea, suficiente, e adequada para o exercício do direito de contraditório pelos responsáveis, com observância do princípio da lealdade processual e de todas as garantias de defesa exigíveis, no âmbito de um processo de auditoria, nos termos do **artigo 13º e do artigo 54º e 55º, nº 2, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto.**
8. Cabe aos que administram dinheiros e ativos públicos, em nome do povo, e com mandato conferido pelo povo, e que prestam contas ao Tribunal de Contas, que administra a jurisdição financeira em nome do povo, e aos que estão sujeitos à sua jurisdição, o ónus de provar através dos meios de prova que entenderem convenientes e em conformidade com as normas legais que regulam a sua prestação de contas, e, com os princípios de contabilidade inerentes e de acordo com as Instruções aprovadas pelo Tribunal de Contas, que as contas que prestam e que as transações que lhes estão subjacentes são legais e regulares e são conformes aos fins de interesse público que justificam a assunção de compromissos e a autorização de despesas e de pagamentos, para os fins deliberados pelas assembleias representativas (**Cfr., neste sentido, Acórdão nº 3/2007-3ª Secção - PL de 27 de junho, Processo nº 3-RO- JRF/2006 e, bem assim, artigo 61º, nº 6, da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto.**)
9. Sem prejuízo do dever que incumbe aos atuais responsáveis do Município de Vila Nova de Gaia, de garantir o acesso aos responsáveis a toda a informação disponível que esteja nos seus arquivos, necessária ao exercício de contraditório, quer estejam ou não em funções, o Tribunal, através do seu Departamento de Auditoria VIII,

garantirá o acesso a toda a documentação de suporte à presente auditoria que seja necessária ao exercício do contraditório. Bastando para o efeito contactar a Senhora Auditora-Coordenadora Dra. Ana Bento, que está para o efeito devidamente autorizada e mandatada.

10. E muito especialmente quando confrontados no exercício do contraditório com **juízos de auditoria que ponham em crise a conformidade dos atos com normas legais aplicáveis** e não tenham sido apresentados documentos comprovativos que permitam aferir essa conformidade e que possam impedir a formulação de um juízo de auditoria de conformidade com as normas legais aplicáveis.
11. A presente auditoria teve como **objetivo estratégico** emitir um juízo global de auditoria sobre a conformidade legal e orçamental, a regularidade contabilística das operações financeiras e sobre o grau de endividamento do MVNG e das entidades relevantes para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido, que se traduziu na verificação do **grau de endividamento do município**, resultante de:
 - Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, contraídas pelo município, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas;
 - Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, contraídas por entidades relevantes para o cálculo do endividamento municipal, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas;
 - Celebração de contratos financeiros, sob qualquer forma e condição, pelos municípios ou pelas entidades relevantes para o cálculo do endividamento, incluindo o recurso à constituição ou à participação em fundos imobiliários.
12. Para efeitos da presente auditoria, os **juízos de auditoria** que recaem sobre as transações examinadas incluirão no relatório final:
 - **Juízo de auditoria** sobre a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, **verdadeiros empréstimos não conformes à lei, como são os Acordos de Regularização de Dívida e os contratos de confirming**;
 - **Juízo de auditoria** sobre a **constituição de um Fundo de Investimento Imobiliário Fechado** que, tendo servido de **veículo de financiamento**

indireto do Município, em tudo se assemelha a uma operação de «*sale and lease back*» que, em termos económico-financeiros, se traduz numa forma de obter liquidez com recurso a um empréstimo por interposta pessoa, **sendo o serviço da dívida pago indiretamente pelo MVNG**;

- **Juízo de auditoria sobre a cessão da posição contratual detida na SUMA**, que se traduziu na instrumentalização uma empresa controlada por si para contrair empréstimos (que lhes estavam vedados por limitações legais) e “desorçamentar” M€ 20,6, **valor que desapareceu do perímetro da dívida municipal** e foi assumida pela empresa municipal que **deveria ter contabilizado como um gasto, mas contabilizou como um ativo, ao arrepio da mais elementar lógica económica, financeira e contabilística**;
- **Juízo de auditoria sobre a transferência das infraestruturas de saneamento em alta para a SIMDOURO**, operação que foi objeto de um 2º auto de transferência, cuja finalidade se traduziu na obtenção de liquidez imediata para o MVNG, à custa de perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e da subsequente redução da sua situação líquida, dando origem a movimentos contabilísticos que tiveram por base uma transação fictícia, **contrariando o princípio geral da obtenção de uma situação financeira verdadeira e apropriada**;
- **Juízo de auditoria sobre o recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE)**, que não alcançou os objetivos propostos, isto é, **não diminuiu o Prazo Médio de Pagamentos (PMP) e não diminuiu o nível da dívida a fornecedores**, podendo mesmo afirmar-se que o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores, **estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades**;
- **Juízo de auditoria sobre a não relevação contabilística dos juros de mora** debitados por credores do MVNG, pelo não pagamento tempestivo das suas obrigações que, em 2012, ascendeu a M€ 4,68, em virtude de **desrespeitar as normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais** e, ainda, os **princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade**, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento, e que as DF da entidade devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes

e possam afetar avaliações ou decisões dos órgãos dos municípios e dos interessados em geral;

- **Juízo de auditoria** sobre as **provisões para riscos e encargos**, na medida em que as demonstrações financeiras de 2008 a 2012 não estavam dotadas do necessário grau de prudência, pois não foi reconhecida a totalidade dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso, sobrevalorizando os resultados económicos e os fundos próprios e subvalorizando os passivos;
- **Juízo de auditoria** sobre a **sobreavaliação de ativos**, em virtude de ao longo de, pelo menos, cinco exercícios, o MVNG ter mantido nas suas contas créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos ou cuja cobrabilidade era altamente improvável, não tendo constituído provisões. Atendendo ao valor registado dos ativos em causa (M€ 11,4), conclui-se que não foi observado o princípio da prudência e que as DF não estão dotadas das características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG;
- **Juízo de auditoria** sobre o **Equilíbrio e estabilidade orçamental**, uma vez que a **deficiente previsão orçamental**, ao longo do quinquénio, levou o Município a incorrer em **défices sucessivos**, pois os reais fluxos económicos demonstram uma **continuada ausência de sinceridade orçamental no cálculo da dotação previsional de receita**, estimulando a assunção de compromissos e aumentando as responsabilidades da autarquia sem a correspondente entrada de verbas. A despesa comprometida em cada exercício registou valores superiores à receita liquidada, isto é, em cada exercício, o MVNG assumiu despesa para além da sua capacidade financeira;
- **Juízo de auditoria** sobre o **Endividamento municipal**, na medida em que, no triénio 2010-2012, o MVNG:
 - ✓ Ultrapassou o limite legal de endividamento de curto prazo;
 - ✓ Ultrapassou o limite legal de endividamento de médio e longo prazo;
 - ✓ Ultrapassou o limite legal de endividamento líquido no exercício de 2011.
- **Juízo de auditoria** sobre a **celebração de contratos swap pelas empresas pertencentes ao grupo municipal**, em virtude de se tratar de contratos cuja finalidade económica se esgotou na pura especulação, não associada à

cobertura de risco. Com efeito, os contratos analisados não foram concebidos como efetivos instrumentos financeiros de cobertura de risco, isto é, a transferência de risco foi construída de modo artificial sem ligação a uma realidade preexistente. Todas as operações analisadas se revelaram tóxicas, dando lugar a avultadas perdas financeiras e, como tal, inadequadas à prossecução de uma gestão prudente do risco e da otimização dos custos financeiros, configurando uma gestão imprudente dos dinheiros públicos. Acresce que também não foram observados os preceitos contabilísticos aplicáveis ao tratamento das operações no âmbito da designada “contabilidade de cobertura” (“*hedge accounting*”) pelo que, também por esta via, se afasta a finalidade de cobertura de risco. Concluindo-se, assim, que a celebração de instrumentos financeiros especulativos pelas empresas públicas locais dificilmente poderá prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.

13. A auditoria habilitou à formulação de um **juízo global sobre a gestão orçamental e sobre a qualidade da informação reportada para efeitos de aferição dos limites legais de endividamento**, tendo-se concluído que **o MVNG desenvolveu uma gestão orçamental desequilibrada**, caracterizada pela **ausência de sinceridade e fiabilidade na previsão de receitas, de racionalidade e prudência na efetivação de gastos e de monitorização da execução do orçamento** no sentido de adequar a realização de despesas à arrecadação de receitas, tornando impossível o cumprimento atempado dos compromissos assumidos e acumulando dívidas a fornecedores originariamente de curto-prazo;
14. **A formulação definitiva desses juízos de auditoria e a formulação definitiva das recomendações será feita no Anteprojeto de Relatório a elaborar pelo Juiz Relator titular da auditoria e a submeter à aprovação da subsecção competente da 2ª secção, tendo em conta o Relato de auditoria e a avaliação do resultado do exercício do contraditório.**
15. Nestes termos, determino que se proceda à remessa, para efeitos de contraditório, nos termos do artigo 13º da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei nº 48/2006, de 29 de agosto, do presente Despacho Judicial e do Relato de Auditoria anexo (em formato digital) e se **citem os responsáveis abaixo identificados**, para confirmarem ou infirmarem a sua exatidão factual e apresentarem os argumentos de natureza jurídica, económica ou técnico-contabilística e as provas, informações e esclarecimentos que entenderem por convenientes, de acordo com o articulado do Relato:

- O Presidente da Câmara e os Vereadores em funções nos exercícios de 2008 e 2009 (mandato de outubro de 2005 a novembro de 2009) e nos exercícios de 2010, 2011 e 2012 (mandato de novembro de 2009 a outubro de 2013);
- Os Presidentes da Assembleia Municipal em funções nos exercícios de 2008 e 2009 (mandato de outubro de 2005 a novembro de 2009) e nos exercícios de 2010, 2011 e 2012 (mandato de novembro de 2009 a outubro de 2013);
- O Diretor Municipal de Administração e Finanças e a Diretora do Departamento Municipal Financeiro, em funções no horizonte temporal da presente auditoria, enquanto intervenientes, a qualquer título, no processo de decisão que culmine em atos objeto de análise e de juízo de auditoria no âmbito do Relato;
- Os Presidentes e vogais do Conselho das empresas “Águas de Gaia, EEM”, “Parque Biológico de Gaia, EEM”, “Águas e Parque Biológico de Gaia, EEM” em funções nos exercícios de 2008 a 2012, enquanto intervenientes, a qualquer título, no processo de decisão que culmine em atos objeto de análise e de juízo de auditoria no âmbito do Relato (*itens 3.4.5., 3.4.6. e 3.4.14.*);
- Os Presidentes e vogais do Conselho das empresas “Gaiurb – Gestão Urbanística e de Paisagem Urbana de Gaia, EEM”, “GaiaSocial – Empresa Municipal de Habitação, EEM” e “Gaianima - Equipamentos Municipais, EEM”, em funções nos exercícios de 2008 a 2012, enquanto intervenientes, a qualquer título, no processo de decisão que culmine em atos objeto de análise e de juízo de auditoria no âmbito do Relato (*item 3.4.14.*);
- O Revisor Oficial de Contas que certificou as contas do Município de Vila Nova de Gaia, nos exercícios de 2008 a 2012;
- O atual Presidente da Câmara Municipal de Vila Nova de Gaia, que poderá, querendo, obter a concordância dos restantes membros do órgão executivo municipal, no que se refere ao eventual exercício do direito de contraditório;
- O atual Presidente da Assembleia Municipal de Vila Nova de Gaia, que poderá, querendo, obter a concordância dos restantes membros do órgão deliberativo municipal, no que se refere ao eventual exercício do direito de contraditório;
- O atual Presidente do Conselho de Administração da empresa “Águas e Parque Biológico de Gaia, EEM” que poderá, querendo, obter a concordância dos restantes membros do órgão executivo, no que se refere ao eventual exercício do direito de contraditório (*itens 3.4.5., 3.4.6. e 3.4.14.*);

- O atual Presidente do Conselho de Administração da empresa “Gaiurb-Gestão Urbanística e de Paisagem Urbana, EEM”, que poderá, querendo, obter a concordância dos restantes membros do órgão executivo, no que se refere ao eventual exercício do direito de contraditório (*item 3.4.14.*);
- O Presidente da Comissão liquidatária da “Gaianima-Equipamentos Municipais, EEM” (*item 3.4.14.*).

16. Os **ofícios de citação** em execução do presente Despacho Judicial serão subscritos **pela Senhora Auditora Coordenadora do Departamento de Auditoria VIII, Dra. Ana Bento.**”

336. *O Despacho Judicial de Contraditório transcrito, que antecedeu o envio do Relato de Auditoria aos responsáveis identificados, exemplifica a dinâmica de um processo de auditoria do Tribunal de Contas e é especialmente relevante para a aferição, in casu, do cumprimento das normas e dos princípios de auditoria.*

337. **O Relato de Auditoria, anexo ao Despacho Judicial de Contraditório, de 19 de dezembro de 2014,** estende-se por 264 páginas e compreende quatro partes:

- A **primeira parte** sintetiza as **principais conclusões** e respetivos juízos de auditoria (pp. 11 a 22);
- A **segunda parte** apresenta o **projeto de recomendações**, a formular ao órgão executivo do Município de VNG (pp. 23 a 26);
- A **terceira parte** contém o **Relato** (pp. 27 a 263), dividido em quatro pontos, a saber:
 - Natureza, âmbito e objetivos de auditoria (p. 27);
 - Metodologia (p. 27);
 - Condicionantes e limitações (p. 28);
 - Desenvolvimento da auditoria, subdividido em catorze subpontos:
 - Limites legais e endividamento (pp. 29-35);
 - Acordos de Regularização de Dívidas (ARD) (pp 36-116);
 - *Confirming* (pp. 117-148);

- Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” (pp. 148-170);
 - Cessão da posição contratual detida na SUMA (pp. 170-179);
 - Transferência de infraestruturas de saneamento em alta (179-191);
 - Regularização extraordinárias de dívidas (pp. 191-195);
 - Não relevação contabilística dos juros de mora (pp. 195-198);
 - Provisões e riscos para encargos (199-202);
 - Sobreavaliação de ativos (202-207);
 - Equilíbrio e estabilidade orçamental (208-215);
 - Endividamento Municipal (216-219);
 - Juízo global de auditoria (pp. 219-225);
 - Contratos *swap* (pp. 226-263).
- A **quarta parte** respeita à fixação e cálculo dos **emolumentos** (p. 264).

338. Com o objetivo de evidenciar a especificidade e a dinâmica de um processo de auditoria, note-se que o *Relato de Auditoria, anexo ao Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014, inclui três pontos autónomos – que são reafirmados e desenvolvidos no *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015 – sobre:

- a)** Natureza, âmbito e objetivos de auditoria;
- b)** Metodologia;
- c)** Condicionantes e limitações.

339. Sobre «Natureza, âmbito e objetivos de auditoria», o *Relatório de Auditoria* reitera e atualiza o teor do *Relato de Auditoria, anexo ao Despacho Judicial de Contraditório*:

“[...]

3.1. Natureza, âmbito e objetivos de auditoria

O presente Relatório contém o resultado de uma Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia, que teve como referência o quinquénio 2008-2012. A auditoria teve como **objetivo estratégico** emitir um juízo global de auditoria sobre a conformidade legal e orçamental, a regularidade contabilística das operações financeiras e sobre o **grau de endividamento do município e das entidades relevantes para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido**.

O objetivo estratégico traduziu-se na verificação do **grau de endividamento do município**, resultante de:

- Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, **contraídas pelo município**, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas;
- Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, **contraídas por entidades relevantes para o cálculo do endividamento municipal**, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas e de contratos de *swap* celebrados com instituições financeiras;
- Celebração de contratos financeiros, sob qualquer forma e condição, **pelos municípios ou pelas entidades relevantes para o cálculo do endividamento**, incluindo o recurso à constituição ou à participação em fundos imobiliários.”

340. Sobre «Metodologia», o *Relatório de Auditoria* explicita:

“[...]”

3.2. Metodologia

A auditoria orientada ao endividamento do MVNG foi realizada de acordo com as metodologias de trabalho acolhidas pelo Tribunal de Contas no Regulamento da 2ª Secção e no seu Manual de Auditoria e de Procedimentos (*vide Anexo IV*).

Numa primeira fase, foi elaborado um *ranking* dos 278 municípios do continente, por ordem decrescente do passivo (dívida financeira e dívida a fornecedores) no exercício de 2010⁸³.

Numa segunda fase, e a partir do *ranking* dos 50 municípios com maior passivo, foi efetuada uma seleção de 12 (doze) municípios, a qual resultou da conjugação do maior

⁸³ [Nota 5 do documento citado] – “Informação financeira extraída dos documentos de prestação de contas de 2010.”

passivo com o maior prazo médio de pagamento⁸⁴, a representatividade geográfica e a diversidade política.

A seleção do Município de Vila Nova de Gaia para iniciar a ação, resultou da conjugação dos seguintes critérios: maior valor do passivo, maior diversidade de instrumentos financeiros celebrados e maior volume de dívidas cedidas em *factoring*.

O Programa de Fiscalização de 2012 previa uma ação cujo âmbito incluiria 12 municípios. Porém, este planeamento foi entretanto revisto no Programa de Fiscalização de 2014, uma vez que a entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que aprovou o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, inviabilizou os objetivos da referida ação.”

341. Sobre as «Condicionantes e limitações», o *Relatório de Auditoria* esclarece:

“[...]”

3.3. Condicionantes e limitações

O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria foi condicionado, em primeiro lugar, pela complexidade das operações e transações examinadas. E, em segundo lugar, pela exiguidade e insuficiência da informação contabilística, financeira e jurídica, constante dos documentos de prestação de contas do Município e das empresas locais e dos registos contabilísticos obrigatórios das entidades integradas no âmbito da auditoria ou dos documentos justificativos da sua existência, autorização, completude, integralidade e sua fundamentação de facto e de direito e técnico-contabilística.

O que justificou a necessidade da realização de inúmeras diligências complementares de auditoria, determinadas pelo juiz relator, após a conclusão do trabalho de campo, com fundamento no artigo 10º da Lei nº 98/87, de 26 de agosto, tendo em vista a adequada delimitação e exata configuração dos factos de auditoria a apurar (cfr. Despachos judiciais de auditoria no *Anexo V*).

Estas diligências tiveram como destinatários os membros do executivo municipal em funções à data em que os factos ocorreram, os dirigentes dos serviços municipais, os membros dos órgãos de gestão das empresas locais e os respetivos serviços e as várias instituições de crédito que intervieram em operações financeiras em que o Município ou as empresas locais participaram como sujeitos ativos ou passivos.

⁸⁴ [Nota 6 do documento citado] – “Informação reportada a 31.12.2010, disponibilizada no portal da Direção-Geral das Autarquias Locais, em <http://www.portautarquico.pt/portautarquico>.”

O que habilitou a uma mais rigorosa valoração técnico-contabilística e jurídico-financeira dos fatos apurados e a formulação de juízos de auditoria mais sólidos e consistentes e de recomendações tendentes a suprir as situações de não conformidade com as normas legais e com os princípios de contabilidade aplicáveis.

A pronta e sempre disponível colaboração prestada pelas diferentes instituições de crédito e pelos seus diferentes interlocutores foi, em muitos casos, decisiva e essencial para a exata delimitação e configuração dos factos apurados e para uma mais rigorosa valoração e qualificação dos factos examinados e apurados.”

342. Por sua vez, o *Relatório de Auditoria* acrescenta um ponto sobre o «Contraditório»:

“[...]

3.4. Contraditório

No âmbito do exercício do contraditório, consagrado nas normas constantes dos artigos 13º e 87º, n.º 3, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com a redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, os responsáveis identificados no quadro abaixo foram citados para, querendo, se pronunciarem sobre os factos insertos no Relato de Auditoria, nos termos do Despacho Judicial de Contraditório do Juiz Conselheiro Relator, que consta do *Anexo I* ao presente Relatório e que dele faz parte integrante.



EXERCÍCIO DO CONTRADITÓRIO															
Responsáveis		Cargo/Função	Pontos do Relato											ANEXOS	
			3.4.2.	3.4.3.	3.4.4.	3.4.5.	3.4.6.	3.4.7.	3.4.8.	3.4.9.	3.4.10.	3.4.11.	3.4.12.		3.4.14.
	MVNGaia - 2008/2012														
1	Luis Filipe Menezes	Presidente	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - A
2	Marco António Costa	Vice-Presidente	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - B
		CA GaiaSocial	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	
3	Veneranda Barbosa Carneiro	Vereadora	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - C
4	Firmino Anjos Pereira	Vereador	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - D
5	Mário Fontemanha	Vereador	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - E
6	M ^a . Amélia Traça Machado	Vereador	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - F
7	M ^a . Mercês Ramos Ferreira	Vereadora	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - G
8	M ^a . Ilda da Costa Figueiredo	Vereadora	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	II - H
9	Manuel Barbosa Ribeiro	Vereador	✓	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	-	II - I
10	Maria Elisa Oliveira	Vereadora	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - J
11	Patrocínio Miguel Azevedo	Vereador	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - K
12	Joaquim Ferreira Couto	Vereador	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - L
13	Francisco Dorminsky	Vereador	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - M
14	José Moreira Alves	Vereador													
15	José Guilherme Aguiar	Vereador													
		CA Gaianima													
16	Jorge Patrício Martins	Vereador													
17	António Guedes Barbosa	Vereador													
18	Rui Jorge Almeida Cardoso	Vereador													
19	Laura Filipe Santos	Vereadora													
20	Carlos de Sousa Pinto	Diretor Municipal	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	II - N
21	Ana Paula Guedes	Diretora Depart ^o	-	-	-	-	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	-	II - O
22	Virgílio Macedo	Soc. ROC	✓	✓	✓	✓	✓	-	✓	✓	✓	✓	-	-	II - P
23	Silvio Rui Gonçalves Cervan	Presidente AM													
MVNGaia - Institucional															
24	Eduardo Vitor Rodrigues	Atual Presidente CM	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	-	II - Q
25	Albino Pinto de Almeida	Atual Presidente AM													
APBG - 2008/2012															
26	Jose Miranda Maciel	Presidente CA	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	✓	II - R
27	Serafim Silva Martins	Administrador	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - S
28	José Bastos Cardoso	Administrador	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - T
29	Rogério Carneiro Gomes	Administrador													
Parque Biológico Gaia - 2008/2012															
30	Nuno Gomes Oliveira	Presidente	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	✓	II - U
APBG - Institucional															
31	Serafim Silva Martins	Atual Presidente	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - V
GaiaSocial - 2008/2012															
32	Paulo André Sanches Correia	Administrador	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - W
33	Silvano Teixeira da Fonseca	Administrador	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - X
34	César Couto de Oliveira	Administrador													
GAIURB - Institucional															
35	Daniel Moreira Couto	Atual Presidente	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	✓	II - Y
Gaianima															
36	Comissão liquidatária														

De acordo com as normas constantes dos n.ºs 2 e 3 do artigo 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com a redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, “*É assegurado aos Responsáveis (...) o direito de serem ouvidos sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal (...) e, ainda, que “A audição faz-se antes de o Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura ou condenação”.*

No exercício do contraditório existe legitimidade para os responsáveis se pronunciarem sobre os factos que lhes são imputados no relato tendo, antes de concluído o prazo para esse exercício, a faculdade de solicitar os elementos considerados pertinentes à sua defesa.

Em sede de contraditório não há lugar a pronúncia sobre os programas de fiscalização do Tribunal, o âmbito da auditoria, o plano global de auditoria e o programa de auditoria, ou sobre as orientações e métodos de auditoria adotados pelo Tribunal e determinados pelo juiz relator, nos termos do artigo 78º, n.ºs 1 a 4 da Lei de organização e processo do Tribunal de Contas e artigos 11º e 12º do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução n.º 3/98 – 2.ª S., de 4 de junho, com as alterações

constantes da Resolução n.º 2/2002 – 2.ª S, de 17 de janeiro e da Resolução n.º 3/2002 – 2.ª S, de 05 de junho.

Nessa conformidade, foram citados 36 responsáveis (membros do órgão executivo municipal em funções à data em que os factos ocorreram, dirigentes dos serviços municipais, membros dos órgãos de gestão das empresas locais e atuais Presidentes da Câmara e da Assembleia Municipal), dos quais 25 exerceram o direito de contraditório sobre os factos que lhe são imputados no Relato de auditoria, conforme exposto no quadro supra.

Determinadas alegações apresentadas⁸⁵ suscitaram, genericamente, três questões, que importa, desde já, esclarecer, para que não subsistam dúvidas quanto à respetiva interpretação, respeitantes a:

- Alteração/atualização do horizonte temporal da auditoria;
- Não imputação de responsabilidades financeiras;
- Invocação da Decisão do Eurostat, de 31 de julho de 2012, que entrou em vigor em 2013.

Em primeiro lugar, refira-se que é da competência do juiz conselheiro relator aprovar o horizonte temporal da auditoria, sendo, por consequência, da sua competência, aprovar também as respetivas alterações, de harmonia com o disposto no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas e nas normas aprovadas no âmbito da INTOSAI⁸⁶, de aplicação supletiva, nos termos do artigo 83º, n.º 1, do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução n.º 3/98 – 2ª S., de 4 de junho⁸⁷.

Assim, o horizonte temporal inicialmente aprovado pelo juiz relator e que respeitava ao período de 2007-2011, foi notificado aos responsáveis através do despacho judicial de auditoria de 30.10.2012, e a respetiva alteração, aprovado pelo mesmo juiz relator e que passou a respeitar ao período de 2008-2012, foi notificado aos mesmos responsáveis através dos despachos judiciais de auditoria 28.01.2013, 10.04.2013, 17.12.2013, 30.01.2014, 23.09.2014 e 09.10.2014.

⁸⁵ [Nota 7 do documento citado] – “Mais especificamente, as alegações apresentadas pelos seguintes responsáveis: Luís Filipe Menezes, Marco António Costa, Veneranda Carneiro, Mário Fontemanha, Maria Amélia Machado, Maria Mercês Ferreira, Firmino Pereira e Carlos de Sousa Pinto.”

⁸⁶ [Nota 8 do documento citado] – “Vd. ISSAI 1300, que remete para a aplicação da ISA 300.”

⁸⁷ [Nota 9 do documento citado] – “Publicado na 2ª Série do DR, n.º 139, de 19.06.98.”

Em segundo lugar, importa sublinhar que a alteração do horizonte temporal, que passou a ter por referência o quinquénio 2008-2012, resultou da necessidade de levar em linha de conta a entrada em vigor, em 2012, de diplomas legislativos com relevante impacto na atividade financeira municipal, mais especificamente, a **Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA) e o Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho**, que definiram um conjunto de regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

A entrada em vigor da **Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro**, (LCPA) e respetiva regulamentação, **configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável**, na medida em que veio introduzir mecanismos atípicos de renegociação de dívidas vencidas e em mora a que correspondessem pagamentos em atraso, sob qualquer forma e condição, à data da sua entrada em vigor.

É uma lei que teleologicamente tem uma vertente preventiva (pretende disciplinar a assunção futura de compromissos, entendidos genericamente como obrigações de efetuar pagamentos em contrapartida do fornecimento de bens ou da prestação de serviços) e uma vertente sucessiva (regularizar os já existentes pagamentos em atraso, nunca os aumentando)⁸⁸.

Ora, analisar a dívida vencida e em mora do Município, no quinquénio inicialmente definido (2007-2011) sem atender à entrada em vigor, em 2012, de novos mecanismos legais de renegociação da dívida, seria desprestigiar o **princípio constitucional da aplicação retroativa da lei nova mais favorável**, pelo que incluir o exercício de 2012 tornou-se uma necessidade imperiosa de justiça, segurança e certeza jurídicas.⁸⁹

⁸⁸ [Nota 10 do documento citado] – “**Joaquim Freitas da Rocha, Noel Gomes, Hugo Flores da Silva**, in, *Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso*, Coimbra Editora, 2012, pg. 21. **Joaquim Freitas da Rocha**, in, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2ª Edição, CEJUR, Coimbra Editora, págs. 168-160.”

⁸⁹ [Nota 11 do documento citado] – “Com efeito, em anotação ao artigo 29º, nº 4, da CRP [norma que manda aplicar retroativamente a lei penal de conteúdo mais favorável ao arguido], os Professores **Gomes Canotilho e Vital Moreira**, embora reafirmem a tipicidade dos tipos sancionatórios abrangíveis à disciplina contida no artigo 29º, nº 4, da CRP, adiantam o entendimento de que tais princípios “*devem na parte pertinente, valer, por analogia, para os demais domínios sancionatórios...*”. Vd. **Gomes Canotilho e Vital Moreira**, in “*Constituição da República Portuguesa*”, Vol. I, 4.ª edição, Coimbra Editora, 2007, na anotação XIII do artigo 29.º da CRP, dizem: “*É problemático saber em que medida é que os princípios consagrados neste artigo são extensíveis a outros domínios sancionatórios. A epígrafe “aplicação da lei criminal” e o teor textual do preceito restringem a aplicação direta apenas ao direito criminal propriamente dito (crimes*

Esta orientação tem, de resto, sido entendida neste Tribunal de forma pacífica e constante, que, em conformidade com a citada norma constitucional vem, em matéria sancionatória, dando aplicação à regra contida no artigo 2º do Código Penal.^{90/91}

Se é proibida a aplicação retroativa da lei penal desfavorável, já é obrigatória a aplicação retroativa da lei penal mais favorável (nº 4, 2ª parte). E se assim é, essa nova valoração legislativa deve aproveitar a todos, mesmo aos que já tenham cometido tal infração, à semelhança do que acontece no Direito Penal, deixando de ser considerado crime o facto que lei posterior venha despenalizar.

Norteados pelo exposto e em obediência à aplicação da lei mais favorável, não foram imputadas responsabilidades financeiras aos autores de factos descritos e analisados no âmbito do Relato de auditoria que, à luz dos regimes legais em vigor à data da respetiva prática (*facta praeterita*) consubstanciavam ilícitos financeiros.⁹²

Com efeito, e tal como referido nos respetivos pontos (4.2. – Acordos de regularização de dívida e 4.3. - *Confirming*), as operações aí descritas, que configuram negócios jurídicos complexos com a finalidade de consolidar dívida comercial de curto prazo vencida, traduzida na modificação objetiva da relação inicial em relações jurídicas emergentes de mútuos celebrados com uma instituição financeira, contrariavam o disposto nos n.ºs 1 e 12 do artigo 38º da LFL então em vigor.

Serão assim negócios jurídicos complexos aqueles cuja “complexidade” decorre da circunstância de convocarem a aplicação de regimes legais correspondentes a *diversos* negócios típicos, embora se trate de estruturas negociais aparentemente *unitárias*, e

e respetivas sanções). Há de, porém, entender-se que esses princípios devem, na parte pertinente, valer por analogia para os demais domínios sancionatórios, designadamente o ilícito de mera ordenação social e o ilícito disciplinar. Será o caso do princípio da legalidade lato sensu (mas não o da tipicidade), da não retroatividade, da aplicação retroativa da lei mais favorável, da necessidade e proporcionalidade das sanções (cf. Artigo 32.º-10).” Jorge Miranda e Rui Medeiros, in Constituição Portuguesa Anotada, Tomo I, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2010, nas anotações IX e X do artigo 29º da CRP.”

⁹⁰ [Nota 12 do documento citado] – “Vd., por todos, Acórdão nº 4/2014 – 3ª Secção, Proc.º nº 20 ROM-1ª Secção.”

⁹¹ Com efeito, a “lei penal mais favorável” é, na hipótese do nº 2 do artigo 2º, sempre a nova lei, que por isso é aplicável retroativamente. E acrescenta Cavaleiro de Ferreira, a propósito do artigo 2º, nº 4 que “o regime mais favorável é o da lei, entre as que sucedem, no tempo, cuja aplicação ao caso concreto, dê lugar a uma pena mais leve.” Vd. Manuel Cavaleiro Ferreira in *Lições de Direito Penal I*, Editorial Verbo, 1987, págs. 22-25.

⁹² [Nota 14 do documento citado] – “Era infração, deixou de o ser por virtude da lei mais favorável.”

aqueles cuja “complexidade” decorre da aparente existência de *diversas* estruturas negociais dentro da mesma formação negocial complexa. São contratos aparentemente autónomos mas entre si conexos resultando a “complexidade” desta mesma circunstância de intercederem conexões juridicamente relevantes entre os diferentes negócios. São contratos “coligados” ou contratos “conexos”, fundamentalmente quando esses contratos (que se acham coligados), se integram, ao menos tendencialmente, num mesmo processo de composição de interesses, ou propendam para a realização da mesma função ou “causa” complexiva, como é, de resto o caso.⁹³

Tal juízo de desconformidade legal, conduziria, inelutavelmente, à conclusão da eventual existência de ilícito financeiro de carácter sancionatório, nos termos do artigo 65º, nº 1, alínea b), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

No entanto, com a entrada em vigor da LCPA e do Decreto-Lei nº 127/2012, de 21 de junho, foi autorizada a regularização dos pagamentos em atraso, até 31 de dezembro de 2011, através de planos de pagamento que poderiam ter um prazo não superior a cinco ou dez anos, desde que 50% da dívida fosse paga em prazo não superior a 5 anos, nos casos em que a entidade demonstrasse, justificadamente e em termos claros e inequívocos que aquele prazo iria conduzir ao incumprimento da LCPA.

Assim, e uma vez que a LCPA configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável, as condutas dos responsáveis que levaram à celebração destas operações complexas, deixaram de constituir infrações financeiras, desde a data da entrada em vigor destes diplomas até à data da entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das entidades intermunicipais - RFAL), por força da aplicação do artigo 2º, nº 4, do Código Penal.

Por consequência, não seria juridicamente possível imputar responsabilidades financeiras aos autores das operações examinadas.

Porém, **a circunstância de deixar de ser ilícito financeiro não obsta a que os mesmos factos sejam passíveis de juízos de censura**, pois, na verdade, estamos perante factos constitutivos de obrigações de despesa pública que traduzem uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente, dentro dos prazos contratualmente estipulados, as obrigações jurídicas perfeitas e válidas assumidas perante terceiros, incumprindo essas obrigações de forma continuada e deslizante.

⁹³ [Nota 15 do documento citado] – “Francisco Manuel de Brito Pereira Coelho, *in*, Contratos Complexos e Complexos Contratuais, Coimbra Editora, 2014, pgs. 13 e 14.”

Estas situações anómalas de regularização de dívidas vencidas, de situações ilícitas de mora e de pagamentos atrasados foram consideradas de tal forma graves pelo legislador que foram expressamente proibidas pela **Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (RFAL)**, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014.

Com efeito, em conformidade com as decisões e recomendações do Tribunal de Contas e com a **Decisão do Eurostat, de 31 de julho de 2012**, foi expressamente proibido pela referida Lei, aos municípios celebrarem “*contratos com entidades financeiras ou diretamente com os credores com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental*” (artigo 49º, n.º 7, al. c)).

Por último, e no que se refere à **Decisão do Eurostat, de 31 de julho de 2012**, cabe salientar que nunca a mesma foi considerada para efeitos de cálculo da capacidade de endividamento do Município ou para quaisquer outras análises ou qualificações jurídicas ou financeiras efetuadas no Relato de auditoria, bem se sabendo que apenas entrou em vigor em 2013.

Neste particular, em cada uma das observações relativas a estes factos constante do relato remetido para contraditório houve o cuidado de expressamente enunciar que a **Decisão do Eurostat** só se aplicava às operações contraídas em 2013 e que não havia lugar a aplicação retroativa às operações contraídas entre 2008 e 2012.

Do mesmo modo, houve o cuidado de enunciar que o entendimento constante da **Decisão** em causa vinha ao encontro dos critérios interpretativos adotados no passado e, muito antes da sua aprovação pelo **Eurostat**, de forma uniforme e consistente pelas 3 Secções do Tribunal de Contas.

A sua invocação deve-se exclusivamente ao facto de a **Decisão** em causa determinar que, para efeitos de apuramento da dívida e défices públicos, nos termos do **Sistema Europeu de Contas**, a dívida comercial objeto das operações que configuram negócios jurídicos complexos com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo vencida, deva ser reclassificada a partir de 2013, como empréstimo, e, nessa medida, confirmar a justeza e a correção técnica e jurídica da orientação uniforme do Tribunal de Contas antes da aprovação da **Decisão pelo Eurostat**.

Com efeito, o Tribunal sempre qualificou estas operações complexas como verdadeiros contratos de mútuo mercantil atípicos, e sempre concluiu que o recurso ao factoring impróprio, precedido de acordos de regularização de dívidas, com reescalonamento temporal e prestacional, com recurso a juros remuneratórios, spreads e taxas, nos mesmos termos que os mútuos mercantis, se traduzia numa forma de contornar o regime jurídico de contração de empréstimos e de não as relevar no cálculo dos limites de empréstimos de médio e longo prazo.

E tanto assim é que o motivo principalmente determinante em que as partes fundaram a decisão de contratar foi o de procurar obter o mesmo resultado económico-jurídico, ou resultado económico análogo, com o objetivo de contornar uma norma de proibição de contratação e, nessa medida, ilícito⁹⁴. O negócio externado pelas partes, traduziu-se na criação de uma aparência negocial conforme com a lei, quando a realidade (das prestações realizadas, dos resultados económico-jurídicos obtidos) seria o de um negócio contrário a ela, e portanto merecedor da sua sanção, já que a dação em função do pagamento se consubstanciou numa cessão de créditos vencidos emergentes do mútuo mercantil a favor dos bancos.

Essa constelação negocial de matriz complexa descortina um outro negócio creditício, um mútuo mercantil de configuração atípica. E este resultado jurídico-económico, e nessa medida, o negócio que lhe corresponde, são pois, também eles, queridos pelos sujeitos. Afirmar realizar determinado negócio quando as prestações efetivamente realizadas correspondem a um outro negócio, (ou a outros efeitos negociais, ou a negócio nenhum), ou realizar um determinado negócio quando o resultado económico-jurídico produzido corresponde a outro negócio (ou a outros efeitos negociais) são, por conseguinte, substancialmente a mesma coisa, ao menos do ponto de vista da aplicação das normas que incidem sobre o resultado jurídico-económico efetivamente produzido ou as suas prestações efetivamente realizadas.⁹⁵

Independentemente das definições jurídicas que se podem atribuir aos contratos *sub judice*, é legítimo afirmar-se que os efeitos económico-financeiros comuns a todas as operações em causa são em tudo semelhantes aos de um contrato de mútuo mercantil de natureza complexa.

Ou seja, o Tribunal, em sede fiscalização prévia, sucessiva e de julgamento de responsabilidades financeiras, sempre foi muito claro em considerar estas operações, do ponto de vista da **prevalência da substância sobre a forma**, como verdadeiros empréstimos não conformes à lei, configurando-as como infração financeira sancionatória, nos termos acima enunciados.

Assim, quer a qualificação como um empréstimo, da dívida comercial objeto das operações que configuram negócios jurídicos complexos com a finalidade de consolidar

⁹⁴ [Nota 16 do documento citado] – “É vedado aos Municípios celebrar contratos com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental. Art.º 49º, nº 7 al. c) da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.”

⁹⁵ [Nota 17 do documento citado] – “**Francisco Manuel de Brito Pereira Coelho**, *Ob.Cit.*, págs. 54 e 55, Anotação 112.”

dívida de curto prazo vencida, quer a sua inclusão no cálculo da capacidade de endividamento, efetuados no Relato de auditoria, observaram os critérios interpretativos constantes a jurisprudência uniforme deste Tribunal.⁹⁶

A **Decisão do Eurostat, de 31 de julho de 2012** apenas veio, **a posteriori**, corroborar a solução preconizada uniformemente pelas três Secções deste Tribunal.

Improcedem assim estes argumentos de natureza geral aduzidos no contraditório.

Todas as demais alegações foram tidas em consideração na elaboração do presente Relatório, constando dos respetivos pontos, *em letra itálico e de cor diferente*, na íntegra ou de forma sucinta, consoante a pertinência.

A fim de dar expressão plena ao contraditório, as respostas dos responsáveis são apresentadas integralmente no *Anexo II* do presente Relatório, nos termos do n.º 4 do artigo 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, com a redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.”

343. No exercício do contraditório, Marco António Ribeiro dos Santos Costa, apresentou a **Resposta preliminar**⁹⁷, com data de 23 de janeiro de 2015, e o **Aditamento à resposta preliminar**⁹⁸, com registo de entrada na DGTC de 3 de

⁹⁶ [Nota 18 do documento citado] – “Acórdão do Tribunal de Contas, 1ª S-ss nº 01/09 e Acórdão 1ª S-Plenário nº 15/07.”

⁹⁷ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II–B Marco António Costa, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, Proc. N.º 21/2012-AUDIT, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 527-576 do documento em formato PDF).

⁹⁸ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II–B Marco António Costa, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, Proc. N.º 21/2012-AUDIT, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 507-523 do documento em formato PDF).

fevereiro de 2015, além de acolher a ***argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia***⁹⁹, datada de 29 de janeiro de 2015.

344. Na ***Resposta preliminar***, Marco António Costa explicitou:

“[...]

Da análise preliminar do anteprojeto de relatório conclui-se de imediato pela não imputação ao notificado de qualquer proposta de penalização ou de atribuição de qualquer responsabilidade de natureza criminal, financeira ou outra. Contudo e porque no mesmo são produzidos juízos de avaliação que não merecem a nossa concordância, procuraremos prestar as devidas explicações de forma a contrapor os argumentos e as supostas intenções atribuídas pela auditoria aos decisores municipais, no processo de tomada de decisão, e que são usadas de forma extrapolada para a formalização dos referidos juízos. Este exercício de contraditório visa poder enquadrar as circunstâncias concretas em que tais decisões foram tomadas.

Sem prejuízo do profundo respeito pelo trabalho dos Senhores Auditores, não podemos subscrever os juízos de intenção atribuídos pelos mesmos, nem aceitar as conclusões e censuras formuladas por desconformidade de ambas, face à realidade que está subjacente às tomadas de decisões pelo notificado.

Importa salientar que esta auditoria resulta de programas anuais de auditoria desenvolvidos pelo Tribunal de Contas, enquadrando-se este, no Plano de Ação do Tribunal de Contas, processo n.º 21/2012, no âmbito da área de responsabilidade VIII - Administração Local e Setor Público Empresarial Autárquico, do Departamento de Auditoria VIII do Tribunal de Contas, com o projeto/ação genérica designada por "Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios", onde, para além de outros Municípios Portugueses, viria a ser incluído o Município de Vila Nova de Gaia. Assim, importa conhecer as conclusões resultantes dos processos de auditoria realizadas nos restantes 11 Municípios de forma a se poder ter uma visão integrada das práticas de gestão desses Municípios e se as mesmas evidenciavam atuações comuns ou eram desconformes. Caso haja a evidência de práticas de gestão comuns, tal conhecimento

⁹⁹ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II–B Marco António Costa, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, Proc. N.º 21/2012-AUDIT, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 443-505 do documento em formato PDF).

permitirá ainda uma confrontação com as conclusões da presente auditoria, possibilitando aquilatar se o padrão de rigor e censura utilizado pelos senhores auditores nas restantes 11 auditorias é similar.

Assim expressa-se de seguida as considerações preliminares julgadas adequadas ao conteúdo do anteprojeto de relatório em apreço e assim contraditado.

A - PARTE GERAL

Manifestando o maior respeito pessoal e institucional pelo Tribunal, não pode deixar de sublinhar e protestar como os senhores auditores procuram censurar a governação do Município, com base em juízos subjetivos, sem enquadrar as matérias em apreço na realidade macroeconómica que se vivia aquando da tornada de decisões, que eram transversais à generalidade dos municípios. Os Senhores Auditores formularam juízos de intenção sem fundamento factual e assentes em pressupostos que aqui desejamos contestar nos seus fundamentos gerais e que mais-adiante e no prazo competente o faremos com suporte técnico adequado que se encontra a ser preparado pelo Município, de acordo com comunicação feita pelo mesmo, através do seu Diretor Municipal Dr. Carlos Sousa Pinto, a todos os notificados, no sentido destes contarem com o apoio dos serviços municipais na preparação de uma resposta comum.

O direito de discordância com as opiniões e juízos dos Senhores Auditores nunca deverá ser considerado como falta de respeito ou consideração pelos mesmos ou pelo Tribunal. Contudo, é patente uma incompreensível dimensão de subjetividade no relatório, nas conclusões e juízos dos Senhores Auditores, que merecem o nosso frontal desacordo.

Os anos em análise pelo Tribunal de Contas foram férteis em constantes e profundas alterações na legislação que regulamentava a vida financeira dos municípios portugueses e ainda os limites de endividamento a que estes poderiam recorrer na gestão da sua atividade. Importa aliás salientar a este propósito que ocorreram alterações legais e regulamentares restritivas e sucessivas e que não previam qualquer período de transição ou de adaptação.

Soma-se a estes factos a circunstância de terem sido anos de profunda instabilidade macroeconómica, com sucessivas revisões das projeções efetuadas e de elevada instabilidade financeira e económica nacional. A título de exemplo, no ano de 2009 a Estado Central elaborou vários orçamentos retificativos e no ano de 2010, o respetivo Orçamento de Estado, só entrou em vigor depois de 28 de abril.

De facto, no período em análise, com a devida exceção ao ano de 2010, assistiu-se à estagnação (ano de 2008) ou à recessão da economia portuguesa (anos de 2009 e 2011), com taxas de crescimento homólogo real do PIB nula ou negativas.

Recorda-se os apelos das autoridades nacionais e europeias a um reforço da despesa privada e pública, bem como de aposta no incremento do investimento, nomeadamente

em matéria social para contrapor ao ciclo recessivo que o subprime americano acarretou para a economia ocidental. Se a tónica entre 2008 até meados de 2009 era essa, já em finais de 2009 e anos seguintes, houve uma inversão estratégica radical quanto ao comportamento orçamental a ser seguido pelas entidades públicas, assente numa contração brusca da despesa e do investimento.

Assistiu-se, nessa fase, à apresentação pelo Governo de então de alterações à Lei n.º 64 - A/2003, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2009), uma primeira para correção da receita fiscal que refletiu fortemente o andamento negativo das principais variáveis macroeconómicas e uma segunda para fazer face às necessidades de financiamento decorrentes da execução do Orçamento do Estado, incluindo os serviços e fundos dotados de autonomia administrativa e financeira.

Também a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2011 sofreu alterações, uma primeira no âmbito da iniciativa de reforço da estabilidade financeira e uma segunda para alteração do código do IMI e para aprovação de um conjunto de medidas adicionais de redução de despesa com vista à consolidação orçamental, previstas nos sucessivos Programas de Estabilidade e Crescimento para 2010-2013.

Foi neste período, como já se disse, que, em Portugal, numa primeira fase se promoveram políticas expansionistas e de estímulo ao consumo público e privado, seguindo-se uma fase diametralmente oposta em que foram aplicadas medidas de austeridade, impostas pelo Estado Central, através dos sucessivos PEC's e posteriormente pelo Memorando de Entendimento celebrado entre o Estado Português e a Troika, tendo sido implementadas um conjunto de medidas que, no caso particular dos Municípios Portugueses, entre outras situações, tiveram forte impacto negativo nas finanças locais, ao nível da receita municipal, bem como nos agentes económicos e na restrição de crédito na economia. Em 2008, 2009, 2010 e 2011 a economia portuguesa viveu uma fortíssima instabilidade e políticas económicas e orçamentais contraditórias.

Como responsável e decisor político, o notificado sempre se pautou pelo rigor e pela forte convicção de atuar no mais estrito cumprimento da conformidade legal e orçamental, pelos princípios da regularidade financeira e pelo cumprimento de todos os normativos em vigor, sempre em favor do interesse público municipal. Sempre atuou e decidiu de boa-fé e na convicção de o fazer em prol dos interesses municipais e com base em propostas e pareceres dos serviços municipais ou de consultores técnicos do município, atendendo às concretas e reais condicionantes que afetavam a tomada de decisão.

Sobre as questões contabilísticas e de técnica financeira, atentas as funções desempenhadas no Município de Vila Nova de Gaia terem sido de natureza política e não técnica, não se pode pronunciar para aquilatar da adequação das propostas que os técnicos

especialistas, dirigentes e chefias possam ter apresentando para decisão final, não tendo razões plausíveis para duvidar da competência das propostas efetuadas sobre as quais tomou decisão, pois sempre entendeu existir uma relação de confiança e de lealdade entre os dirigentes das estruturas administrativas e organizacionais e os decisores políticos. Prova de tal confiança reside na circunstância de ainda hoje serem os mesmos dirigentes em exercício de funções, apesar de o Município, nas últimas eleições autárquicas, ter elegido um novo executivo de base político-partidária diversa do então existente.

Agiu sempre convicto da legalidade dos procedimentos, face à informação e parecer dos serviços, bem como às exigências públicas de proteção dos interesses municipais.

Numa auditoria a qualquer instituição pública ou privada poderá ocorrer a existência de uma qualquer divergência de opinião entre o auditor e os serviços auditados, pois a decisão é tomada num determinado momento, com o enquadramento temporal e a realidade concreta que lhe está subjacente, e a avaliação do auditor é feita num outro momento, com enquadramentos completamente diferentes.

Assim e salvo melhor opinião, ao invocarem determinados argumentos jurídicos e outros de classificação estatística, fica provado que:

A) Até à nova e expressa classificação por parte do Eurostat, cuja decisão ocorreu apenas a 31 de julho de 2012, a ser implementada pelos Estados-Membros a partir de abril de 2013, no âmbito do apuramento de dívida e défices públicos, os Acordos de Regularização de Dívida (ARD) e Confirmings não estavam considerados por esta entidade estatística como operações de financiamento e como tal não eram classificadas como empréstimos, razão pela qual os Senhores Auditores alegam, à página 108, ponto 288, que estas operações "para efeitos de apuramento de dívida e défices públicos, a dívida comercial objeto destes acordos de regularização de dívida com contratos de factoring conexos seja reclassificada como um empréstimo e como tal relevar para o cômputo da dívida pública". Interessa sublinhar que RECLASSIFICAR, na nossa ótica, implica passar a considerar a mesma realidade de forma diferente, a partir de abril de 2013.

B) Até à entrada em vigor, em 1 Janeiro de 2014, do novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, a Lei não proibia os Confirmings e os ARD, nomeadamente, os que foram realizados pelo Município na justa medida em que não se trataram de operações de financiamento (na ótica do Município e dos seus serviços técnicos, o que este estavam a propor não constituía a abertura de qualquer linha de crédito junto de Instituição Financeira e também não se trataria de qualquer consolidação de dívida de curto prazo ou cedência de créditos não vencidos junto dessas entidades financeiras) mas tão só de gestão de tesouraria, estando só agora, tais operações

parcialmente impedidas pela nova lei e só quando não se confinarem ao mesmo exercício económico em que são executadas;

Assim conclui-se que, quando foram realizados, os ARD e os Confirmings analisados no anteprojeto de relatório não estavam classificados, pela entidade estatística europeia, como operações de financiamento e a Lei não vedava o seu recurso e utilização face ao intuito e nos termos em que os mesmos foram então realizados.

A nossa conclusão é que tais operações de tesouraria, pelos seus contornos efetivos e intuito subjacente eram legais.

A análise destas operações, ocorridas em período anterior à decisão do Eurostat e da entrada em vigor da nova RFAL, deverá ter em consideração o enquadramento macroeconómico e financeiro que se vivia antes e após a crise de 2008, que veio alterar a trajetória dos impactos de decisões tomadas e que eram completamente imprevisíveis, mesmo para os mais reputados especialistas.

Salvo melhor opinião, não é legítimo censurar uma decisão num determinado contexto pelos impactos ocorridos, quando o momento da decisão era completamente diferente em termos de enquadramento económico, financeiro, social e de expectativas de evolução quando comparado comumente que é feita a análise.

Analisar, passados anos uma decisão, sem ter em consideração o enquadramento real em que a mesma ocorre, naturalmente, leva a conclusões incompatíveis com os fundamentos reais presentes e condicionantes da decisão no momento da sua tomada.

Nesse sentido, repudia-se veementemente a expressão de juízo quando se fala em "falta de sinceridade, transparência e fiabilidade na previsão das receitas", o que indicia um julgamento antecipado, um pré-juízo e uma intenção de distorção do orçamento, o que não é o caso. Quando se elaborava um orçamento tinha-se a fundada expectativa e acreditava-se convictamente que era possível a sua execução.

No despacho do Exmo. Conselheiro, de 19 de dezembro de 2014, ao ponto 12 do mesmo, são feitos a título de conclusão do conteúdo do relatório, os juízos de auditoria que recaem sobre as transações examinadas no anteprojeto de relatório final. Na nossa ótica, tais juízos resultam da análise dos Senhores Auditores e estão alicerçados em extrapolações interpretativas incorretas de supostas intenções dos decisores do Município relativamente a algumas dessas transações. Ora, sabemos, por conhecimento direto que tais intenções, atribuídas pelos Senhores Auditores, não correspondem às efetivas e reais intenções do Município e seus decisores técnicos e políticos, em cada uma dessas transações, razão pela qual vimos, desde já, contraditar tais extrapolações interpretativas sem prejuízo de, no prazo legal competente apresentar contraditório adicional.

A razão pela qual, desde já, contraditamos genericamente as conclusões apresentadas, é porque, de facto, existe uma completa desconformidade entre as intenções concretas e

reais que presidiram às decisões examinadas e as supostas intenções que agora querem os Senhores Auditores atribuir, por extrapolação interpretativa de factos e por via de desproporcionadas construções jurídicas que realizam em volta das mesmas.”

345. Por sua vez, no *Aditamento à resposta preliminar*, o visado, Marco António Costa, enuncia a seguinte *Questão Prévia*:

“[...]

1. Tal como anunciou na resposta já anteriormente apresentada, o presente documento constitui um aditamento à mesma, elaborado na vertente técnico-jurídica.
2. Assim, é mister que o contraditório seja observado pela auditoria no relatório final, que deverá atender à argumentação subsequente, analisando-a, e fazendo juízo de ponderação sobre a mesma acolhendo-a ou rebatendo-a.
3. Contraditório este que, não é de todo o que o respondente gostaria de ter efetuado, uma vez que não teve, ainda, acesso ao resultado de auditoria efetuado aos restantes doze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
4. Com efeito, essa informação é importante para que o Respondente possa exercer o contraditório, uma vez que tendo sido balizada a operação de fiscalização, por despacho de 30.10.2012 à incidência das operações de regularização de dívida nos limites do endividamento líquido municipal e nos limites de recurso a empréstimo a curto e médio prazo, é crucial conhecer os critérios utilizados para os restantes municípios auditados, bem como os parâmetros subjetivos de juízo de censura usados pelos auditores nos mesmos para factos equivalentes.
5. Sem embrago, o respondente passa a expor argumentação jurídica, com arrimo em doutrina e normas legais, que impedem as conclusões e juízos valorativos do relato de auditoria.
6. Em sede preambular, o Respondente acolhe a argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de V. N. Gaia, a da minuta de resposta que o senhor Diretor Municipal Dr. Carlos Sousa Pinto lhe fez chegar por e-mail do dia 28 do presente mês e os anexos respetivos também enviados pelo mesmo, mas em email de 29; tal proposta, tanto quanto sabemos estará a ser subscrita na totalidade, ou na parte que respetivamente interessa aos subscritores, por diversos notificados – cfr. Anexo 1.
7. É de evidenciar que na proposta de relatório não é imputada qualquer ilegalidade ou irregularidade ao notificado e concomitantemente não é proposta qualquer PENALIZAÇÃO.”

346. E a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojeto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – aduz a seguinte *Nota Preambular*:

“[...]

O Despacho Judicial de Auditoria [...], datado de 30 de outubro de 2012, refere no ponto n.º 1 “*No Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção do Tribunal de Contas (TC) encontra-se prevista a realização de uma **Auditoria orientada ao endividamento municipal**, a qual tem como período de referência o quinquénio **2007-2011**, sem prejuízo de análise de outros factos anteriores ou posteriores a este período (...).*”

No Relato de Auditoria, a páginas 27, invocando-se o mesmo Programa de Fiscalização, é referido que em cumprimento deste, “*(...) foi realizada uma Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal, que teve por referência o quinquénio **2008-2012** (vide Anexo I).*”

Verifica-se assim que os períodos de referência não são coincidentes, importando apurar qual o quinquénio que de facto é relevante para efeitos da Auditoria em apreço, atento o facto de os responsáveis poderem não coincidir, já que o presente Relato indica apenas os responsáveis relativos ao quinquénio 2008-2012.

A alegação de que no período de referência da Auditoria houve da parte dos responsáveis “*(...) uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente compromissos jurídicos firmes com terceiros (...)*” constitui a pedra de toque para a formulação de fortes juízos de censura aos responsáveis em funções no período em apreço, designadamente, a propósito dos Acordos de Regularização de Dívida, de Contratos de *Confirming*, de Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”.

Contudo, a situação de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas para cumprimento pontual de tais compromissos, tem carácter estrutural sendo bem anterior ao período em análise, remontando, no mínimo, à década de 90 do século passado.

Daí que, estando a equipa de auditoria mandatada para analisar outros factos anteriores ou posteriores àquele quinquénio (2007/2011 ou 2008/2012), se estranhe não ter sido contextualizada no tempo a evolução da situação financeira do Município que conduziu à formulação dos juízos de censura.

Estamos certos que se tal tivesse ocorrido, o Tribunal de Contas concluiria que tais juízos de censura não se revelavam justos nem justificados, porquanto os responsáveis nesse quinquénio, ao invés de causarem ou agravarem a situação financeira do Município, antes

a minoraram ao longo do mesmo, como o demonstrará a análise dos Relatórios e Contas, na posse desse Tribunal, relativos aos últimos 20 anos.

A comprovar o que atrás se disse, bastará mencionar que, com referência ao quinquénio 2008/2012, a dívida total do Município, em 2008, ascendia a 274,665 milhões de euros que inclui:

- a) A dívida decorrente da aquisição, em 2007, por 64,4 milhões de euros, de 1033 fogos de habitação social ao INH, autorizada expressamente pela administração central e visada por esse Colendo Tribunal, no quadro do DL 159/2003, de 18 de julho e do despacho conjunto n.º 22 262/2006, de 29 de setembro, publicado no DR II Série n.º 212, de 3 de novembro, decorrente de contrato-promessa celebrado em 2003 com aquele Instituto, dada as novas limitações impostas ao endividamento pela Lei n.º 16-A/2002, de 31 de maio e pelos sucessivos Orçamentos do Estado.
- b) A dívida decorrente do Protocolo de Regularização de dívida, celebrado entre o Município de Vila Nova de Gaia (mandato presidido pelo Senhor Heitor Carvalheiras) e a EDP, em dezembro de 1997, em que o Município reconhecia ser devedor a esta, da quantia de 6.355.645.000\$ (equivalente a cerca de 30 milhões de euros) e que se obrigou a liquidar até final de 2017. Ora esta só passou a ser relevada contabilisticamente no passivo do Município com a conta de gerência de 2008, através da inscrição do montante em débito, à data, de 17.601.041,36€. Esta dívida passou a constar na dívida de médio e longo prazo das contas de gerência dos anos subsequentes, nos termos seguintes: 2009 -16,1 milhões de euros; 2010 - 14,2 milhões de euros; 2011 - 12,7 milhões de euros e 2012 - 11,6 milhões de euros.

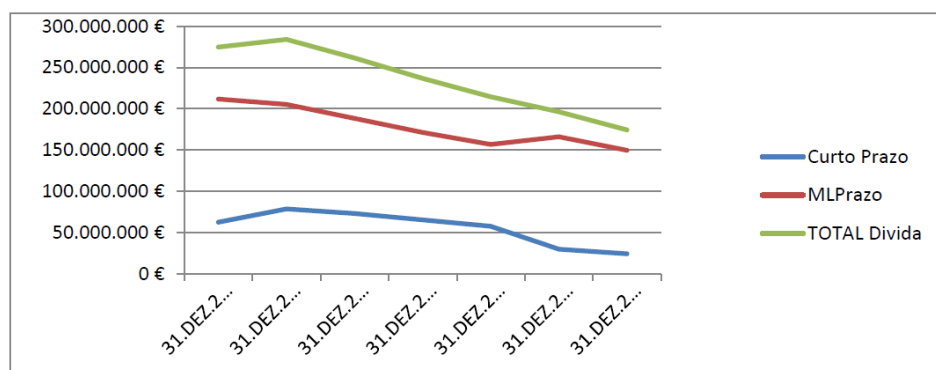
Ora, bastaria que no ano económico de 2008, não tivesse sido refletida a dívida da aquisição ao INH dos 1033 fogos de habitação social e ainda a dívida para com a EDP, para que o endividamento, em 2012 (214,671 milhões de euros), não ultrapassasse os 159 milhões de euros, já que aquele endividamento excecional onerou a gestão autárquica responsável no quinquénio em análise em mais de cerca de 56 milhões de euros).

Mesmo assim a dívida total do Município foi reduzida neste quinquénio de 274,6 milhões de euros, em 2008, para 214,6 milhões de euros, em 2012, correspondente a cerca de 60 milhões de euros e a uma redução percentual de 21,8%. Esta trajetória manteve-se descendente em 2013 (196,2 milhões de euros) e 2014 (174,3 milhões de euros - dados provisórios), o que indicia uma boa gestão no quadro da observância conjugada dos princípios de boa administração e da prossecução do interesse público, pelos responsáveis, como o demonstra a redução da dívida total do Município, no septénio

2008/2014, **em mais de cem milhões de euros, uma redução percentual de 36,6%,** abaixo melhor representada.

	31.DEZ.2008	31.DEZ.2009	31.DEZ.2010	31.DEZ.2011	31.DEZ.2012	31.DEZ.2013	31.DEZ.2014*
Curto Prazo	62.845.430 €	78.895.020 €	73.354.100 €	65.508.270 €	57.912.800 €	30.125.370 €	24.488.960 €
MLPrazo	211.808.690 €	205.169.240 €	188.196.980 €	171.312.570 €	156.758.570 €	166.082.830 €	149.873.470 €
TOTAL Divida	274.654.120 €	284.064.260 €	261.551.080 €	236.820.840 €	214.671.370 €	196.208.200 €	174.362.430 €

* Dados provisórios



Ora, um responsável pela governação, seja na administração central, seja na administração local, não deverá ser objeto de um juízo de censura pelo facto de usar todos os meios disponíveis pela Lei e pelo Direito para “remediar” uma situação de excecionalidade, designadamente, ao nível do endividamento, com a qual se tenha deparado e que tenha origem seja em gestões anteriores, seja por alteração excecional de circunstâncias, ao nível do quadro legislativo e da grave crise de emergência nacional iniciada precisamente em 2008, como foi notoriamente o caso.

De facto, o quadro legislativo em matéria de finanças locais e de endividamento foi radicalmente alterado, nos últimos quinze anos, nomeadamente, e mais recentemente, com a Lei n.º 2 /2007, de 15 de janeiro e com a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, no sentido de qualificar diferentemente as mesmas situações financeiras autárquicas. A mesma situação financeira desta autarquia se analisada à luz do quadro vigente anterior a 2002 seria qualificada como “saudável” decorrente de uma boa gestão, mas, se vista à luz das mais recentes regras financeiras, que não teve devidamente em conta os compromissos financeiros pré-existentes, seria porventura já qualificada como desequilibrada ou decorrente de uma gestão, no mínimo, pouco prudente.

Acresce que o período 2008/2012, coincide com a pior situação financeira registada no País nos últimos cem anos, situação essa que se refletiu natural e indelevelmente na gestão financeira, seja por via da redução global de receitas fiscais, cerca de 15% (que só ao nível do IMT/SISA, que reduziu de 19,3 milhões de euros para 6,5 milhões de euros, se

cifra numa redução de 66%) quer ao nível das transferências da administração central (FEF) redução de cerca de 2,46% (correspondente a 700 mil euros, diminuição de 27,2 milhões de euros, em 2008, para 26,5 milhões de euros. No total, o Município viu reduzidas as suas receitas no quinquénio, em cerca de 9,4 milhões de euros.

Entendemos, assim, que deverá ser excluído qualquer juízo de censura aos responsáveis, baseado na situação de ausência de fundos disponíveis, porquanto a mesma, para além de justificada nos termos atrás referidos, sempre foi legalmente permitida, até à publicação da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro.

Acresce o facto de não terem sido detetadas quaisquer infrações financeiras, por violação de normas legais, o que entendemos ser de sublinhar atendendo nomeadamente: ao exaustivo escrutínio da Auditoria em apreço, cujos trabalhos de campo decorreram entre 2012 e 2014; à matéria em apreço “Endividamento”; e à grande dimensão do Município, que se reflete no elevado número de autarcas e dirigentes responsáveis pela prática de milhares de atos e contratos administrativos com repercussão financeira ao longo do quinquénio.

Por último, não podemos deixar de referir que a emissão de um **“forte juízo de censura”** aos responsáveis, constante da generalidade das conclusões do juízo de auditoria, parece não se compaginar com o disposto no artigo 59.º, n.º 2 do Regulamento da 2.ª secção desse Tribunal, segundo o qual o relato de auditoria deverá ser claro, preciso, objetivo, sustentado e de preferência não adjetivado.

Também não parecem conformes àquela disposição regulamentar expressões tais como **“severo juízo público de censura”**, a páginas 77 (item 185), e **“A situação de mora é patológica e excecional”**, a páginas 75 (item 177), e **“tão-só, um forte juízo de censura”** a páginas 222 (item 659 i), que entendemos deverem ser liminarmente expurgadas do Relato Final.

É pois este, em nosso entender, o pano de fundo que deverá enquadrar as principais conclusões e recomendações constantes do Relatório Final de Auditoria e que não foi tido em consideração no presente Relato de Auditoria que parte do princípio a nosso ver errado que os responsáveis pela gestão autárquica no quinquénio em apreço não deveriam ter assumido um conjunto vasto de compromissos por ausência de fundos disponíveis. Ora, os responsáveis autárquicos mais não fizeram do que, no estrito cumprimento da lei, honrar os elevados compromissos assumidos em mandatos anteriores e assumir como novos compromissos apenas, para além dos decorrentes de candidaturas ao QREN (que então se afigurava como último quadro comunitário de apoio), aqueles que o normal funcionamento dos serviços e o interesse público a cargo da autarquia requeria.”

347. Fazendo uso das palavras do visado “*é mister que o contraditório seja observado pela auditoria no relatório final, que deverá atender à argumentação subsequente, analisando-a e fazendo juízo de ponderação sobre a mesma acolhendo-a ou rebatendo-a.*” Destarte, impõe-se examinar se o contraditório foi observado, se a argumentação foi atendida, analisada e ponderada, bem como se foi acolhida ou rebatida, no *iter* processual subsequente à receção das respostas ao *Despacho Judicial de Contraditório*.

348. Para o efeito, **procede-se ao cotejo entre:**

- **as afirmações do *Relato de Auditoria***, anexo ao *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014;
- **a argumentação de Marco António Costa em *Contraditório***, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, e na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015;
- **a contra-argumentação e conclusões do *Relatório de Auditoria***, de 17 de junho de 2015;
- **e as alegações do *Recurso***, de 8 de setembro de 2015.

349. Além de aferir o cumprimento do contraditório, o referido cotejo enseja também refletir as especificidades de um processo de auditoria, desenvolvido pelo Tribunal de Contas.

350. Após o enquadramento das questões em apreço, através de transcrições do *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014, e dos trechos introdutórios da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, e da *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, confrontam-se, de seguida, as matérias específicas objeto de auditoria, bem

como as conclusões extraídas e os respetivos juízos de auditoria, percorrendo a ordem exposta no *Relato*, sobre:

- Acordos de Regularização de Dívida (ARD) (*Ponto 3.4.2. do Relato*);
- *Confirming* (*Ponto 3.4.3. do Relato*);
- Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” (*Ponto 3.4.4. do Relato*);
- Cessão da Posição Contratual detida na SUMA (*Ponto 3.4.5. do Relato*);
- Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta (*Ponto 3.4.6. do Relato*);
- Regularização Extraordinária de Dívidas (*Ponto 3.4.7. do Relato*);
- Não Relevação Contabilística dos Juros de Mora (*Ponto 3.4.8. do Relato*);
- Provisões para Riscos e Encargos (*Ponto 3.4.9. do Relato*);
- Sobreavaliação de Ativos (*Ponto 3.4.10. do Relato*);
- Equilíbrio e Estabilidade Orçamental (*Ponto 3.4.11. do Relato*);
- Endividamento Municipal (*Ponto 3.4.12. do Relato*);
- Juízo global de Auditoria (*Ponto 3.4.13. do Relato*);
- Contratos Swap (*Ponto 3.4.14. do Relato*).

351. Sumário (E.1 – Questões de enquadramento):

- a) Em 19 de dezembro de 2014, o Juiz Relator do processo proferiu o **Despacho Judicial de Contraditório**, relativo à Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia.
- b) O *Despacho Judicial de Contraditório*, que antecedeu o envio do *Relato de Auditoria aos responsáveis identificados*, exemplifica a dinâmica de um processo de auditoria do Tribunal de Contas e é especialmente relevante para a aferição, *in casu*, do cumprimento das normas e dos princípios de auditoria.
- c) O **Relato de Auditoria**, anexo ao *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014, estende-se por 264 páginas e compreende quatro partes:
 - A primeira parte **sintetiza as principais conclusões e respetivos juízos de auditoria**;

- A segunda parte **apresenta o projeto de recomendações**, a formular ao órgão executivo do Município de VNG;
- A terceira parte contém o **Relato**, dividido em quatro pontos, a saber:

- **Natureza, âmbito e objetivos de auditoria;**
- **Metodologia;**
- **Condicionantes e limitações;**
- **Desenvolvimento da auditoria**, subdividido em catorze subpontos:

- Limites legais e endividamento;
- Acordos de Regularização de Dívidas (ARD);
- *Confirming*;
- Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”;
- Cessão da posição contratual detida na SUMA;
- Transferência de infraestruturas de saneamento em alta;
- Regularização extraordinárias de dívidas;
- Não relevação contabilística dos juros de mora;
- Provisões e riscos para encargos;
- Sobreavaliação de ativos;
- Equilíbrio e estabilidade orçamental;
- Endividamento Municipal;
- Juízo global de auditoria;
- Contratos *swap*.

- A quarta parte respeita à **fixação e cálculo dos emolumentos**.

d) Com o objetivo de evidenciar a especificidade e a dinâmica de um processo de auditoria, note-se que o ***Relato de Auditoria***, anexo ao *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014, **inclui três pontos autónomos** – que são reafirmados e desenvolvidos no

Relatório de Auditoria, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015 – **sobre:**

- **Natureza, âmbito e objetivos de auditoria;**
- **Metodologia;**
- **Condicionantes e limitações.**

- e) Por sua vez, o ***Relatório de Auditoria*** acrescenta um ponto específico sobre o «**Contraditório**».
- f) **No exercício do contraditório**, Marco António Ribeiro dos Santos Costa, apresentou a ***Resposta preliminar***, com data de 23 de janeiro de 2015, e o ***Aditamento à resposta preliminar***, com registo de entrada na DGTC de 3 de fevereiro de 2015, além de acolher a ***argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia***, datada de 29 de janeiro de 2015.
- g) Fazendo uso das palavras do visado “*é mister que o contraditório seja observado pela auditoria no relatório final, que deverá atender à argumentação subsequente, analisando-a e fazendo juízo de ponderação sobre a mesma acolhendo-a ou rebatendo-a*”. Destarte, **impõe-se examinar se o contraditório foi observado, se a argumentação foi atendida, analisada e ponderada, bem como se foi acolhida ou rebatida**, no *iter* processual subsequente à receção das respostas ao *Despacho Judicial de Contraditório*.
- h) Para o efeito, **procede-se ao cotejo entre:**
- **as afirmações do *Relato de Auditoria***, anexo ao *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014;
 - **a argumentação de Marco António Costa em *Contraditório***, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, e na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015;
 - **a contra-argumentação e conclusões do *Relatório de Auditoria***, de 17 de junho de 2015;

– e as **alegações do Recurso**, de 8 de setembro de 2015.

i) Além de aferir o cumprimento do contraditório, o referido cotejo enseja também refletir as especificidades de um processo de auditoria, desenvolvido pelo Tribunal de Contas.

j) **Após o enquadramento das questões em apreço**, através de transcrições do *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014, e dos trechos introdutórios da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, e da *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, **confrontam-se as matérias específicas objeto de auditoria, bem como as conclusões extraídas e os respectivos juízos de auditoria, percorrendo a ordem exposta no Relato**, sobre:

- Acordos de Regularização de Dívida (ARD) (*Ponto 3.4.2. do Relato*);
- *Confirming* (*Ponto 3.4.3. do Relato*);
- Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” (*Ponto 3.4.4. do Relato*);
- Cessão da Posição Contratual detida na SUMA (*Ponto 3.4.5. do Relato*);
- Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta (*Ponto 3.4.6. do Relato*);
- Regularização Extraordinária de Dívidas (*Ponto 3.4.7. do Relato*);
- Não Relevação Contabilística dos Juros de Mora (*Ponto 3.4.8. do Relato*);
- Provisões para Riscos e Encargos (*Ponto 3.4.9. do Relato*);
- Sobreavaliação de Ativos (*Ponto 3.4.10. do Relato*);
- Equilíbrio e Estabilidade Orçamental (*Ponto 3.4.11. do Relato*);
- Endividamento Municipal (*Ponto 3.4.12. do Relato*);
- Juízo global de Auditoria (*Ponto 3.4.13. do Relato*);
- Contratos Swap (*Ponto 3.4.14. do Relato*).

E.2 – Acordos de Regularização de Dívida (ARD)

352. Sobre os ARD, o *Relato de Auditoria*, pp. 11-12, conclui:

“[...]

1.1. Acordos de Regularização de Dívida (Cfr. Ponto 3.4.2. do Relato)

- 1.1.1. Os contratos em análise traduzem-se numa modificação objetiva da relação jurídica emergente dos contratos de prestação de serviços/empreitadas originários com vista à sua transformação numa relação mutuária, com novos prazos de vencimento, sujeita a encargos financeiros pagos ao Banco pela autarquia;
- 1.1.2. São operações cujos efeitos financeiros queridos pelas partes são os de um contrato de mútuo atípico, mediante remuneração convencionada (juros remuneratórios, taxas e comissões bancárias) que conduzem à constituição de dívidas financeiras perante os Bancos que consubstanciam verdadeiros empréstimos, pelo que relevam para os limites legais de endividamento (n.ºs 2 e 4 do artigo 39º da LFL);
- 1.1.3. Trata-se de operações que configuram negócios jurídicos complexos com a finalidade de consolidar dívida comercial de curto prazo vencida, traduzida na modificação objetiva da relação inicial em relações jurídicas emergentes de mútuos celebrados com uma instituição financeira;
- 1.1.4. A configuração desta operação financeira complexa de mútuo comercial «*datio pro solvendo*» e de uma cessão de créditos «*pro solutum*» tem predominantemente uma natureza financeira de operação de crédito destinado a financiar o pagamento de dívidas vencidas do município, ficando este investido nas suas obrigações de reembolso, de juros remuneratórios, de *spreads* e de comissões perante os bancos;
- 1.1.5. A Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, (Lei dos Compromissos e Paramentos em Atraso – LCPA) e respetiva regulamentação, introduziu mecanismos atípicos de renegociação de dívidas vencidas e em mora a que correspondessem pagamentos em atraso, sob qualquer forma e condição, à data da sua entrada em vigor, entre os quais se integram *a posteriori* este tipo de operações, situação que configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável;
- 1.1.6. As situações em apreço estão agora proibidas pela recente Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das entidades intermunicipais – RFAL), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014, e veio, na senda da Decisão do Eurostat de 31 de julho de 2012, e das decisões e recomendações do Tribunal de Contas, proibir os municípios de celebrarem “*contratos com entidades financeiras ou diretamente com os credores com a*

finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental.” (artigo 49º, n.º 7, alínea c));

1.1.7. A situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor, leva-nos a emitir **um forte juízo de censura** aos responsáveis que celebraram os ARD (**Luís Filipe Menezes e Marco António Costa**, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente) e ao responsável pela proposta de celebração dos mesmos, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).”

353. Por seu turno, o *Relato*, pp. 115-116, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre os ARD:

“[...]

Juízo de auditoria

316. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- A situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor, leva-nos a emitir **um juízo de censura** aos responsáveis que celebraram os ARD (**Luís Filipe Menezes e Marco António Costa**, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente) e ao responsável pela proposta de celebração dos mesmos, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).

Projeto de Recomendações

- Aprovar orçamentos sinceros e fiáveis, com garantia de arrecadação de receitas que permitam o cumprimento pontual das obrigações assumidas, de molde a não incorrer na obrigação de pagar juros de mora, juros remuneratórios, spread e comissões, que acarretem para a autarquia encargos financeiros adicionais não

justificados do ponto de vista do interesse público e da satisfação das necessidades coletivas locais.

- Adotar um adequado sistema de controlo interno que permita monitorar a todo o tempo a adequação do ritmo de realização das despesas ao ritmo de arrecadação das receitas, tendo em vista garantir que as obrigações assumidas perante terceiros sejam cumpridas pontualmente.”

354. Em contraditório, na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre os ARD:

“[...]

1. Acordos de Regularização de Dívida (ARD)

Não se afigura haver por estes contratos a alteração da relação jurídica entre o Município e os credores, nem a transformação da mesma numa relação mutuária. A conexão com um contrato de mútuo que é feita pela auditora já é uma extrapolação ignota e subjetiva daquilo que nunca foi intenção ou vontade do notificado na qualidade de decisor político. Da análise efetuada à realidade factual, conclui-se que destes acordos de ARD resulta uma irrecusável e inequívoca poupança para o Município, pois a taxa de juro de mora exigível pelo fornecedor teria um encargo substancialmente superior ao resultante dos acordos efetuados. Como de facto não era possível liquidar no prazo estabelecido os créditos vencidos, esta decisão protegeu o município, reduzindo os encargos contingentes que, à data, em termos concretos e reais, poderiam resultar para o Município.

Foi nesse sentido e com base em tais pressupostos que se decidiu sobre uma proposta fundamentada por técnicos especialistas municipais que não poderia tecnicamente colocar em-causa. Sublinhe-se que todos os contactos e negociação entre os credores e o Município foi exclusiva e unicamente levada a cabo pelos serviços municipais competentes.

A saber,

- 1- Os acordos foram negociados e propostos, na sequência de negociação dos serviços municipais competentes com as entidades credoras, como resulta da informação técnica de base que suportava o despoletar da decisão;
- 2- Tais acordos inseriam-se dentro de uma estratégia de gestão de tesouraria levada a cabo pelos serviços técnicos municipais sempre que se manifestavam dificuldades de tesouraria;
- 3- Em momento algum tais acordos de ARD foram apresentados, nem poderiam ser, como uma operação de financiamento, mas antes e apenas como um mecanismo de gestão de tesouraria;

4- A não-aceitação, por parte do notificado, das propostas de ARD, apresentadas pela Direção Municipal de Gestão Financeira nos anos de 2008 e 2009, faria o Município vir a incorrer em custos financeiros acrescidos, com juros moratórias que ultrapassariam o dobro do custo real que veio efetivamente a decorrer destas operações de gestão de tesouraria que agora são analisadas e criticadas pelo Tribunal de Contas. A ocorrer, naquela altura, a discordância do notificado quanto às propostas da Direção Municipal para celebração dos ARD, agora CENSURADOS pelos Senhores Auditores, estariam seguramente hoje, estes mesmos Senhores Auditores, a CENSURAR, em termos mais violentos, essa eventual decisão de recusa. Desde logo, porque contrariava os serviços técnicos que propunham os ARD e porque a mesma teria então feito o Município incorrer em mais do dobro dos encargos financeiros que veio efetivamente a suportar, ou seja, hoje, estaria a ser censurado por não ter acautelado o interesse municipal.

5- A decisão de aprovação dos ARD, propostos pelos serviços financeiros do município, foi tomada no pressuposto de que, face à realidade concreta e às consequências da decisão, esta era a que melhor acautelaria os interesses do município.

Estes ARD nunca foram operações apresentadas ou desejadas como de financiamento do Município. Aliás, reconhece o tribunal que só agora (desde 1 janeiro de 2014) pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que só estão expressamente proibidas, no caso de ultrapassarem o limite do exercício económico em que se inserem, a utilização destes mecanismos de gestão de tesouraria.

Conclui-se assim, refutando o juízo de forte censura que é feito pelos Senhores Auditores, a realidade material comprova que se tratou da decisão adequada, face ao cenário real em que a mesma ocorreu e sob o ponto de visto jurídico os ARD celebrados não configuraram formal e juridicamente os conceitos que agora os Senhores Auditores pretendem querer ver "colados" aos mesmos."

355. Ainda **em contraditório**, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa acrescenta os seguintes argumentos sobre os ARD:

“[...]”

9. No que respeita à intervenção do Respondente em atos de relevância Financeira, a proposta de relato de auditoria, na sua essência, assenta basicamente na qualificação jurídica dos contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming* como se de verdadeiros e autênticos contratos típicos de *datio pro solvendo* e de *cessão de créditos*, se tratassem.

10. Para o relato, estes contratos atípicos constituiriam novas obrigações (“créditos”, na terminologia usada pelo relato), diversas das que emanavam dos contratos que visavam alterar.
11. Assim, e na tese da auditoria, mercê da celebração desses contratos, os créditos de que os credores eram titulares relativamente ao Município extinguir-se-iam ao mesmo tempo que teriam surgido créditos novos, em sua substituição.
12. Deste errado raciocínio parte-se para uma dialética que sintetiza tais contratos como verdadeiros empréstimos não autorizados legalmente.
13. Assim e concretizando:

1º Pressuposto

Com a celebração de tais contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming*, criou-se uma obrigação *ex novo*, diferente da obrigação pré-existente, uma vez que os créditos renegociados seriam créditos novos (para o relato não são os mesmos créditos que existiam, pois os prazos de pagamento e os juros moratórios são diversos);

2º Pressuposto

Porque tais créditos emergentes dos ARD e dos *Confirmings* não são os mesmos que pré-existiam, mas outros - novos -, então estes contratos são mútuos mercantis atípicos, com os quais se pretende efetuar uma verdadeira *datio pro solvendo* dos créditos antigos.

Síntese

Concretizada essa *datio pro solvendo* das obrigações novas, emergentes dos novos mútuos mercantis atípicos, por via da operada cessão de créditos, o Município fica devedor dos bancos, assim, se configurando a celebração de contrato de empréstimo, que não era autorizado legalmente.

14. Discorda-se deste raciocínio, pois assenta em pressupostos errados, como se demonstrará.

Senão vejamos:

15. A *datio pro solvendo* vem tipificada no Código Civil.
16. Este diploma prevê e regula a matriz, quer da *dação em cumprimento* (*datio in solutum*) (tal como é pelo Código designada), quer da *dação em função do cumprimento* (*datio pro solvendo*).
17. A *dação em cumprimento* constitui – como a consignação em depósito, a compensação, a novação, a remissão e a confusão – uma das causas de extinção das obrigações, além do cumprimento, previstas e reguladas na Secção I, do Capítulo VIII do Título I do Livro II do Código Civil, nos artigos 837.º e 840.º.

18. A *dação em cumprimento* ou *datio in solutum* «consiste na realização de uma prestação diferente da que é devida, com o fim de, mediante acordo do credor, extinguir imediatamente a obrigação (artigo 837.º). (...) pode ter por objeto, quer a transmissão (da propriedade) duma coisa, quer a transmissão de um (outro) direito, costumando os autores indicar, entre os direitos cuja transmissão é capaz de integrar a figura da dação, tanto o usufruto, como o crédito que o devedor tenha sobre terceiro»¹⁰⁰.
19. São elementos essenciais da dação em cumprimento:
- «1.º - Que haja uma prestação diferente da que é devida;
 - 2.º - Que essa prestação (diferente da devida) tenha por fim extinguir imediatamente a obrigação»¹⁰¹.
20. A *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo* (artigo 840º do Código Civil) tem também por objeto a realização de uma prestação diferente da que é devida. «O seu fim não é, no entanto, o de *extinguir imediatamente* a obrigação, mas o de facilitar apenas o seu cumprimento». Assim, a obrigação mantém-se e, neste caso, «só se extingue *se e à medida* que. o respetivo crédito for sendo satisfeito, à custa do novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor»¹⁰².
21. Segundo PESSOA JORGE¹⁰³, a dação em função do cumprimento (que não se achava regulada no Código Civil de 1867) «consiste na transmissão pelo devedor ao credor de uma coisa ou direito. com o encargo de o credor realizar o respetivo valor, pelo qual satisfará o seu crédito».
22. E sobre a natureza da dação em função do cumprimento, o mesmo Autor afirma¹⁰⁴: «A dação em função de cumprimento distingue-se da dação em pagamento por esta implicar a extinção imediata e incondicional da dívida, ao passo que, naquela, esse

¹⁰⁰ [Nota 1 do documento citado] – “ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, vol. II, 4.ª ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991, pág. 161.”

¹⁰¹ [Nota 2 do documento citado] – “Autor e *ob. cit.*, pág. 162.”

¹⁰² [Nota 3 do documento citado] – “*Idem, ibidem*, pág. 164. No mesmo sentido, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 5.ª ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991, pág. 935.”

¹⁰³ [Nota 4 do documento citado] – “FERNANDO PESSOA JORGE, *Direito das Obrigações*, I, Lições proferidas no ano letivo de 1971-72, Edição dos Serviços Sociais da Universidade de Lisboa, pág. 446. V. também ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2º vol., Edição da Associação Académica, 1979, pág.797 e segs.”

¹⁰⁴ [Nota 5 do documento citado] – “*Ob. cit.*, págs. 448-449.”

efeito extintivo acha-se condicionado à efetiva satisfação do interesse do credor. Assim, se o devedor cede ao credor, em pagamento, um crédito que tinha sobre outra pessoa, a extinção da dívida opera-se imediatamente, ainda que depois o credor não consiga satisfazer o seu interesse por se lhe deparar um devedor (o do crédito cedido) insolvente; mas se a cessão foi em função de pagamento, esse efeito extintivo só se opera se o credor obtiver satisfação pela cobrança efetiva do crédito cedido. A *datio pro solvendo* é assim uma dação em pagamento condicional, uma dação em pagamento sujeita à condição de pela venda da coisa ou cobrança do crédito o credor obter efetiva satisfação. (...) A dação *pro solvendo* implica concessão ao credor de poderes para alienar a coisa ou cobrar o crédito; há aqui uma autorização, concedida no interesse conjunto do autorizado (que pode fazer seu o resultado desses atos na medida do respetivo crédito) e do autorizante (que terá direito a receber o excesso do produto da venda ou cobrança sobre o montante da dívida)».

23. Como adverte ANTUNES VARELA¹⁰⁵, na prática «torna-se alguma vezes particularmente difícil saber se em determinada convenção negocial há uma novação, uma dação em cumprimento ou uma dação *pro solvendo*, visto que a cessão (ao credor) de um crédito do devedor sobre terceiro, por exemplo, tanto pode integrar uma, como qualquer outra dessas figuras jurídicas, consoante a intenção dos contraentes». Mas, o mesmo Autor logo adverte que, conhecido «o verdadeiro recorte de cada uma delas, absolutamente distintas entre si, as dúvidas de qualificação das diferentes situações só podem resultar das hesitações relativas à vontade real ou presumível dos contraentes. Trata-se, portanto, de puros problemas de interpretação ou de integração das declarações dos outorgantes e não de questões específicas do direito das obrigações».
24. Uma nota ainda para – confrontando-a com a dação –, afastar a existência de novação, outra das causas de extinção das obrigações além do cumprimento.
25. Dá-se a novação objetiva quando o devedor contrai perante o credor uma nova obrigação em substituição da antiga» (artigo 857.º do Código Civil).
26. A novação pode também ser subjetiva: «A novação por substituição do credor dá-se quando um novo credor é substituído ao antigo, vinculando-se o devedor para com ele por uma nova obrigação; e a novação por substituição do devedor, quando um novo devedor, contraindo nova obrigação, é substituído ao antigo, que é exonerado pelo credor» (artigo 858.º do Código Civil).
27. Na dação em cumprimento há também a extinção da obrigação por meio de uma prestação diferente da devida, **mas não a criação de obrigação nova; e na dação**

¹⁰⁵ [Nota 6 do documento citado] – “Ob. cit., pág. 167.”

em função do cumprimento, a par da obrigação primitiva, que se mantém, surge uma nova obrigação.

28. Na dação em cumprimento a obrigação extingue-se por meio de **prestação diferente** da que é devida; na dação em função do cumprimento, **a obrigação inicial mantém-se e extinguir-se-á mediante uma prestação diversa da devida**, se e na medida em que for satisfeita¹⁰⁶.
29. A dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*) consiste - vimo-lo já -, na transmissão pelo devedor ao credor de uma coisa ou direito através do qual o primeiro realizará o seu crédito; é uma *dação em pagamento condicional*, sujeita à condição de pela venda da coisa ou pela obtenção do direito, o credor lograr a efetiva satisfação do seu crédito.
30. Implica a cedência efetiva da coisa ou do direito, a efetivação de uma prestação diferente da devida, eventualmente materializável na tradição de uma coisa ou de um título.
31. O fim da dação em função do cumprimento não é o de extinguir imediatamente a obrigação, mas o de facilitar ao credor a satisfação do crédito¹⁰⁷; eventualmente, pode resultar dos termos do negócio que a dação em função do cumprimento tenha sido realizada também no interesse do devedor¹⁰⁸.
32. A obrigação não se extingue imediatamente, mas apenas se e à medida que o crédito for sendo satisfeito. E a antiga dívida, cuja satisfação a prestação em função do cumprimento se destina a facilitar não fica extinta pelo simples facto da cedência do crédito ou do direito, só o ficando pela realização efetiva do valor devido e na medida em que tal se alcançar com aqueles meios; o que, como vimos, tem a vantagem de

¹⁰⁶ [Nota 7 do documento citado] – “Cfr. ANTUNES VARELA, *ob. cit.*, págs. 163, e PESSOA JORGE, *ob. cit.*, págs. 441-442.”

¹⁰⁷ [Nota 8 do documento citado] – “Esta perspetiva finalística da dação em função do cumprimento, além de expressamente referida no artigo 840º do Código Civil e na doutrina, tem sido igualmente acentuada pela jurisprudência - cfr., por exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 1980, *Boletim do Ministério da Justiça*, nº 302, pág. 285, de 26 de abril de 1994.”

¹⁰⁸ [Nota 9 do documento citado] – “Cfr. ANTUNES VARELA, *ob. e vol. cit.*, pág. 166, e acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 3 de dezembro de 1981, *Boletim do Ministério da Justiça*, nº 312, pág. 269.”

facilitar ao credor o pagamento, sem perda dos benefícios, designadamente as garantias, do seu crédito¹⁰⁹.

33. É necessário referir que o relato de auditoria não curou de saber qual a correta interpretação das declarações negociais, como o aconselham as sobreditas e avisadas palavras de Antunes Varela;
34. Mas era necessário fazer esse exercício de interpretação das declarações negociais das partes para que o relato de auditoria pudesse conter um mínimo de arrimo nestes conceitos e normas legais.
35. **Em obediência a essa estrita necessidade fazamos, pois, o exercício hermenêutico dessas declarações negociais que o relato omitiu.**
36. Não resulta do teor dos contratos de ARD e *Confirming* a intenção de substituir uma dívida por outra. E, de acordo com o disposto ao artigo 859º, ainda do Código Civil, «A vontade de contrair a nova obrigação em substituição da antiga deve ser **expressamente manifestada**».
37. O que não acontece em qualquer dos contratos analisados pelo relato de auditoria.
38. A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que **não houve o propósito** de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou *dação pro solvendo* **como meio de saldar as dívidas do município** – tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à medida que vão sendo entregues as prestações pecuniárias que os concessionários efetuarão.
39. As obrigações iniciais mantêm-se intocáveis.
40. Mercê da celebração desses contratos ARD e *Confirming*, ocorreu uma **mera modificação** de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros.
41. Donde a programação do pagamento faseado da dívida, o vencimento dilatado de prestações, a reformulação da taxa de juros moratórios constituem modificação da convenção inicial, a qual, quanto ao resto, se mantém.
42. Nos termos do artigo 9.º do Código Civil, a interpretação da lei não deve cingir-se à sua letra mas «reconstituir o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a

¹⁰⁹ [Nota 10 do documento citado] – “VAZ SEREIA, “Dação em função do cumprimento e dação em cumprimento”, em *Dação em cumprimento, consignação em depósito, confusão, e figuras afins. Separata do Boletim do Ministério da Justiça*, n.ºs 39, 40, e 41, Lisboa, 1954, págs.3-5].”

unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada¹¹⁰.

43. Esta interpretação terá que ter ainda em conta o teor do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21.06, que refere, de forma abrangente, planos de liquidação de dívidas em atraso na administração pública¹¹¹.
44. Do seu confronto com o quadro legal referido, extraem-se essencialmente dos contratos as seguintes conclusões:
- a) Não ocorreu uma extinção da dívida primitiva do município.
 - b) Não consta dos contratos a vontade expressa de substituição de uma dívida por outra.
 - c) A dívida é a mesma e apenas ocorreu uma modificação dos prazos de restituição e dos juros inerentes.
 - d) Com esta modificação o devedor é o mesmo.
 - e) Não existe qualquer declaração negocial que indicie que ocorreu a extinção da dívida anterior.
 - f) As partes expressamente reconheceram que a dívida era a mesma.
 - g) Não ocorreu substituição do devedor nem do credor (este apenas foi substituído ulteriormente e com a cessão de crédito).
 - h) Não ocorreu qualquer outro tipo de contrato de base: o contrato do qual emergiu o crédito é o mesmo.
45. Além disto, outras razões levam a concluir que o crédito é o mesmo e não ocorreu dação pro solvendo:

¹¹⁰ [Nota 11 do documento citado] – “Cfr. BATISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1990, págs. 185-186.”

¹¹¹ [Nota 12 do documento citado] – “Os preâmbulos dos diplomas legislativos, não sendo fonte de direito, contêm habitualmente um resumo sintético das principais disposições normativas que os integram ou o enunciado justificativo do texto legislativo; e, não tendo força vinculativa, podem ter, todavia, assinalável relevância interpretativa acerca do diploma em causa, quer os consideremos como elemento histórico útil para entender a lei, quer lhe atribuamos uma autoridade superior à dos elementos históricos - cfr. JOÃO DE CASTRO MENDES, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, pág. 251; JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 6.ª edição revista, Coimbra, 1991, pág. 380; ANTÓNIO VITORINO, “Preâmbulo e nota justificativa”, em *Feitura das Leis*, vol. II, Instituto Nacional de Administração, pág. 129; e os pareceres n.ºs 51/95, *Diário da República*, II Série, de 13 de setembro de 1996, 11/95 (nota 24), *Diário da República*, II Série, n.º 3, de 4 de janeiro de 1997, e 51/97, de 12 de fevereiro de 1998].”

- a) O prazo prescricional do crédito não é alterado, o que significa que o crédito é o mesmo.
 - b) As garantias que acompanham o crédito não são alteradas (se existisse fiança esta manter-se-ia).
 - c) O direito de retenção (direito real de garantia, no caso das empreitadas) que o credor tem sobre o município persiste, com a modificação dos prazos de pagamento para o bom cumprimento do contrato de base.
 - d) Assim em face destes factos a própria construção que a auditoria contém constitui uma contradição nos próprios termos.
46. A tese constante do relato de auditoria é paradoxal, porquanto:
- alega, por um lado e até á exaustão, que ocorreu uma *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo*;
 - alega, por outro lado, que os contratos ARD e Confirming são contratos novos que criam créditos novos;
 - ao mesmo tempo aceita que os contraentes são os mesmos, não ocorreu alteração das restantes obrigações e garantias contratuais, reconhece a ausência de vontade de extinguir o contrato.
47. Ora, a *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo* tem como fim não o de *extinguir imediatamente* a obrigação, mas o de facilitar apenas o seu cumprimento.
48. Assim, a obrigação mantém-se e, neste caso, só se extingue *se à medida* que o respetivo crédito for sendo satisfeito, à custa de novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor.
49. E a antiga dívida, cuja satisfação a prestação em função do cumprimento se destina a facilitar não fica extinta pelo simples facto da cedência do crédito ou do direito, só o ficando pela realização efetiva do valor devido e na medida em que tal se alcançar com aqueles meios; o que, como vimos, tem a vantagem de facilitar ao credor o pagamento, sem perda dos benefícios, designadamente as garantias, do seu crédito¹¹².
50. Se assim é, ocorre contradição com a invocação feita no relato de auditoria de que os ARD e os *Confirmings* constituem contratos novos, que fariam surgir obrigações e créditos novos.”

¹¹² [Nota 13 do documento citado] – “VAZ SERRA, “Dação em função do cumprimento e dação em cumprimento”, em *Dação em cumprimento, consignação em depósito, confusão e figuras afins*, Separata do *Boletim do Ministério da Justiça*, n.ºs 39, 40 e 41, Lisboa, 1954, págs. 3-5.”

356. No *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa autonomiza um ponto relativo ao *Princípio da Legalidade e Estado de Necessidade*, argumentando:

“[...]”

51. Além disso, o relato de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade da celebração dos ADR e *Confirming*.
52. A verdade é que, como vem sendo explicitado e será, subsequentemente, desenvolvido, a celebração desses contratos encontra-se, legalmente, imaculada.
53. Mas, mesmo que assim se não entendesse, e numa perspetiva de dúvida existencial (como decorre de todo o raciocínio de auditoria), a verdade é que, a justificação para a celebração de tais contratos sempre teria que ser analisada à luz do patenteado e concreto estado de necessidade em que se encontrava a autarquia.
54. A justificação apresentada à Auditoria para a necessidade de celebração destes contratos foi rejeitada pelo relato com o argumento de que já era *patológica a mora contratual* e de que esta nunca deveria ter ocorrido.
55. O mesmo é dizer-se que pelo facto de o doente nunca dever ter adoecido, não lhe deve, por conseguinte, ser ministrada terapêutica. Ora, não pode a auditoria concluir pela imputada ilegalidade das soluções adotadas pela autarquia, sem referir qualquer outra alternativa à patente impossibilidade de pagamento da dívida existente.
56. Na verdade, as causas da dita “*mora patológica*” são do conhecimento e senso público (realidade que era extensiva a muitas outras autarquias).
57. Desde logo porque era consabida a existência de volumosa dívida contraída pelo município nos anos anteriores aos analisados a que acresce o facto de nos anos de 2007 e 2008 terem sido incorporadas nas contas do município, por orientação do respondente, diversas quantias por dívidas não inscritas e anteriores ao período em análise, relativas a passivo devido à EDP e ao IHRU no valor de 58.2 milhões de euros (como a auditoria não pode deixar de reconhecer), e que se não fosse essa incorporação, o endividamento em 2012 não ultrapassaria os 159 M€.
60. ¹¹³ Depois, porque se conjugaram diversos fatores de natureza económico-financeira, quer nacional, quer internacional, que implicaram enormes constrangimentos à economia nacional e à liquidez das empresas e do sector local, bem como as abruptas e inesperadas alterações legislativas que alteraram os modelos de gestão da tesouraria das autarquias que alteraram de forma cega e imediata os rácios financeiros a serem

¹¹³ O excerto citado passa diretamente do § 57 para o § 60, omitindo os §§ 58 e 60.

cumpridos pelos municípios sem cuidarem das suas concretas condições económico-financeiras.

61. Assim, no momento em que foi decidida a celebração dos ARD e dos *Confirming* ocorreu uma conjugação de vários fatores exógenos que provocaram a "tempestade perfeita" no plano das finanças municipais.
62. A agravar essa conjugação de fatores potenciadores de "tempestade" releva o facto de o passivo contraído com a construção de mais de 2000 fogos sociais no valor superior a 150 M E ter como início do vencimento das prestações pecuniárias após, 2005, sendo certo que, desde 2005 e até 2012 foi obrigatória a amortização pela autarquia de 67% desse passivo, acrescido dos respetivos juros contratuais.
63. Assim, o relato de auditoria, fazendo tábua rasa destes factos causadores da denominada mora, incorreu em errada análise dos factos, pois apenas se preocupou com a análise dos *efeitos* e não com as *causas* do evento.
64. Esta questão leva o respondente a colocar ênfase no estado de necessidade em que os autarcas se encontravam ao celebrar os contratos, o que foi totalmente escamoteado pela auditoria, tal como foi omitido o facto de as soluções adotadas terem sido propostas pelos serviços municipais competentes que os consideraram indispensáveis para evitar prejuízos maiores para o erário municipal.
65. A não aceitação destas propostas, por parte dos decisores autárquicos, implicaria que o município incorresse na situação de as reações dos credores poderem recorrer a penhoras e aí provocarem forte constrangimento ao funcionamento do município, podendo mesmo colocar em causa a capacidade do município assegurar a execução de funções sociais essenciais para a população.
66. Assim, a auditoria não curou de saber o que aconteceria se os contratos não tivessem sido celebrados.

As consequências da persistência da mora e do incumprimento das obrigações pecuniárias do município, a par da impossibilidade de cobrar receitas para acudir a esse cumprimento, consistiam em execuções, penhora de contas bancárias, de bens, venda executiva dos mesmos, cobrança de juros moratórios a taxas largamente superiores às que resultam dos ARD e *Confirming*, etc.
67. Ademais e de acordo com o art.º 39º da atual Lei das Finanças Locais (Lei 73/2013), se não ocorresse a celebração dos aludidos aditamentos aos contratos, os credores poderiam requerer à Direção Geral das Autarquias Locais a dedução duma parcela às transferências resultantes da aplicação da presente lei, até ao limite de 20% do respetivo montante global, incluindo a participação variável do IRS.
68. E, se tal sucedesse, dado o montante das obrigações pecuniárias em causa, ocorreria inelutavelmente a paralisação da atividade do município em prol das populações.

69. Assim sendo, a auditoria deveria ter equacionado a existência de um total estado de necessidade tendo em conta o princípio da legalidade que norteia a atividade administrativa.
70. É sabido que a Administração se encontra, na sua atuação, sujeita, entre outros, ao princípio da legalidade, expressamente consagrado, quer no n.º 2 do artigo 266º da Constituição, quer no n.º 1 do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo.
71. A normação da contratação pública da modificação dos contratos, em matéria de empreitada e de prestação de serviços (artºs 311 e segs e 454º do CCP), permite o afastamento da aplicação do princípio da legalidade, com fundamento na existência de estado de necessidade, (até, mesmo, com base no entendimento de que estaria em causa um ato político ou o exercício de um poder discricionário da ¹¹⁴Administração).
72. O estado de necessidade do município era patente, uma vez que, não conseguindo obter fundos que lhe permitissem pagar as aludidas dívidas, teve que renegociar o respetivo prazo de pagamento dilatado, bem como as taxas de juros inerentes à mora.
73. Deste estado de necessidade não curou a auditoria, nem sequer alvitrou que outra solução estivesse, porventura, à mercê dos decisores.
74. Sendo certo que essa recomendação é obrigatória, tendo em conta o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas.
75. Concluindo, mesmo na perspectiva cética da auditoria relativamente ao fundamento legal dos contratos celebrados, a verdade é que, a justificação para a respetiva celebração teria que ser reconhecida à luz do patenteado estado de necessidade em que se encontravam muitas autarquias, nomeadamente a de Gaia, estado esse que sempre é causa de exclusão de ilicitude e da culpa (quer à luz das regras do direito sancionatório quer do direito civil).”

357. Também no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa acrescenta os seguintes argumentos a propósito dos ARD:

“[...]

Contratos de ARD

78. O texto dos ARD refere expressamente que em nenhuma circunstância a taxa de juros de mora aplicada poderia ser superior à taxa supletiva de juros moratórios para os créditos de que sejam titulares empresas comerciais, caso em que seria esta a taxa aplicável.

¹¹⁴ [Nota 14 do documento citado] – “Cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume II, 1988, pág. 60 e segs.”

79. É verdade que no ARD consta que a autarquia *autorizou* o fornecedor a ceder os seus créditos.
80. Todavia e por um lado, a menção dessa autorização constitui uma irrelevância, uma vez que esta não é necessária: como já se disse, a cessão de créditos apenas tem que ser notificada ao devedor, não carecendo de *autorização* deste.
81. Por outro lado, ficou expresso no texto dos ARD que o pagamento ao cessionário teria de ocorrer exatamente nos mesmos termos desse acordo, pois nada no mesmo autorizava a transformação da relação inicial numa qualquer relação mutuária.
82. Nem nos ARD auditados se refere a possibilidade de cessão da posição contratual a uma instituição bancária e, muito menos, se refere qualquer compromisso do Município de pagar qualquer comissão ou juros com base numa relação mutuária; os únicos custos financeiros que o Município admitiu suportar, no âmbito das operações de cessão da posição contratual dos ARD, foram tão-somente e apenas os juros moratórios inferiores aos contratualmente devidos.
83. A título de exemplo, no acordo com a SUMA, nos termos do n.º 4 da cláusula 3.ª, em nenhuma circunstância, a taxa de juro poderia ser superior à taxa supletiva de juros moratórios. No limite, seria esta última, a taxa a aplicar.
84. **Os ARD não podem pois, à face da lei então em vigor, qualificar-se de empréstimos.”**

358. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre a *Acordos de Regularização de Dívida (ARD)*:

“[...]

1.1 Acordos de Regularização de Dívida (ARD)

Decorrente da falta de disponibilidade de tesouraria emergente da situação descrita na nota preambular, agravada pela necessidade imperiosa de privilegiar o pagamento de obras e prestação de serviços comparticipadas pelo QREN (sob pena de perda da comparticipação comunitária) o Município estabeleceu diversos ARD, nomeadamente, com grandes fornecedores de serviços como a SUMA, GERTAL e SULDOURO, dilatando o prazo de pagamento e assegurando, desta forma, a normal continuidade da prestação de serviços essenciais à população.

Contudo, ao contrário do alegado neste item do Relato, em nenhum momento ou circunstância a Câmara visou transformar a relação jurídica emergente dos contratos de

prestação de serviços/empreitadas originários numa relação mutuária sujeita a encargos financeiros pagos a um qualquer ou instituição financeira.

Pelo contrário, tratou-se de atos de boa administração que permitiram ao Município poupar em juros de mora um valor que se cifrou em 2,9 milhões de euros (cfr. página 65 do Relato).

O simples facto de formalmente o Município ter vindo a pagar os valores em dívida a instituições financeiras resultou tão só de os cocontratantes originários terem cedido a sua posição contratual *motu proprio* a tais entidades financeiras, o que não resultava dos Acordos em apreço. Aliás, se fosse intenção da Câmara transformar a relação originária numa relação mutuária tal teria de constar expressamente do Acordo que porventura teria de referir quais os encargos bancários a liquidar, não deixando, nesse caso, a Câmara de, previamente, consultar diversas instituições financeira, nos termos da lei.

O que se passou como consta, excecionalmente, no 1.º ARD celebrado com a empresa SUMA, em 27 de dezembro de 2007, é que o Município aceitou liquidar juros de mora calculados com base na taxa Euribor a 12 meses acrescida de um spread de um por cento, em montante sempre inferior à taxa supletiva de juros moratórios. Importa salientar, contudo, que no texto dos ARD se refere expressamente que em nenhuma circunstância a taxa de juros de mora aplicada poderia ser superior à taxa supletiva de juros moratórios para os créditos de que sejam titulares empresas comerciais, caso em que seria esta a taxa aplicável.

É verdade que pelo ARD se autorizou o fornecedor a ceder os seus créditos, mas, nesse caso, o pagamento ao cessionário teria de ocorrer exatamente nos mesmos termos desse acordo, pois nada no mesmo autorizava a transformação da relação inicial numa qualquer relação mutuária.

Nem naquele Acordo nem em nenhum dos restantes ARD auditados se refere a possibilidade de cessão da posição contratual a uma instituição bancária e, muito menos, que o Município se comprometia a liquidar qualquer comissão ou juros com base numa relação mutuária. Os únicos custos financeiros que o Município admitiu suportar, no âmbito das operações de cessão da posição contratual dos ARD, foram apenas e tão-só os juros moratórios legalmente devidos.

Os ARD não podem pois, à face da lei então em vigor, qualificar-se de empréstimos.

O Relato de Auditoria nos itens 166 e 167 acaba por reconhecer que não são os ARD em si mesmos que terão agravado os passivos financeiros do Município mas sim uma alegada gestão orçamental pouco prudente anterior que esteve na origem das faturas vencidas e não pagas entre 2005 e 2010 e que levaram à celebração dos ARD.

Acresce, como foi explicado na nota preambular, que não foi no sexénio 2007/2012, como erradamente é referido no relato, que o Município terá entrado numa situação sistemática

de desequilíbrio orçamental estrutural e continuado. Pelo contrário, no período em referência a dívida total foi reduzida no quinquénio de 274,6 milhões de euros, em 2008, para 214,6 milhões de euros, em 2012, cerca de 60 milhões de euros, correspondentes a uma redução percentual de 21,8%. Se tal situação existiu, a mesma teve origem em mandatos bem anteriores e em contextos económico e jurídico substancialmente muito menos adversos, e que, de modo algum, pode ser imputável aos responsáveis pela gestão autárquica no quinquénio 2008/2012.

Assim, porque não se verificam os pressupostos de facto e de direito em que o juízo de auditoria se baseia, rejeita-se veementemente a emissão de um forte juízo de censura a qualquer dos responsáveis que celebraram os ARD, em especial aos dirigentes municipais em causa.”

359. De seguida, confronta-se a argumentação sobre os ARD, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015¹¹⁵.

[...]

310.No âmbito do exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.2. do Relato – Cfr. Quadro I), apresentaram, em síntese, as seguintes alegações¹¹⁶:

“(...) Não se afigura haver por estes contratos a alteração da relação jurídica entre o Município e os credores, nem a transformação da mesma numa relação mutuária (...). Da análise efetuada à realidade factual, conclui-se que destes acordos de ARD resulta uma irrecusável e inequívoca poupança para o Município, pois a taxa de juro de mora exigível pelo fornecedor teria um encargo substancialmente superior ao resultante dos acordos efetuados. Como de facto não era possível liquidar no prazo estabelecido os créditos vencidos, esta decisão protegeu o Município, reduzindo os encargos contingentes (...).

Sublinhe-se que todos os contratos e negociação entre os credores e o Município foi exclusiva e unicamente levada a cabo pelos serviços municipais competentes. (...) Em momento algum tais acordos de ARD foram apresentados, nem poderiam ser,

¹¹⁵ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

¹¹⁶ [Nota 94 do documento citado] – “Vd. Anexos II-A, II-B, II-C, II-D, II-E, II-F, II-I, II-N e II-P.”

como uma operação de financiamento, mas apenas como um mecanismo de gestão de tesouraria (...).

Pelo contrário, tratou-se de atos de boa administração que permitiram ao Município poupar em juros de mora um valor que se cifrou em 2,9 milhões de euros (...). O simples facto de formalmente o Município ter vindo a pagar os valores em dívida a instituições financeiras resultou tão só dos cocontratantes originários terem cedido a sua posição contratual motu proprio a tais entidades financeiras, o que não resultava dos Acordos em apreço (...). Em nenhum dos (...) ARD auditados se refere a possibilidade de cessão da posição contratual a uma instituição bancária e, muito menos, que o Município se comprometia a liquidar qualquer comissão ou juros com base numa relação mutuária (...).

Estes ARD nunca foram operações apresentadas ou desejadas como de financiamento do Município. Aliás, reconhece o Tribunal que só agora (desde 1 de janeiro de 2014) pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que são expressamente proibidas, no caso de ultrapassarem o limite do exercício económico em que se inserem, a utilização destes mecanismos de gestão de tesouraria (...).

“(...) na tese da auditoria, mercê da celebração desses contratos, os créditos de que os credores eram titulares relativamente ao Município extinguir-se-iam ao mesmo tempo que teriam surgido créditos novos, em sua substituição.

Deste errado raciocínio parte-se para uma dialética que sintetiza tais contratos como verdadeiros empréstimos não autorizados legalmente (...). Com a celebração de tais contratos atípicos denominados Acordos de Regularização de Dívida (...) criou-se uma obrigação ex novo (...). Porque tais créditos emergentes dos ARD (...) não são os mesmos que pré-existiam, mas outros – novos, então estes contratos são mútuos mercantis atípicos, com os quais se pretende efetuar uma verdadeira datio pro solvendo dos créditos antigos (...).

Discorda-se deste raciocínio, pois assenta em pressupostos errados (...). Senão vejamos: A dação em função do cumprimento ou datio pro solvendo (artigo 840º do Código Civil) tem também por objeto a realização de uma prestação diferente da que é devida. «O seu fim não é, no entanto, o de extinguir imediatamente a obrigação, mas o de facilitar apenas o seu cumprimento». Assim, a obrigação mantém-se e, neste caso, «só se extingue se e à medida que que o respetivo crédito for sendo satisfeito, à custa do novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor» (...). A dação pro solvendo implica concessão ao credor de poderes para alienar a coisa ou cobrar o crédito; há aqui uma autorização, concedida no interesse conjunto do autorizado (...) e do autorizante (...).

(...) É necessário referir que o relato de auditoria não curou de saber qual a correta interpretação das declarações negociais (...). Não resulta do teor dos ARD (...) a intenção de substituir uma dívida por outra. E, de acordo com o disposto no artigo 859º, ainda no Código Civil, «A vontade de contrair a nova obrigação em substituição da antiga deve ser expressamente manifestada».

A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que não houve o propósito de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou dação pro solvendo como meio de saldar as dívidas do município – tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à medida que sendo entregues as prestações pecuniárias que os cessionários efetuarão.

Mercê da celebração desses contratos ARD (...) ocorreu uma mera modificação de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.) que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros (...).

Além disso, o relato de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade de celebração dos ARD (...). A justificação para a celebração de tais contratos sempre teria que ser analisada à luz do patenteado e concreto estado de necessidade em que se encontrava a autarquia (...). No momento em que foi decidida a celebração dos ARD ocorreu uma conjugação de vários fatores exógenos que provocaram a “tempestade perfeita” no plano das finanças municipais.

Esta questão leva o respondente a colocar ênfase no estado de necessidade em que os autarcas se encontravam ao celebrar os contratos, o que foi totalmente escamoteado pela auditoria, tal como foi omitido o facto de as soluções adotadas terem sido propostas pelos serviços municipais competentes que os consideraram indispensáveis para evitar prejuízos maiores para o erário municipal.

As consequências da persistência da mora e do incumprimento das obrigações pecuniárias do município, a par da impossibilidade de cobrar receitas para acudir a esse cumprimento, consistiam em execuções, penhora de contas bancárias, de bens, venda executiva dos mesmos, cobrança de juros moratórios a taxas largamente superiores às que resultam dos ARD (...).

Ademais e de acordo com o artigo 39º da atual Lei das Finanças Locais (Lei 73/2013), se não ocorresse a celebração dos aludidos aditamentos aos contratos, os credores poderiam requerer à Direção Geral das Autarquias Locais a dedução de uma parcela às transferências resultantes da aplicação da presente lei, até ao limite de 20% do respetivo montante global incluindo a participação variável do IRS (...).

É sabido que a Administração se encontra, na sua atuação, sujeita, entre outros, ao princípio da legalidade, expressamente consagrado, quer no n.º 2 do artigo 266º da Constituição, quer no n.º 1 do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo. O estado de necessidade do município era patente, uma vez que, não conseguindo obter fundos que lhe permitissem pagar as aludidas dívidas, teve que renegociar o respetivo prazo de pagamento dilatado, bem como as taxas de juro inerentes à mora.”

O ROC do Município apresentou alegações do mesmo teor, acrescentando que “(...) *a forma de contabilização dos ARD e dos contratos de factoring pelo MVNG não contraria o disposto no referencial de relato financeiro utilizado pela entidade (o POCAL) (...)*”¹¹⁷.

311.A argumentação supra expendida, que contesta as conclusões extraídas da análise técnico-jurídica que incidiu sobre os Acordos de Regularização de Dívida (ARD), leva-nos a convocar de novo a matéria de facto assente no Relato de Auditoria e a respetiva fundamentação jurídica, na medida em que uma leitura atenta permite-nos concluir, desde logo, que os responsáveis utilizam argumentos já aí contraditados *ad abundantiam*. É pois o que se irá demonstrar, remetendo, para o efeito, para os parágrafos respeitantes à análise das questões materiais controvertidas.

312.Com efeito, a análise de um contrato complexo exige que nos detenhamos na compreensão das circunstâncias que intercedem conexões relevantes entre os diferentes negócios que se integram, num «mesmo processo de composição de interesses» ou propendam para a realização da mesma função ou «causa complexiva»¹¹⁸.

¹¹⁷ [Nota 95 do documento citado] – “Cfr. Anexo II-P.”

¹¹⁸ [Nota 96 do documento citado] – “Sobre os negócios complexos, **Francisco Manuel de Brito Pereira Coelho**, «Contratos Complexos e Complexos Contratuais», *Coimbra Editora*, 2014, págs. 11-19. Para o autor, a categoria de contratos complexos avançada pela doutrina com o propósito de recobrir formações negociais mistas, ou atípicas, ou compostas, compreende diversos sentidos: «*complexidade subjetiva ou objetiva*», para distinguir com base na existência de diversos sujeitos ou com base numa pluralidade complexiva de estipulações, designadamente estabelecidas em fases cronologicamente distintas ou em planos de eficácia separados; «*complexidade consubstanciada numa pluralidade de declarações (ou prestações) ou numa pluralidade de negócios*; *complexidade traduzida na inclusão, num único contrato, de estipulações que se reportam a diversos tipos contratuais (contrato misto) ou na distribuição de tais estipulações por vários negócios autónomos*; *complexidade traduzida na referência a regimes legais de vários tipos contratuais ou, inversamente, na impossibilidade de as estipulações ou prestações se*

313. Neste sentido, parece-nos evidente que o raciocínio jurídico desenvolvido não se confina com a análise isolada de cada um dos instrumentos negociais *per si*, enquanto unidades contratuais autónomas mas, ao invés, enquanto formação contratual complexa unitária, na medida em que todos os efeitos predispostos pelas partes, ainda que disseminados por vários instrumentos contratuais aparentemente autónomos, se acham ao serviço de uma «causa» ou «função global» ou de uma «função da operação económica em causa»¹¹⁹, *in casu*, **o financiamento da dívida vencida do município**.

reportarem claramente a determinado tipo contratual». Porém, sustenta ainda, dentro da categoria dos contratos complexos, cabem fundamentalmente dois tipos de fenómenos, os «*contratos aparentemente unitários mas que apresentam alguma “complexidade”, maxime por convocarem a aplicação de normas precedentes de regimes legais típicos (...). Em segundo lugar, cabem ali conjuntos de diversos contratos aparentemente autónomos mas entre si conexonados, resultando então a “complexidade” desta mesma circunstância de intercederem conexões juridicamente relevantes entre os diversos negócios*». Trata-se aqui, dos fenómenos que se compreendem dentro da designação genérica de contratos “coligados” ou contratos “conexos”. É pois fundamentalmente sobre a perspetiva deste último que abordaremos a questão em apreço.”

¹¹⁹ [Nota 97 do documento citado] – “Sobre o critério da unidade ou pluralidade contratual nos negócios complexos, **Francisco Manuel de Brito Pereira Coelho** (obra citada, págs. 79-80) apela ao conceito de “nexo de coligação” para referir que «*haverá um único negócio jurídico sempre que houver uma única operação económica-jurídica, ou um processo unitário de composição de interesses*». **Antunes Varela** refere, a propósito do critério da unidade contratual dos negócios complexos, «*para que as diversas prestações a cargo de uma das partes façam parte de um só e o mesmo contrato, e não de dois ou mais contratos, é necessário que elas integrem um processo unitário e autónomo de composição de interesses*» e acrescenta «*não são as partes que decidem, dentro ou fora do contrato, sobre a qualificação singular ou plural do acordo que estabeleceram. Mas é sobre a natureza do acordo por elas estabelecido, à luz do pensamento sistemático denunciado na classificação e definição dos diferentes contratos típicos, que as dúvidas sobre a matéria hão de ser solucionadas.*» («*Das Obrigações em Geral*», Vol. I, 10.^a Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 2014, pág. 285).”

314.E, por conseguinte, será tecnicamente desadequado reduzir a análise dos mesmos a «*puros problemas de interpretação ou de integração das declarações dos outorgantes*»¹²⁰, conforme alegam os responsáveis dos MVNG¹²¹.

315.Na verdade, o negócio jurídico é uma manifestação de vontade. Há um querer e a sua exteriorização. Esse querer, é óbvio, tem um conteúdo. Os titulares dos interesses querem uma determinada regulamentação e, à sombra do princípio da autonomia da vontade, celebram um negócio jurídico. A autonomia manifestada dirige-se ao conteúdo do negócio ou, como se diz no artigo 36º, n.º 1, do Código Civil, à substância do negócio.

316.Quanto aos aspetos que se prendem com a sua substância, com a existência de um negócio jurídico, enquanto ato da vida social, deve distinguir-se um certo número de

¹²⁰ [Nota 98 do documento citado] – “Seguimos, com **Francisco Manuel de Brito Pereira Coelho** (obra citada, pág. 125 e seguintes), um critério objetivo material assente na «*teoria dos efeitos prático-jurídicos*», que atenta, nas palavras do autor, a «*um quadro de repartição das competências das partes e do ordenamento jurídico*», no qual, às partes cabe, «*não mais do que a estrita competência de determinação de escopos empíricos (normalmente de carácter económico), pelo que, a indicação por elas feita, de escopos ou de meios de tipo jurídico, se não é de todo irrelevante, deve ser, na melhor das hipóteses, entendida como apenas (mais) uma determinação de um escopo prático ou empírico (...). Competirá então ao ordenamento jurídico a organização ou construção jurídica (a sua conversão em operadores ou mecanismos jurídicos) de tais efeitos práticos, pelo que (só) neste sentido tem razão falar-se de correspondência entre efeitos práticos e efeitos jurídicos. Mas não apenas. O ordenamento jurídico, além desse labor de (re)construção jurídica dos efeitos práticos pretendidos pelas partes – do qual resulta a definição do conteúdo (jurídico) do negócio -, intervém ainda a fixar, e antes de mais nada, os requisitos de validade e eficácia, designadamente, quando seja o caso, em função do tipo de escopo prático em causa*».”

¹²¹ [Nota 99 do documento citado] – “Sendo certo que também nesta perspetiva é manifesta a contradição entre a vontade declarada dos contraentes expressa nos acordos de regularização de dívidas e a vontade que, no âmbito das alegações, os responsáveis afirmaram ter tido ao celebrar os ARD, pois que resulta, inequivocamente, do teor das cláusulas que dão o acordo expresso à cessão dos créditos aos bancos financiadores com todos os seus acessórios e garantias e dos ofícios de concordância e autorização do débito na conta do município dos valores relativos às obrigações prestacionais, juros remuneratórios, moratórios, *spreads* e comissões, a inequívoca intenção dos responsáveis para que os ARD e os contratos de cessão de créditos conexos, celebrados na modalidade de factoring sem recurso, funcionassem como efetivos mecanismos atípicos de recurso ao crédito que permitiram à autarquia obter os recursos financeiros necessários ao pagamento das dívidas vencidas e em mora aos seus credores.”

elementos que o compõem. Para além da *manifestação da vontade*, já aludida, são elementos objetivos do negócio jurídico o *conteúdo* e a *causa*.

317.O conteúdo «é o seu âmago, a regulamentação de interesses, formulada pelas partes em posição de autonomia»¹²². Elemento central e característico do negócio é, na verdade, o conteúdo da declaração e vontade. Aquilo que as partes declaram é sempre uma regulamentação dos próprios interesses nas relações com os outros sujeitos, a qual tem carácter socialmente vinculativo.

318.Assim, um dado negócio só pode qualificar-se como de certo tipo, na medida em que cumpra a função económica e social desse mesmo tipo. Temos, por isso, como elementos essenciais do negócio jurídico a manifestação da vontade, o conteúdo e a causa ou motivo. Este último elemento vem a constituir o intuito prático a quem se dirige a vontade de quem celebra um negócio jurídico de certo tipo ou categoria. Assim sendo, vai influenciar toda a regulamentação de interesses formulada pelas partes e que constitui, precisamente, o conteúdo do negócio jurídico¹²³.

319.Com efeito, o objeto material «é o bem ou serviço a que o negócio jurídico se refere»¹²⁴. Celebrado um negócio jurídico, este, em última análise, refere-se a um bem, coisa, ou prestação. Em relação a ele se forma a expectativa das partes e não a qualquer outro objeto material. Todo o negócio jurídico necessita obedecer a certos requisitos, postulados pela ordem jurídica, para ser digno de tutela. São eles a capacidade, a legitimidade, a possibilidade do objeto e a tipicidade (quanto aos negócios jurídicos nominados) ou a licitude (quanto aos inominados).

320.Fundamental se torna por isso aquilatar do que razoavelmente teriam as partes *querido*. O que o intérprete não pode deixar de ponderar, é a *finalidade prática* do negócio decorrente de uma vontade *funcionalmente* orientada a um determinado fim¹²⁵.

¹²² [Nota 100 do documento citado] – “**Inocência Galvão Telles**, *Dos Contratos em Geral*, pág. 169.”

¹²³ [Nota 101 do documento citado] – “As circunstâncias em que as partes fundaram a decisão de contratar é a base do negócio. **José de Oliveira Ascensão**, in, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. III – Título IV, *Ações e Factos Jurídicos*, Lisboa, 1983/1984.”

¹²⁴ [Nota 102 do documento citado] – “**João de Castro Mendes**, *Direito Civil (Teoria Geral)*, Vol. III, págs. 164 e 354.”

¹²⁵ [Nota 103 do documento citado] – “(...) podemos situar sem dificuldade a interpretação jurídica: ele é interpretação em função normativa. De facto, toda a interpretação jurídica vai predisposta não só ao fim de entender mas também ao **fim** de agir. Trata-se sempre, com ela, de determinar o conteúdo preceptivo de

321. Elemento igualmente importante que o intérprete não pode, em caso algum, deixar de ponderar, é a **finalidade prática** do negócio. Com isto, queremos traduzir a ideia de que o intérprete, considerando o negócio nas circunstâncias do tempo e de lugar em que é celebrado, como a própria *situação económica* ou outra das partes, deve perguntar-se do *porquê* e do *para quê* do negócio; deve tentar descortinar a *concreta operação económica* em que ela se traduz, bem como a representação de que dela tiveram as partes: ou seja o fim ou *fins práctico-económicos* ou *prático-jurídicos* prosseguidos pelas partes através do negócio concreto, sendo certo que este se lhes oferece como um meio de autorregulação dos seus interesses.¹²⁶
322. A interpretação de um negócio jurídico tem por fim, sabemo-lo, a determinação do seu sentido objetivo. Ora, a interpretação e integração das declarações negociais examinadas pressupõe a compreensão dos nexos funcionais que se estabelecem e conduzem à causa-função económica global do negócio¹²⁷.
323. E, tal como sobejamente demonstramos, seja qual for a perspetiva adotada, dificilmente se poderá negar (e sustentar) que os efeitos *jurídico-práticos* dos ARD/cessão de créditos não se reconduzem em todos os seus elementos a uma operação de crédito destinada a financiar o pagamento de dívidas vencidas do município.
324. Com efeito, a matéria de facto¹²⁸ subjacente (e não contestada) às operações examinadas, demonstra que pelo não cumprimento atempado e nos prazos contratuais do pagamento das faturas resultantes de empreitadas, fornecimentos e serviços, **o MVNG incorreu numa situação de mora reiterada e patológica com os credores.**

um “quid” juridicamente relevante e significante, que, como tal - como preceptivo - ordena ou pauta condutas.” **E. Santos Júnior**, «Sobre a Teoria da Interpretação dos negócios Jurídicos – Estudo de Direito Privado», 1988, AAFDL, página 46.”

¹²⁶ [Nota 104 do documento citado] – “**E. Santos Júnior**, *Ob. Cit.*, pág. 193.”

¹²⁷ [Nota 105 do documento citado] – “A interpretação vale pelo seu fim e pelo seu resultado e, se é certo que lhe é fundamental a correção do “iter” interpretativo, não é menos verdade que este só se justifica por *aquele* resultado.”

¹²⁸ [Nota 106 do documento citado] – “Cfr. parágrafos 26 a 122 do Relatório de Auditoria.”

325. Perante este circunstancialismo¹²⁹, os responsáveis arquitetaram uma estrutura contratual complexa que permitiu à autarquia obter os precisos efeitos jurídico-económicos de um contrato de empréstimo, na modalidade de mútuo atípico, com finalidade de consolidar dívidas vencidas de curto prazo, vontade concorde das partes que se encontrava funcionalmente dirigida e com o propósito de contornar norma proibitiva como adiante melhor se explicitará.

326. Estrutura contratual que, já o afirmámos, se traduziu num primeiro momento na celebração de acordos de regularização de dívidas pelos quais o município deu o seu acordo expresso à: (i) consolidação de dívidas originárias principais emergentes dos contratos de prestação de serviços, fornecimentos e empreitadas; (ii) à capitalização dos juros de mora vencidos; e, (iii) à assunção de encargos financeiros consubstanciados em juros remuneratórios¹³⁰, *spreads*, comissões e juros moratórios, acessórios às obrigações de reembolso do capital mutuado, com finalidade de assegurar *datio pro solvendo* o pagamento das dívidas originárias emergentes dos contratos iniciais, com vista à extinção das mesmas à medida e em função do pagamento das prestações de capital reescaladas pelos ARD.

327. E, num segundo momento, na transmissão dos créditos emergentes dos acordos de regularização de dívida (integrando novas obrigações de reembolso, juros remuneratórios e moratórios e *spreads*) pelos credores do município a instituições de crédito, mediante a celebração de contratos de cessão de créditos na modalidade de *factoring* sem recurso (ou sem direito de regresso) para os quais o MVNG deu o seu acordo expresso, permitindo, desta forma, extinguir as obrigações iniciais vencidas e transferir as obrigações de reembolso e dos juros estipulados nos acordos celebrados com as empresas comerciais credoras.

¹²⁹ [Nota 107 do documento citado] – “Caracterizada pela incapacidade financeira para solver atempadamente os encargos assumidos e a impossibilidade de contrair novos empréstimos para fazer face às constantes dificuldades de tesouraria, quer porque não dispunha de capacidade de endividamento de empréstimos de curto prazo, quer porque face à situação de desequilíbrio financeiro estrutural em que se encontrava o MVNG, estes também não seriam suficientes para assegurar o cumprimento tempestivo das suas obrigações (vide parágrafo 144).”

¹³⁰ [Nota 108 do documento citado] – “Juros que, conforme expressamente reconheceram as Instituições de Crédito, “foram autonomamente regulados, mais precisamente pelas instruções e autorizações de débito oportunamente dirigidas pelo Município ao Banco (...) (vide informação prestada pelos Bancos ao despacho do Juiz Conselheiro Relator mencionado na nota de rodapé n.º 37).”

328. Portanto, e sem margem para dúvidas, **reitera-se que estamos perante negócios jurídicos conexos que se traduzem numa formação contratual complexa unitária que envolve uma modificação objetiva da relação obrigacional emergente dos contratos originais de prestação de serviços, que se subsumem a uma operação de financiamento através de empresas comerciais credoras do município, com natureza de mútuo mercantil, sem entrega (*traditio*) imediata de dinheiro**¹³¹, a qual é diferida para o momento da celebração dos contratos de cessão de créditos pelas mesmas empresas comerciais e as instituições financeiras adquirentes dos créditos emergentes dos acordos de regularização de dívidas, que asseguram a disponibilização dos fundos destinados ao pagamento dos credores da autarquia, ficando esta investida nas obrigações prestacionais de reembolso e de juros remuneratório, *spreads* e juros moratórios perante os bancos, índices do tipo *mútuo comercial*.
329. Em suma, uma operação complexa, unitária, com natureza predominantemente financeira, de operação de crédito, destinada ao pagamento das dívidas vencidas do município, por ser manifesta a conexão funcional das operações em causa, fonte geradora de responsabilidades financeiras suportadas pelo município por um período superior ao das dívidas originárias.
330. Em face do exposto, improcedem, em toda a sua extensão, os argumentos apresentados em sede de contraditório, uma vez que, tal como se acaba de demonstrar, não têm correspondência com os factos, os fins e as funções¹³² que, jurídica e economicamente, são assegurados pelos contratos *sub judice*.
331. E tampouco colhe o argumento, também sobejamente refutado no Relato de auditoria, de que a celebração dos ARD e dos contratos de cessão de créditos consubstanciaram “*mecanismos de gestão de tesouraria (...) que permitiram ao Município poupar em juros de mora.*” Reafirma-se, pois, que tal poupança apenas

¹³¹ [Nota 109 do documento citado] – “No mútuo comercial (Artigos 362º ss. CCom e artigos 394º ss. CCom.) a entrega da coisa não é constitutiva do vínculo, bastando que se crie a disponibilidade para que a entrega se faça. Vd. **Pedro Romano Martínez**, in, *Contratos Comerciais*, Editora Princípia, 2ª Edição, pág. 55.”

¹³² [Nota 110 do documento citado] – “**Pedro Pais de Vasconcelos** distingue o «fim» do contrato que é um elemento iminentemente subjetivo, da «função» do contrato que é objetivo e representa a aptidão que o contrato tem para produzir ou alcançar uma determinada utilidade, in «*Contratos Atípicos*», *Livraria Almedina, Coimbra, 1995, página 127.*”

seria alcançada pelo cumprimento pontual e tempestivo das obrigações assumidas, no respeito pelos princípios e regras orçamentais e de gestão de tesouraria.

332. Na verdade, celebrar um contrato que tem por finalidade amortizar dívidas de curto prazo, é o mesmo que celebrar um empréstimo com o mesmo fim, o que era vedado pelo n.º 12 do artigo 38º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro e não encontra acolhimento no regime de crédito público em vigor à data dos factos, nem no atual regime financeiro das autarquias locais e entidades intermunicipais previsto na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

333. A qualificação de operações com contornos semelhantes, constituindo, como no caso em apreço, verdadeiros empréstimos, foi reiteradamente assumida pelo Tribunal de Contas em sede de fiscalização prévia, de fiscalização sucessiva e de julgamento de responsabilidades¹³³.

334. Ao se celebrar um contrato de empréstimo que tem por finalidade amortizar dívidas de curto prazo está-se, naturalmente, a celebrar um empréstimo que também tem por finalidade consolidar dívida de curto prazo (dívida flutuante), o que é vedado pelo n.º 12 do artigo 38.º da LFL 2012. Por ser *norma proibitiva* constitui exceção ao princípio da liberdade negocial. Ora, os contratos a que nos vimos referindo subsumem-se integralmente à referida previsão normativa pelo que, em conformidade com a sua estatuição, a sua celebração é vedada ao município.¹³⁴

335. O intuito da apontada norma foi proibir não apenas os negócios que especialmente visou, mas quaisquer outros tendentes a produzir o mesmo resultado, só não os mencionando por não ter previsto a sua possibilidade, ou ter tido deliberadamente mero propósito exemplificativo.

336. A consolidação de dívidas de curto prazo a fornecedores, transformando-as em dívida de médio e longo prazo e socorrendo-se, para o efeito, de contratos celebrados com entidades financeiras ofende norma imperativa, já que estamos perante imposições legais que traduzem injunções dirigidas aos municípios e aos respetivos órgãos.

337. Efetivamente, não está na disponibilidade do município optar por não cumprir tais estatuições normativas, uma vez que está em causa a sustentabilidade das finanças

¹³³ [Nota 111 do documento citado] – “Cfr., para o efeito, orientação uniforme do Tribunal de Contas (vd. Parágrafos 282 a 285).”

¹³⁴ [Nota 112 do documento citado] – “**Nazaré Costa Cabral**, in, *O recurso ao Crédito nas Autarquias Locais Portuguesas*, Lisboa 2003, AAFDL, págs. 48-53 e 73- 75. **José Casalta Nabais**, in, *A Autonomia Financeira das Autarquias Locais*, Almedina, 2007, págs. 63-65.”

locais, a solvabilidade dos municípios e a gestão equilibrada dos dinheiros públicos que se pretende que seja levada a cabo pelos municípios.

338.A autonomia financeira dos municípios pressupõe responsabilidade pelas opções económico-financeiras tomadas pelos mesmos e deve respeitar os limites legalmente impostos para assegurar a sua própria continuidade. A legitimidade de tais limites assemelha-se à legitimidade dos limites impostos pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento da União Europeia relativamente ao défice público.¹³⁵

339.Uma vez assimilados os contornos das operações, a natureza jurídica e o regime substantivo a que estão sujeitas, impõe-se por questão de clareza de raciocínio, fazer uma brevíssima reincursão pela figura da *datio pro solvendo* ou dação em função do pagamento¹³⁶, dado que só por deficiente leitura das conclusões extraídas da análise constante do Relato de Auditoria se encontra justificação para os argumentos aduzidos pelos responsáveis do MVNG no âmbito do contraditório aos ARD.

340.De acordo com as alegações dos responsáveis, o raciocínio desenvolvido no Relato de Auditoria padece de manifesto erro nos pressupostos da análise, em virtude de considerar que os ARD têm efeito jurídico extintivo imediato das obrigações vencidas e em mora dos credores, circunstância que impede o intuito *datio pro solvendo* dos acordos com vista à posterior cessão dos créditos a instituições financeiras, à luz do disposto no artigo 840º do Código Civil.

341.Contudo, não assiste razão aos alegantes, dado que o argumento invocado encontra-se alicerçado por uma incorreta compreensão dos fundamentos que provam o nexo de causalidade adequada entre os ARD, configurando um mútuo atípico¹³⁷ *datio pro solvendo* e os contratos de cessão de créditos.

¹³⁵ [Nota 113 do documento citado] – “Neste sentido, **Joana Costa Nora**, Anotação ao Acórdão do Tribunal de Contas (1ª Secção) de 6.01.2009, Proc. Nº 1460/2007, in, *Direito Regional e Local* nº 06 – abril/junho 2009, pág. 46.”

¹³⁶ [Nota 114 do documento citado] – “No sentido de que a cessão do crédito consiste numa **dação em função de cumprimento**, embora satisfaça também, por este processo, o interesse do facturizado em que o ente financeiro lhe administra e cobre o crédito. “(...) Do ponto de vista económico, o pagamento do devedor cedido ao factor é visto como reembolso do facturizado à entidade financeira pela quantia adiantada (mutuada). **Pedro Pais de Vasconcelos**, Obra citada, págs. 381, 382.”

¹³⁷ [Nota 115 do documento citado] – “O conteúdo dos contratos atípicos é constituído formalmente pela estipulação das partes e substancialmente pela autorregulação contratada. Não há propriamente um conteúdo formal e um conteúdo substancial dos contratos atípicos que sejam distintos entre si ou que

342. Tal como sustenta a doutrina convocada pelos responsáveis e que secundamos, a *datio pro solvendo* tem como característica a circunstância de não se pretender extinguir imediatamente a obrigação, qual subsiste e só se vem a extinguir com a satisfação do direito do credor e na medida em que for satisfeito¹³⁸.

343. E é justamente por esta razão que, contrariamente ao alegado em sede de contraditório, não se vislumbra em que medida se poderão colocar em causa as conclusões extraídas da análise aos ARD, porquanto, tal como demonstrado no Relato de auditoria:

- O momento da celebração dos ARD não implicou a extinção imediata das obrigações vencidas e em mora emergentes dos contratos de prestação de serviços, fornecimentos e empreitadas;
- A extinção é diferida para o momento da verificação da condição de eficácia dos mútuos mercantis, ou seja, o momento posterior da celebração da cessão de créditos, com a *traditio* do dinheiro destinado a realizar o pagamento aos credores;
- As obrigações emergentes dos ARD, englobando reembolsos prestacionais e obrigações acessórias de juros remuneratórios, moratórios e spreads, configuram um mútuo atípico¹³⁹ (prestação diferente da dívida) com intuito *datio pro solvendo*, isto é, facilitador do pagamento da dívida inicial do facturizado, no seio de um arranjo económico, que resulta da cessão financeira.

tenham autonomia recíproca. O conteúdo do contrato é um só. **Pedro Pais de Vasconcelos**, *Ob. Cit.*, pág. 315 e seguintes.”

¹³⁸ [Nota 116 do documento citado] – “Entre outros, **Pires de Lima** e **Antunes Varela**, comentário ao artigo 840º do Código Civil in «Código Civil Anotado», Volume II, 3ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1986; **Antunes Varela**, «Das Obrigações em Geral», Volume II, 6ª Edição, Almedina, Coimbra, 1995, página 172; **António Menezes Cordeiro**, «Direito das Obrigações», 2º Volume, reimpressão, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1994, página 211; **Vaz Serra**, «Dação em pagamento ou dação em função do pagamento», in *BMJ*, n.º 39-Novembro, 1953, página 25.”

¹³⁹ [Nota 117 do documento citado] – “Os contratos atípicos são construídos a partir de um ou mais tipos que são combinados ou modificados de modo a satisfazerem os interesses contratuais das partes. Estes são os chamados contratos mistos. Na prática, quase todos os contratos atípicos são mistos. Embora atípicos, os contratos mistos mantêm com os tipos uma proximidade importante. Nos contratos mistos há uma **unidade contratual**, como resulta do caso em apreço. **Pedro Pais de Vasconcelos**, *Ob. Cit.*, pág. 213, 214.”

- A dívida inicial extingue-se no preciso momento em que é sacado o dinheiro dos bancos para pagamento aos credores¹⁴⁰;
- A estipulação bilateral da condição de eficácia no ARD da realização da cessão de créditos a instituições de crédito demonstra inequivocamente a intenção de protelar a extinção mediante uma *dação pro solvendo*;
- Entre a celebração dos ARD e a efetiva extinção das obrigações iniciais vencidas que ocorre no momento da cessão dos créditos às instituições financeiras, mediou um período de tempo, em regra, de seis dias¹⁴¹;
- A *datio pro solvendo* da cessão de créditos tem consagração expressa no n.º 2 do artigo 840º do Código Civil;
- A correta interpretação da vontade das partes e do escopo económico deste negócio, levam-nos a reconduzi-lo a um contrato de mútuo mercantil atípico, com um arranjo económico unitário, resultando de um processo uno de composição de interesses, que gera uma estrutura contratual complexa.

344. Por último, resta-nos aferir da bondade do argumento que invoca o estado de necessidade do MVNG como causa justificativa para a celebração dos ARD, evitando maiores prejuízos para o erário público.

345. Antes de mais, porém, não podemos deixar de salientar a contradição que resulta do facto de, por um lado, se alegar que se trata de meros atos de gestão de tesouraria não configuráveis a qualquer operação de financiamento à margem do regime legal de

¹⁴⁰ [Nota 118 do documento citado] – “Mediante a denominada *cessio pro solvendo*, junta-se a uma obrigação originária, com vista ao seu cumprimento, a transmissão e um crédito do devedor sobre terceiro a favor do credor, que, uma vez satisfeito mediante a realização da prestação devedora pelo devedor cedido, leva também à extinção da obrigação primitiva entre cedente e cessionário. **Luís Miguel D. P. Pestana de Vasconcelos**, in «*Dos contratos de cessão financeira (factoring)*», *Studia Iuridica*, Coimbra Editora 1999, pág. 331.”

¹⁴¹ [Nota 119 do documento citado] – “Vide 2º Acordo de Regularização de Dívida celebrado com a SUMA – Serviços Urbanos e Meio Ambiente, SA, e 2º Acordo de Regularização de Dívida celebrado com a Construtora San José, SA; e Acordos de Regularização de Dívida celebrados com a M. dos Santos & Companhia, SA, com a Construtora HUILA, Irmãos Neves, Lda.

Verificando-se também períodos menores, de **um dia**, no caso do 1º Acordo de Regularização de Dívida celebrado com a SUMA – Serviços Urbanos e Meio Ambiente, SA; e períodos maiores, de **treze dias**, no 1º Acordo de Regularização de Dívida celebrado com a Construtora San José, SA, e de **cinquenta dias**, no Acordo de Regularização de Dívida celebrado com a SULDOURO – Valorização e Tratamento de Resíduos Sólidos Urbanos, SA.”

crédito público e, por outro, se invocar o estado de necessidade justificativo de atuações das autoridades administrativas contrárias à lei expressa¹⁴².

346.O estado de necessidade, previsto no n.º 2 do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo¹⁴³, constitui uma «exceção ao princípio da legalidade»¹⁴⁴. Não se

¹⁴² [Nota 120 do documento citado] – “Não estão em causa, no caso concreto, as situações de estado de necessidade sustentado por uma declaração oficial de estado de sítio ou de estado de emergência constitucionais, mas antes, como referem **Diogo Freitas do Amaral** e **Maria da Glória Garcia**, in «*O Estado de Necessidade e a Urgência em Direito Administrativo*», *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 59, Abril de 1999, as situações em que «o conteúdo de autoridade da ação administrativa encontra na lei, nas situações de normalidade, o seu limite, fundamento e critério, apresentando-se a lei como expressão do equilíbrio entre autoridade e liberdade, equilíbrio que se pretende ver refletido na ação administrativa no quadro do Estado de Direito. O estado de necessidade, ao suspender a legalidade ordinária, cria uma situação de exceção entre as autoridades administrativas têm de agir sem que abandonem, nessa atuação, a prossecução do direito. O equilíbrio entre autoridade e liberdade tem que estar também presente na ação administrativa em estado de necessidade».”

¹⁴³ [Nota 121 do documento citado] – “O n.º 2 do artigo 3º do CPA então em vigor, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro, dispunha que: *Os atos administrativos praticados em estados de necessidade, com preterição das regras estabelecidas neste código, são válidas desde que os seus resultados não pudessem ter sido alcançados de outro modo, mas os lesados terão o direito de ser indemnizados nos termos gerais da responsabilidade da Administração.* Este normativo deve ser conjugado com o n.º 1 do artigo 151º do mesmo código, que dispunha: *Salvo em estado de necessidade, os órgãos da Administração Pública não podem praticar nenhum ato ou operação material de que resulte limitação de direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares, sem terem praticado previamente o ato administrativo que legitime tal atuação.*”

¹⁴⁴ [Nota 122 do documento citado] – “Neste sentido **Diogo Freitas do Amaral**, in «*Direito Administrativo*», Volume II, Lisboa, página 60 e 61, «(...) A teoria do estado de necessidade diz-nos que, em circunstâncias excecionais, em verdadeira situação de necessidades públicas – como p. ex., em estado de guerra, em estado de sítio ou estado de grave calamidade natural – a Administração Pública, se tanto for exigido pela situação, fica dispensada de seguir o processo legal estabelecido para circunstâncias normais e pode agir sem forma de processo, mesmo que isso implique o sacrifício de direitos ou interesses dos particulares».

Também **Marcelo Rebelo de Sousa**, in «*Lições de Direito Administrativo*», Volume I, Lex, Lisboa 1999, páginas 87 a 89, «É frequente referir que o princípio da legalidade em sentido restrito conhece três exceções: os atos políticos, a discricionariedade e o estado de necessidade. (...) Quanto ao estado de necessidade, só constituiria exceção ao princípio da legalidade se não se encontrasse, ele próprio, previsto na lei (...). A

trata, contudo, de uma legitimação absoluta dos atos praticados pela Administração, mas apenas aqueles em que o «tempo urge e a situação de necessidade não se compadece com exigências legais»¹⁴⁵ e são os que se mostram mais adequados ao concreto estado de necessidade.

347. Trata-se, pois, de uma norma aberta que carece de densificação jurídica. A escassa jurisprudência e doutrina sobre o estado de necessidade administrativa não nos fornecem pistas conclusivas sobre os pressupostos da norma, o que não nos deve impedir de identificar os seus pressupostos comuns. O Acórdão do STA, de 4 de março de 2004¹⁴⁶, define-o como “*atuação sob o domínio de um perigo iminente e atual para cuja produção não haja concorrido a vontade do agente*”.

348. Também a doutrina que se debruçou sobre o tema identificou alguns critérios que nos auxiliam na tarefa de densificação da norma. Em traços gerais, é consensual¹⁴⁷ identificarem-se os seguintes pressupostos que, em reunião, formam o estado de

excecionalidade desse regime na legitimação de atuações contrárias ao regime geral disciplinador da função administrativa, em atenção aos fins prosseguidos e desde que o princípio da proporcionalidade seja respeitado, na sua tripla vertente de adequação, necessidade e não excesso de mãos em relação aos fins».

Sérvulo Correia, «Revisitando o Estado de Necessidade», Contributo para os Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Freitas do Amaral, abril 2010, «O estado de necessidade é, pois, um princípio geral de direito administrativo, como vertente, ou subprincípio, do princípio da legalidade administrativa. Esta ligação umbilical à legalidade administrativa não resulta apenas da inserção do preceito sobre o estado de necessidade no artigo dedicado pelo CPA àquele princípio fundamental. O ponto é que, por força da permissão normativa (escrita ou ínsita no sistema), a atuação em estado de necessidade não implica a rejeição da legalidade, mas sim, como estado de necessidade administrativa e da responsabilidade administrativa por atos lícitos (...) em conclusão «é a permissão normativa de atuação administrativa discrepante das regras estatuídas, como modo de contornar ou atenuar um perigo iminente e atual para um interesse público essencial, causado por circunstância excecional não provocada pelo agente, dependendo a juridicidade excecional de tal conduta da observância de parâmetros de proporcionalidade e brevidade e da indemnização dos sacrifícios por essa via».”

¹⁴⁵ [Nota 123 do documento citado] – “**Diogo Freitas do Amaral e Maria da Glória Garcia**, «O Estado de Necessidade e a Urgência em Direito Administrativo”, artigo citado.”

¹⁴⁶ [Nota 124 do documento citado] – “O último acórdão proferido sobre o estado de necessidade administrativa data de 2004 – Acórdão do STA, 1ª Secção, de 4.3.2004 – Proc. 01353/03.”

¹⁴⁷ [Nota 125 do documento citado] – “Cfr. neste sentido **Sérvulo Correia**, «Revisitando o Estado de Necessidade», artigo citado, página 23. **Freitas do Amaral e Maria da Glória Garcia**, «O Estado de Necessidade e a Urgência em Direito Administrativo», artigo citado, página 487.”

necessidade administrativa: (i) perigo iminente e atual, (ii) para um interesse público essencial, (iii) causado por circunstância excecional, (iv) não provocada pelo agente, (v) só contornável ou atenuável pela inaplicação, pela Administração, de regra estabelecida.

349. Trazendo-os agora ao caso concreto, importa pois verificar se o quadro dos pressupostos normativos legitimadores do estado de necessidade¹⁴⁸ se encontra preenchido, já que este é causa de exclusão da ilicitude. Ora, por tudo o que se disse até aqui, cremos que a resposta terá que ser categoricamente negativa. Na realidade, o estado de necessidade justificativo de atuações desconformes à lei não se compatibiliza com situações onde:

- O perigo iminente e atual resultou de uma situação para a qual os responsáveis do MVNG diretamente contribuíram, ao assumir compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente compromissos jurídicos firmes com terceiros, em desrespeito pelos princípios e regras orçamentais e de gestão de tesouraria;
- O não cumprimento atempado nos prazos contratuais do pagamento das faturas resultantes dos serviços, empreitadas e fornecimentos resultaram de uma gestão orçamental pouco prudente que não é imputável apenas a fatores exógenos respeitantes à crise económico-financeira;
- O recurso a operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não encontra acolhimento no regime financeiro local¹⁴⁹ e desrespeita o princípio da tipicidade do crédito público;

¹⁴⁸ [Nota 126 do documento citado] – “Sem prejuízo dos deveres a que está sujeito o uso do estado de necessidade. Nomeadamente, o dever de adequada fundamentação, respeito pelos princípios da proporcionalidade, igualdade, justiça, imparcialidade, boa-fé.”

¹⁴⁹ [Nota 127 do documento citado] – “Recorde-se que os artigos 35º e seguintes da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, em vigor à data, estabeleciam os tipos e finalidades possíveis do endividamento municipal e o respetivo regime e limites legais, normas que em conjunto com as públicas anualmente nas Leis do Orçamento, estabeleciam um *numerus clausus* imperativo. Neste sentido, vide, o Acórdão n.º 23/08, de 18.02, da 1ª S/SS, confirmado pelo Acórdão n.º 1/09, de 6.01, da 1ª/PL.”

- O regime financeiro local¹⁵⁰, em vigor à data, previa medidas específicas de correção das situações de desequilíbrio financeiro de carácter conjuntural ou estrutural.

350. Em face do exposto, afigura-se-nos que o estado de necessidade invocado pelos responsáveis do MVNG carece de fundamentação legal por não se verificarem as circunstâncias que, em concreto, poderiam conformar uma atuação administrativa à margem do regime legal de crédito municipal de natureza pública e vinculada, no qual releva o princípio da legalidade¹⁵¹.

351. Uma última nota para referir, como já tínhamos avançado no Relato de auditoria, que a forma de registo dos ARD utilizada pelo MVNG é a correta quando se está na presença de um verdadeiro contrato de *factoring* que não tenha sido antecedido de uma modificação objetiva da relação jurídica com os credores.

352. Mas assim já não acontece, como no caso em apreço, quando haja lugar a reescalonamento temporal do pagamento das dívidas comerciais, mediante a celebração de um contrato de mútuo mercantil celebrado entre os credores do município e este, com vista a satisfazer o interesse do credor, com a previsão de obrigações de reembolso da dívida principal, acrescidas de obrigações acessórias de juros, *spreads* e comissões.

353. Conclui-se, assim, que o Município pretendeu alcançar uma finalidade prática de financiamento com a utilização do modelo regulativo do mútuo atípico, já que é ao mútuo que corresponde o seu fim tal como querido pelas partes.

354. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

360. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre a utilização de ARD pelo MVNG:

“[...]”

¹⁵⁰ [Nota 128 do documento citado] – “Em especial, nos artigos 40º a 42º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, e no Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, que densifica as regras referentes aos regimes jurídicos do saneamento financeiro e do reequilíbrio financeiro municipal.”

¹⁵¹ [Nota 129 do documento citado] – “Neste sentido, **António L. de Sousa Franco**, «Finanças Públicas e Direito Financeiro», 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 1990, páginas 508 a 572.”

1.2.1. Acordos de Regularização de Dívida (Cfr. Ponto 4.2 do Relatório)

Conclusões

- 1.2.1.1. Entre 2007 e 2010, foram celebrados, pelo então Presidente da Câmara, Luís Filipe Menezes e pelo então Vice-Presidente, Marco António Costa, sete Acordos de Regularização de Dívida (ARD) com empreiteiros e fornecedores de bens e serviços (faturas vencidas entre 2005 e 2010), no valor global de **M€ 30,8**, posteriormente cedidos por estes a instituições financeiras, assumindo o Município os **custos financeiros da operação** que, até 31.12.2012, ascenderam a **M€ 1,1**, respeitantes a juros remuneratórios, juros moratórios, comissões e *spreads*.
- 1.2.1.2. Significa isto que os responsáveis autárquicos assumiram despesas sem ter assegurado o seu financiamento e, mais tarde, perante a incapacidade para cumprir as datas de pagamento das faturas relativas a empreitadas e serviços, recorreram a formas de renegociação da dívida com os respetivos credores.
- 1.2.1.3. O não cumprimento pontual e tempestivo das obrigações por entidades, em virtude de não disporem de fundos para o efeito, agravou os custos do erário público, traduzidos em obrigações acessórias de juros de mora com o fim de indemnizar os prejuízos causados aos credores, violou o princípio da boa-fé contratual para com os fornecedores de bens e serviços e empreiteiros.
- 1.2.1.4. Além de que, conduzindo a um volume muito significativo de pagamentos atrasados e insolvabilidade perante os credores, pôs em causa o princípio da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental.
- 1.2.1.5. A fonte dos juros remuneratórios, das comissões e dos *spreads* é o ARD que assume a natureza de um mútuo comercial, «*datio pro solvendo*», sem entrega de numerário, mas com o fim de assegurar a extinção das obrigações iniciais emergentes dos contratos iniciais, à medida que forem sendo pagas as prestações de capital e as obrigações acessórias de juros remuneratórios, comissões e *spreads* negociados entre o Município e os seus credores.
- 1.2.1.6. As **renegociações de dívidas comerciais** do Município a empresas comerciais emergentes de contratos de prestação de serviços e de empreitadas configuram, assim, a **modificação objetiva e subjetiva de operações e dívidas comerciais em operações e dívidas financeiras**.
- 1.2.1.7. Tratando-se de verdadeiros mútuos comerciais celebrados diretamente com os fornecedores, não foi observado o regime jurídico de contratação de empréstimos, previsto no artigo 38º da LFL/2007, designadamente, a realização de consultas a varias instituições de crédito, a aprovação pela Assembleia Municipal e a sua subsunção num dos tipos de empréstimos aí expressamente

previstos, a observância dos limites de endividamento de curto, médio e longo prazo, ou o recurso a contratos de reequilíbrio ou de saneamento financeiro.

- 1.2.1.8. Com efeito, não tendo sido celebrado um mútuo bancário ou abertura de crédito junto de instituições de crédito, foi expressamente violado o artigo 38º, n.º 1, da LFL/2007, que apenas permite a celebração de contratos de empréstimos e de abertura de crédito enunciados, junto de instituições de crédito para o efeito licenciadas, nos termos do ***Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras***.
- 1.2.1.9. Face ao disposto na LFL de 2007, os municípios só estavam autorizados a celebrar contratos de empréstimos e utilizar aberturas de crédito diretamente junto de instituições de crédito, bem como a emitir obrigações e a celebrar contratos de locação financeira.
- 1.2.1.10. Ora, os acordos de regularização de dívidas, para além de configurarem mútuos comerciais celebrados pelo município com os seus credores, com taxas de juro, *spreads* e comissões próprias das operações bancárias, com intenção ***datio pro solvendo, ou seja com intenção de à medida que fossem amortizadas as obrigações de reembolso prestacionais extinguiriam as obrigações emergentes de contratos de prestação de serviços, de aquisição de bens e serviços e de empreitadas***, traduziram-se quanto complementadas com a cessão de créditos pelos credores do município a instituições financiadoras, dos créditos inicialmente emergentes de contratos de aquisição de bens e serviços ou de empreitadas celebrados com credores dos municípios entretanto modificados em créditos emergentes de contratos de mútuo comercial, em operações de consolidação de dívida de curto prazo vencida junto de instituições de crédito no quadro de negócios jurídicos complexos e de relações jurídicas poligonais entre o município, os credores e as instituições de crédito, em manifesta violação do artigo 38º, n.º 12, da LFL/2007.
- 1.2.1.11. Incluem-se também nos empréstimos bancários previstos no artigo 38º, n.º 1, da LFL/2007, os contratos de reequilíbrio financeiro e de saneamento financeiro previstos nos artigos 40º e 41º da mesma lei e regulados no Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, sendo certo no entanto que estão manifestamente excluídos mútuos comerciais celebrados com credores do município que não eram instituições de crédito licenciadas para a prática de operações creditícias.
- 1.2.1.12. Este juízo de não conformidade destas operações com as normas legais aplicáveis e de acordo com a interpretação uniforme do Tribunal de Contas, em sede fiscalização prévia, sucessiva e de julgamento de responsabilidades financeiras, conduziria à conclusão da eventual existência de ilícito financeiro

de carácter sancionatório, nos termos do artigo 65º, nº 1, alínea b), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC).

1.2.1.13. No entanto, a entrada em vigor da LCPA e do Decreto-Lei nº 217/2012, de 21 de Junho, que autorizou a regularização dos pagamentos em atraso, até 31 de Dezembro de 2011, através de planos de pagamento com prazo não superior a cinco ou dez anos, configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável, deixando assim as condutas dos responsáveis pela celebração destas operações de constituir infrações financeiras, desde a data da entrada em vigor destes diplomas até à data da entrada em vigor do RFAL, por força da aplicação do artigo 2º, nº 4, do Código Penal.

1.2.1.14. As situações em apreço estão agora proibidas pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, (RFAL), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014, e veio, na senda da Decisão do Eurostat de 31 de julho de 2012, e das decisões e recomendações do Tribunal de Contas, proibir os municípios de celebrarem *“contratos com entidades financeiras ou diretamente com os credores com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental”* (artigo 49º, n.º 7, alínea c)).”

361. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **Juízo de auditoria** e enuncia três **Recomendações** sobre a utilização de ARD pelo MVNG:

“[...]

Juízo de auditoria

355. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos responsáveis que celebraram os ARD (**Luís Filipe Menezes** e **Marco António Costa**, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente) e ao responsável pela proposta de celebração dos mesmos (**Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças), em virtude de ter sido uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos e, consequentemente, ao recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor.

Recomendações

356. Aprovar orçamentos sinceros e fiáveis, com garantia de arrecadação de receitas que permitam o cumprimento pontual e tempestivo das obrigações assumidas, de molde a não incorrer na obrigação de pagar juros de mora, juros remuneratórios, *spread* e comissões, que acarretem para a autarquia encargos financeiros adicionais não justificados do ponto de vista do interesse público e da satisfação das necessidades coletivas locais;

357. Atentar na circunstância de estar vedado à luz do disposto no artigo 49º, n.º 7, alínea c), da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, a realização de operações com a configuração descrita supra, impedindo a sua repetição e renegociação;

358. Atentar no facto de estas operações serem hoje inequivocamente reclassificáveis como verdadeiros mútuos, nos termos do Sistema Europeu de Contas, aprovado pelo Regulamento n.º 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013 (cfr. neste sentido, Decisão do EUROSTAT de 31 de julho de 2012).”

362. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela celebração dos ARD (Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções) e ao responsável pela proposta de celebração dos ARD (Diretor Municipal de Administração e Finanças).

363. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela proposta de celebração e pela celebração dos ARD**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

364. Sobre os ARD, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

76. No que respeita à intervenção do Recorrente em atos de relevância financeira, relatório final, na sua essência, assenta basicamente na qualificação jurídica dos contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming* como se de verdadeiros e autênticos contratos típicos de *datio pro solvendo* e de *cessão de créditos*, se tratassem.

77. Para o Relatório Final, estes contratos atípicos constituíam novas obrigações (“créditos”, na terminologia usada pelo Relatório Final), diversas das que emanavam dos contratos que visavam alterar.
78. Assim, e na tese da auditoria, mercê da celebração desses contratos, os créditos de que os credores eram titulares relativamente ao Município extinguir-se-iam ao mesmo tempo que teriam surgido créditos novos, em sua substituição.
79. Esta conclusão do Relatório de auditoria é constitui um sofisma, por retirar conclusão e síntese de pressupostos que
80. Só aparentemente são *verídicos* mas que substancialmente são *falsos*.
81. Deste errado raciocínio parte-se para uma dialética que sintetiza *erradamente* tais contratos como verdadeiros empréstimos não autorizados legalmente.
82. Assim e concretizando:

1.º Pressuposto

Com a celebração de tais contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming*, criou-se uma obrigação *ex novo*, diferente da obrigação pré-existente, uma vez que os créditos renegociados seriam créditos novos (para o Relatório Final não são os mesmos créditos que existiam, pois os prazos de pagamento e os juros moratórios são diversos);

2.º Pressuposto

Porque tais créditos emergentes dos ARD e dos *Confirming* não são os mesmos que pré-existiam, mas outros - novos - então estes contratos são mútuos mercantis atípicos, com os quais se pretende efetuar uma verdadeira *datio pro solvendo* dos créditos antigos.

Síntese

Concretizada essa *datio pro solvendo* das obrigações novas, emergentes dos novos mútuos mercantis atípicos, por via de operada cessão de créditos, o Município fica devedor dos bancos, assim, se configurando a celebração de contrato de empréstimo, que não era autorizado legalmente.

83. Mercê deste errado raciocínio que constitui um sofisma – por assentar em pressupostos errados – o relatório final aplicou juízo de censura ao recorrente por ser responsável financeiro na execução de tais contratos, o que constitui errada interpretação e aplicação dos normativos legais que configuram esses contratos.

Senão vejamos:

84. A *datio pro solvendo* vem no Código Civil.

85. Este diploma prevê e regula a matriz, quer da *dação em cumprimento* (*datio in solutum*) (tal como é pelo Código designada), quer da *dação em função do cumprimento* (*datio pro solvendo*).
86. A *dação em cumprimento* constitui - como a consignação em depósito, a compensação, a novação, a remissão e a confusão - uma das causas de extinção das obrigações, além do cumprimento, previstas e reguladas na Secção I, do Capítulo VIII do Título I do Livro II do Código Civil, nos artigos 837.º a 840.º.
87. A *dação em cumprimento* ou *datio in solutum* «consiste na realização de uma prestação *diferente* da que é devida, com o fim de, mediante acordo do credor, extinguir imediatamente a obrigação (artigo 837.º). (...) pode ter por objeto, quer a transmissão (da propriedade) duma coisa, quer a transmissão de um (outro) direito, costumando os autores indicar, entre os direitos cuja transmissão é capaz de integrar a figura da dação, tanto o usufruto, como o crédito que o devedor tenha **sobre terceiro**»¹⁵².
88. São elementos essenciais da dação em cumprimento:
- i. «1º - Que haja uma prestação diferente da que é devida;
 - ii. 2º - Que essa prestação (diferente da devida) tenha por fim extinguir imediatamente a obrigação»¹⁵³.
89. A *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo* (artigo 840.º do Código Civil) tem também por objeto a realização de uma prestação **diferente** da que é devida. «O seu fim não é, no entanto, o de *extinguir imediatamente* a obrigação, mas o de *facilitar* apenas o seu cumprimento.» Assim, a obrigação mantém-se e, neste caso, «só se extingue *se e à medida* que o respetivo crédito for sendo satisfeito, à custa do novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor»¹⁵⁴.
90. Segundo PESSOA JORGE¹⁵⁵, a dação em função do cumprimento (que não se achava regulada no Código Civil de 1867) «consiste na transmissão pelo devedor

¹⁵² [Nota 1 do documento citado] “ANTUNES VARELA, *Das obrigações em geral*, vol. II, 4ª ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991, pág. 161.”

¹⁵³ [Nota 2 do documento citado] – “Autor e *ob. cit.*, pág. 162.”

¹⁵⁴ [Nota 3 do documento citado] – “*Idem, ibidem*, pág. 164. No mesmo sentido, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 5.ª ed., Livraria Almedina, Coimbra, 1991, pág. 935.”

¹⁵⁵ [Nota 4 do documento citado] – “FERNANDO PESSOA JORGE, *Direito das Obrigações*, I, Lições proferidas no ano letivo de 1971-72, Edição dos Serviços Sociais da Universidade de Lisboa, pág. 446. V.

ao credor de uma coisa ou direito, com o encargo de o credor realizar o respetivo valor, pelo qual satisfará o seu crédito».

91. E sobre a natureza da dação em função do cumprimento, o mesmo Autor afirma¹⁵⁶:

«A dação em função de cumprimento distingue-se da dação em pagamento por esta implicar a extinção imediata e incondicional da dívida, ao passo que, naquela, esse efeito extintivo acha-se condicionado à efetiva satisfação do interesse do credor. Assim, se o devedor cede ao credor, em pagamento, um crédito que tinha sobre outra pessoa, a extinção da dívida opera-se imediatamente, ainda que depois o credor não consiga satisfazer o seu interesse por se lhe deparar um devedor (o do crédito cedido) insolvente; mas se a cessão foi em função de pagamento, esse efeito extintivo só se opera se o credor obtiver satisfação pela cobrança efetiva do crédito cedido. A *datio pro solvendo* é assim uma dação em pagamento condicional, uma dação em pagamento sujeita à condição de pela venda da coisa ou cobrança do crédito, o credor obter efetiva satisfação. (...) A dação *pro solvendo* implica concessão ao credor de poderes para alienar a coisa ou cobrar o crédito; há aqui uma autorização, concedida no interesse conjunto do autorizado (que pode fazer seu o resultado desses atos na medida do respetivo crédito) e do autorizante (que terá direito a receber o excesso do produto da venda ou cobrança sobre o montante da dívida).»

92. Como adverte ANTUNES VARELA¹⁵⁷, na prática «torna-se alguma vezes particularmente difícil saber se em determinada convenção negocial há uma **novação**, uma dação em cumprimento ou uma dação *pro solvendo*, visto que a cessão (ao credor) de um crédito do devedor sobre terceiro, por exemplo, tanto pode integrar uma, como qualquer outra dessas figuras jurídicas, consoante a intenção dos contraentes». Mas, o mesmo Autor logo adverte que, conhecido «o verdadeiro recorte de cada uma delas, absolutamente distintas entre si, as dúvidas de qualificação das diferentes situações só podem resultar das hesitações relativas à vontade real ou presumível dos contraentes. Trata-se, portanto de

também ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações*, 2.º vol., Edição da Associação Académica, 1979, pág. 797 e segs.”

¹⁵⁶ [Nota 5 do documento citado] – “Ob. cit., págs. 448-449.”

¹⁵⁷ [Nota 6 do documento citado] – “Ob cit., pág. 167.”

puros problemas de interpretação ou de integração das declarações dos outorgantes e não de questões específicas do direito das obrigações.»

93. Uma nota ainda para - confrontando-a com a dação -, afastar a existência de novação, outra das causas de extinção das obrigações além do cumprimento.
94. Dá-se a novação objetiva quando o devedor contrai perante o credor uma nova obrigação em substituição da antiga» (artigo 857.º do Código Civil).
95. A novação pode também ser subjetiva: «A novação por substituição do credor dá-se quando um novo credor é substituído ao antigo, vinculando-se o devedor para com ele por uma nova obrigação; e a novação por substituição do devedor, quando um novo devedor, contraindo nova obrigação, é substituído ao antigo, que é exonerado pelo credor» (artigo 858.º do Código Civil).
96. Na dação em cumprimento há também a extinção da obrigação por meio de uma prestação diferente da devida, **mas não a criação de obrigação nova; e na dação em função do cumprimento, a par da obrigação primitiva, que se mantém, surge uma nova obrigação.**
97. Na dação em cumprimento a obrigação extingue-se por meio de **prestação diferente** da que era devida; na dação em função do cumprimento, **a obrigação inicial mantém-se e extinguir-se-á mediante uma prestação diversa da devida**, se e na medida em que esta for satisfeita¹⁵⁸.
98. A dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*) consiste - vimo-lo já , na transmissão pelo devedor ao credor de uma coisa ou direito através do qual o primeiro realizará o seu crédito; é uma *dação em pagamento condicional*, sujeita à condição de pela venda da coisa ou pela obtenção do direito, o credor lograr a efetiva satisfação do seu crédito.
99. Implica a cedência efetiva da coisa ou do direito, a efetivação de uma prestação diferente da devida, eventualmente materializável na tradição de uma coisa ou de um título.
100. O fim da dação em função do cumprimento não é o de extinguir imediatamente a obrigação, mas o de facilitar ao credor a satisfação do crédito¹⁵⁹,

¹⁵⁸ [Nota 7 do documento citado] – “Cfr. ANTUNES VARELA. *ob. cit.*, pág. 163, e PESSOA JORGE, *ob. cit.*, págs. 441-442.”

¹⁵⁹ [Nota 8 do documento citado] – “Esta perspetiva finalística da dação em função do cumprimento, além de expressamente refenda no artigo 840.º do Código Civil e na doutrina, tem sido igualmente acentuada pela jurisprudência - cfr., por exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 11 de dezembro de 1980, *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 302, pág. 285, e de 26 de abril de 1994.”

eventualmente, pode resultar dos termos do negócio que a dação em função do cumprimento tenha sido realizada também no interesse do devedor¹⁶⁰.

101. A obrigação não se extingue imediatamente, mas apenas se e à medida que o crédito for sendo satisfeito. E a antiga dívida, cuja satisfação a prestação em função do cumprimento se destina a facilitar não fica extinta pelo simples facto da cedência do crédito ou do direito, só o ficando pela realização do valor devido e na medida em que tal se alcançar com aqueles meios; o que, como vimos, tem a vantagem de facilitar ao credor o pagamento, sem perda dos benefícios, designadamente as garantias, do seu crédito¹⁶¹.

102. É necessário referir que o Relatório Final de auditoria não curou de saber qual a correta interpretação das declarações negociais, como o aconselham as sobreditas e avisadas palavras de Antunes Varela.

103. Mas era necessário fazer esse exercício de interpretação das declarações negociais das partes para que o Relatório Final de auditoria pudesse conter um mínimo de arrimo nestes conceitos e normas legais.

104. **Em obediência a essa estrita necessidade façamos, pois, o exercício hermenêutico dessas declarações negociais que o Relatório Final omitiu.**

105. Não resulta do teor dos contratos de ARD e *Confirming* a intenção de substituir uma dívida por outra.

106. E, de acordo com o disposto no 859.º, ainda do Código Civil, «A vontade de contrair a nova obrigação em substituição da antiga deve ser **expressamente manifestada**».

107. O que não acontece em qualquer dos contratos analisados pelo Relatório Final de auditoria.

108. A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que **não houve o propósito** de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou dação *pro solvendo* **como meio de saldar as dívidas do município** - tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à

¹⁶⁰ [Nota 9 do documento citado] – “Cfr. ANTUNES VARELA, *ob. e vol. cit.*, pág. 166, e acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 3 de dezembro de 1981, *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 312, pág. 269.”

¹⁶¹ [Nota 10 do documento citado] – “VAZ SERRA, “Dação em função do cumprimento e dação em cumprimento”, em *Dação em cumprimento, consignação em depósito, confusão, e figuras afins*, Separata do *Boletim do Ministério da Justiça*, n.ºs 39, 40, e 41, Lisboa, 1954, págs. 3-5.”

medida que vão sendo entregues as prestações pecuniárias que os cessionários efetuarão.

109.As obrigações iniciais mantêm-se intocáveis.

110.Mercê da celebração desses contratos ARD e *Confirming*, ocorreu uma **mera modificação** de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros.

111.Donde a programação do pagamento faseado da dívida, o vencimento dilatado de prestações, a reformulação da taxa de juros moratórios constituem modificação da convenção inicial, a qual, quanto ao resto, se mantém.

112.Nos termos do artigo 9.º do Código Civil, a interpretação da lei não deve cingir-se à sua letra mas «reconstituir o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»¹⁶².

113.Esta interpretação terá que ter ainda em conta o teor do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21.06, que refere, de uma forma abrangente, planos de liquidação de dívidas em atraso na administração pública¹⁶³.

114.Do seu confronto com o quadro legal referido, extraem-se essencialmente dos contratos as seguintes conclusões:

115.Não ocorreu uma extinção da dívida primitiva do município.

116.Não consta dos contratos a vontade expressa de substituição de uma dívida por outra.

¹⁶² [Nota 11 do documento citado] – “Cfr BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1990, págs. 185-186.”

¹⁶³ [Nota 12 do documento citado] – “Os preâmbulos dos diplomas legislativos, não sendo fonte de direito, contêm habitualmente um resumo sintético das principais disposições normativas que os integram ou o enunciado do texto legislativo; e, não tendo força vinculativa, podem ter, todavia, assinalável relevância interpretativa acerca do diploma em causa, quer os consideremos como elemento histórico útil para entender a lei, quer lhe atribuamos uma autoridade superior à dos elementos históricos - cfr. JOÃO DE CASTRO MENDES, *Introdução ao Estudo do Direito*, Lisboa, 1984, pág. 251; JOSÉ OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, 6.ª edição revista, Coimbra, 1991, pág. 380; ANTÓNIO VITORINO, “Preâmbulo e nota justificativa”, em *Feitura das Leis*, vol. II, Instituto Nacional de Administração, pág. 129; e os pareceres n.ºs 51/95, *Diário da República*, II Série, de 13 de Setembro de 1996, 11/95 (nota 24), *Diário da República*, II Série, n.º 3, de 4 de Janeiro de 1997, e 51/97, de 12 de Fevereiro de 1998.”

117. A dívida é a mesma e apenas ocorreu uma modificação dos prazos de restituição e dos juros inerentes.
118. Com esta modificação o devedor é o mesmo.
119. Não existe qualquer declaração negocial que indicie que ocorreu a extinção da dívida anterior.
120. As partes expressamente reconheceram que a dívida era a mesma.
121. Não ocorreu substituição do devedor nem do credor (este apenas foi substituído ulteriormente e com a cessão de crédito).
122. Não ocorreu qualquer outro tipo de contrato de base: o contrato do qual emergiu o crédito é o mesmo.
123. Além disto, outras razões levam a concluir que o crédito é o mesmo e não ocorreu dação pro solvendo:
- i. O prazo prescricional do crédito não é alterado, o que significa que o crédito é o mesmo.
 - ii. As garantias que acompanham o crédito não são alteradas (se existisse fiança esta manter-se-ia).
 - iii. O direito de retenção (direito real de garantia, no caso das empreitadas) que o credor tem sobre o município persiste, com a modificação dos prazos de pagamento para o bom cumprimento do contrato de base.
 - iv. Assim em face destes factos a própria construção que a auditoria contém constitui uma contradição nos próprios termos.
124. A tese constante do Relatório Final de auditoria é paradoxal, porquanto:
- alega, por um lado e até á exaustão, que ocorreu uma *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo*;
 - alega, por outro lado, que os contratos ARD e Confirming são contratos novos que criam créditos novos;
 - ao mesmo tempo aceita que os contraentes são os mesmos, não ocorreu alteração das restantes obrigações e garantias contratuais, reconhece a ausência de vontade de extinguir o contrato.
125. Ora, a *dação em função do cumprimento* ou *datio pro solvendo* tem como fim não o de *extinguir imediatamente* a obrigação, mas o de *facilitar* apenas o seu cumprimento.
126. Assim, a obrigação mantém-se e, neste caso, só se extingue *se e à medida* que o respetivo crédito for sendo satisfeito, à custa do novo meio ou instrumento jurídico para o efeito proporcionado ao credor.
127. E a antiga dívida, cuja satisfação a prestação em função do cumprimento se destina a facilitar não fica extinta pelo simples facto da cedência do crédito ou

do direito, só o ficando pela realização efetiva do valor devido e na medida em que tal se alcançar com aqueles meios; o que, como vimos, tem a vantagem de facilitar ao credor o pagamento, sem perda dos benefícios, designadamente as garantias, do seu crédito¹⁶⁴.

128. Se assim é, ocorre contradição com a invocação feita no Relatório Final de auditoria de que os ARD e os *Confirming* constituem contratos novos, que fariam surgir obrigações e créditos novos.

Contratos de ARD

129. O texto dos ARD refere expressamente que em nenhuma circunstância a taxa de juros de mora aplicada poderia ser superior à taxa supletiva de juros moratórios para os créditos de que sejam titulares empresas comerciais, caso em que seria esta a taxa aplicável.

130. É verdade que no ARD consta que a autarquia *autorizou* o fornecedor a ceder os seus créditos.

131. Todavia e por um lado, a menção dessa autorização constitui uma irrelevância, uma vez que esta não é necessária: como já se disse, a cessão de créditos apenas tem que ser *notificada* ao devedor, não carecendo de *autorização* deste.

132. Por outro lado, ficou expresso no texto dos ARD que o pagamento ao cessionário teria de ocorrer exatamente nos mesmos termos desse acordo, pois nada no mesmo autorizava a transformação da relação inicial numa qualquer relação mutuária.

133. Nem nos ARD auditados se refere a possibilidade de cessão da posição contratual a uma instituição bancária e, muito menos, se refere qualquer compromisso do Município de pagar qualquer comissão ou juros com base numa relação mutuária; os únicos custos financeiros que o Município admitiu suportar, no âmbito das operações de cessão da posição contratual dos ARD, foram tão-somente e apenas os juros moratórios inferiores aos contratualmente devidos.

134. A título de exemplo, no acordo com a SUMA, nos termos do n.º 4 da cláusula 3.ª, em nenhuma circunstância, a taxa de juro aplicada poderia ser superior à taxa supletiva de juros moratórios. No limite, seria esta última, a taxa a aplicar.

135. Com a celebração destes contratos não houve alteração da relação jurídica material da contratação previamente celebrada entre o Município e os credores,

¹⁶⁴ [Nota 13 do documento citado] – “VAZ SERRA, “Dação em função do cumprimento e dação em cumprimento”, em *Dação em cumprimento, consignação em depósito, confusão, e figuras afins*, Separata do *Boletim do Ministério da Justiça*, n.ºs 39, 40, e 41, Lisboa, 1954, págs. 3-5.”

nem a transformação da inicial obrigação creditícia numa qualquer relação mutuária.

136.A conexão dos Acordos de Regularização de Dívida com um qualquer contrato de mútuo, tal como que é feita pelo relatório final de auditoria é uma extrapolação ignota e subjetiva, quer do teor deste tipo de contratos, quer daquilo que nunca foi intenção ou vontade do Recorrente na qualidade de decisor político.

137.Da celebração estes acordos de ARD resultou uma irrecusável e inequívoca poupança para o Município, uma vez que a taxa de juro de mora exigível pelo fornecedor teria um encargo substancialmente superior ao resultante dos acordos efetuados.

138.A autarquia encontrava-se numa posição contratual totalmente desfavorável:

139.A autarquia não tinha condições financeiras para cumprir as obrigações contraídas e assumidas muitos anos antes de o Recorrente ter iniciado funções executivas na autarquia, pelo que não era possível pagar, no prazo contratualmente estabelecido, os créditos vencidos; assim, a celebração dos Acordos de Regularização de Dívida beneficiou o município, uma vez que reduzia os encargos contingentes que, à data e em termos concretos e reais, resultariam como encargo para o Município.

140.Foi nesse sentido e com base em tais pressupostos que o Recorrente, celebrou tais contractos, com sustentação em proposta fundamentada por técnicos especialistas municipais, não possuindo conhecimentos técnicos para dela discordar.

141.Sublinhe-se que todos os contactos e negociações ocorridos entre os credores e o Município foram exclusiva e unicamente encetados e concluídos pelos serviços municipais competentes.

142.Designadamente:

1. Os acordos foram negociados e propostos, na sequência de negociação dos serviços municipais competentes com as entidades credoras, como resulta da informação técnica de base que suportava o esboço da decisão;
2. Tais acordos inseriam-se dentro de uma estratégia de gestão de tesouraria levada a cabo pelos serviços técnicos municipais sempre que se manifestavam dificuldades de tesouraria;
3. Em momento algum tais acordos de ARD foram apresentados por esses serviços, nem o poderiam ser, como uma operação de financiamento, mas antes e apenas como um mecanismo de gestão de tesouraria;

4. A não aceitação, por parte do Recorrente, das propostas de ARD, que lhe foram apresentadas pela Direção Municipal de Gestão Financeira nos anos de 2008 e 2009 (tal como consta da documentação anexa à auditoria), faria o Município incorrer em custos financeiros acrescidos, com juros moratórios que **ultrapassariam o dobro do custo real que veio efetivamente a decorrer destas operações de gestão de tesouraria** que agora são analisadas e criticadas pelo relatório final. Caso o Recorrente discordasse das referidas propostas da Direção Municipal para celebração dos ARD, o relatório final por certo censuraria o Recorrente, em termos bem mais violentos (e aí com inteira razão – diga-se), essa eventual decisão de recusa.
5. A decisão de aprovação dos Acordos de Regularização de Dívida (ARD), propostos pelos serviços financeiros do município, foi tomada no pressuposto de que, face à realidade concreta e às consequências da decisão, essa era a decisão que melhor acautelaria os interesses do município.
143. Se o Recorrente tivesse recusado celebrar os Acordos de Regularização de Dívida contrariando a proposta dos serviços técnicos essa recusa de celebração contratual teria ocasionado que o Município incorresse na assunção da obrigação de pagamento, **em mais do dobro**, dos encargos financeiros que, a final (com a celebração dos ditos Acordos de Regularização de Dívida), veio efetivamente a suportar. Ou seja, hoje, o Recorrente estaria (e bem!!!) a ser censurado por não ter acautelado o interesse público municipal na negociação da mora do cumprimento das obrigações contratuais com os credores deste).
144. Estes ARD nunca foram operações apresentadas ao Recorrente (ou desejadas por si) como constituindo financiamento do Município. Aliás, reconhece o tribunal que só agora (desde 1 Janeiro de 2014) pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que só estão expressamente proibidas, no caso de ultrapassarem o limite do exercício económico em que se inserem, a utilização destes mecanismos de gestão de tesouraria.
145. *Conclui-se assim que, refutando o juízo de censura feito no Relatório de Auditoria, que a realidade material comprova que se tratou da decisão adequada, face ao cenário real em que a mesma ocorreu e sob o ponto de vista jurídico os ARD celebrados não configuraram formal e juridicamente os conceitos de mútuos comerciais e, menos, bancários.*

146. Os ARD não podem pois, à face da lei então em vigor, qualificar-se de empréstimos.”

365. E sobre o *princípio da legalidade e o estado de necessidade*, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

175. Além disso, o Relatório Final de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade da celebração dos ADR e *Confirming*.

176. A verdade é que, como vem sendo explicitado e será, subsequentemente, desenvolvido, a celebração desses contratos é imaculada em termos legais.

177. Mas, mesmo que assim se não entendesse, e numa perspetiva de dúvida existencial (como decorre de todo o raciocínio da auditoria), a verdade é que, a justificação para a celebração de tais contratos sempre teria que ser analisada à luz do patenteado e concreto *estado de necessidade* em que se encontrava a autarquia.

178. A justificação apresentada à Auditoria para a necessidade de celebração destes contratos foi rejeitada pelo Relatório Final com o argumento de que já era *patológica a mora contratual* e de que esta nunca deveria ter ocorrido.

179. O mesmo é dizer-se que pelo facto de o doente nunca dever ter adoecido, não lhe deve, por conseguinte, ser ministrada terapêutica.

180. Ora, não pode a auditoria concluir pela imputada ilegalidade das soluções adotadas pela autarquia, sem referir qualquer outra alternativa à patente impossibilidade de pagamento da dívida existente.

181. Na verdade, as causas da dita "*mora patológica*" são do conhecimento e senso público (realidade que era extensiva a muitas outras autarquias).

182. Desde logo porque era consabida a existência de volumosa dívida contraída pelo município nos anos anteriores aos analisados a que acresce o facto de nos anos de 2007 e 2008 terem sido incorporadas nas contas do município, por orientação do Recorrente, diversas quantias por dívidas não inscritas e anteriores ao período em análise, relativas a passivo devido à EDP e ao IHRU, no valor de 58,2 milhões de euros (como a auditoria não pode deixar de reconhecer), e que se não fosse essa incorporação, o endividamento em 2012 não ultrapassaria os 159 M€.

183. Depois, porque se conjugaram diversos fatores de natureza económica e financeira, quer nacional, quer internacional, que implicaram enormes constrangimentos à economia nacional e à liquidez das empresas e do sector local, bem como as abruptas e inesperadas alterações legislativas que alteraram os modelos de gestão da tesouraria das autarquias que alteraram de forma cega e imediata os rácios financeiros a serem

cumpridos pelos municípios sem cuidarem das suas concretas condições económico-financeiras.

184. Assim, no momento em que foi decidida a celebração dos ARD e dos *Confirming* ocorreu uma conjugação de vários fatores exógenos que provocaram a “tempestade perfeita” no plano das finanças municipais.
185. A agravar essa conjugação de fatores potenciadores de “tempestade” releva o facto de o passivo contraído com a construção de mais de 2000 fogos sociais no valor superior a 150 M E ter como início do vencimento das prestações pecuniárias após, 2005, sendo certo que, desde 2005 e até 2012 foi obrigatória a amortização pela autarquia de 67% desse passivo, acrescido dos respetivos juros contratuais.
186. Assim, o Relatório Final de auditoria, fazendo tábua rasa destes factos causadores da denominada mora, incorreu em errada análise dos factos, pois apenas se preocupou com a análise dos *efeitos* e não com as *causas* do evento.
187. Esta questão leva o Recorrente a colocar ênfase no estado de necessidade em que os autarcas se encontravam ao celebrar os contratos, o que foi totalmente escamoteado pela auditoria, tal como foi omitido o facto de as soluções adotadas terem sido propostas pelos serviços municipais competentes que os consideraram indispensáveis para evitar prejuízos maiores para o erário municipal.
188. A não aceitação destas propostas, por parte dos decisores autárquicos, implicaria que o município incorresse na situação de as reações dos credores poderem recorrer a penhoras e aí provocarem forte constrangimento ao funcionamento do município, podendo mesmo colocar em causa a capacidade do município assegurar a execução de funções sociais essenciais para a população.
189. Assim, a auditoria não curou de saber o que aconteceria se os contratos não tivessem sido celebrados.
190. As consequências da persistência da mora e do incumprimento das obrigações pecuniárias do município, a par da impossibilidade de cobrar receitas para acudir a esse cumprimento, consistiam em execuções, penhora de contas bancárias, de bens, venda executiva dos mesmos, cobrança de juros moratórios a taxas largamente superiores às que resultam dos ARD e *Confirming*, etc.
191. Ademais e de acordo com o art.º 39.º da atual Lei das Finanças Locais (Lei 73/2013), se não ocorresse a celebração dos aludidos aditamentos aos contratos, os credores poderiam requerer à Direção Geral das Autarquias Locais a dedução uma parcela às transferências resultantes da aplicação da presente lei, até ao limite de 20% do respetivo montante global, incluindo a participação variável do IRS.
192. E, se tal sucedesse, dado o montante das obrigações pecuniárias em causa, ocorreria inelutavelmente a paralisação da atividade do município em prol das populações.

193. Assim sendo, a auditoria deveria ter equacionado a existência de um total *estado de necessidade* tendo em conta o princípio da legalidade que norteia a atividade administrativa.
194. É sabido que a Administração se encontra, na sua atuação, sujeita, entre outros, ao princípio da legalidade, expressamente consagrado, quer no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição, quer no n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo.
195. A normação da contratação pública da modificação dos contratos, em matéria de empreitada e de prestação de serviços (art.ºs 311 e segs e 454.º do CCP), permite o afastamento da aplicação do princípio da legalidade, com fundamento na existência de estado de necessidade, (até, mesmo, com base no entendimento de que estaria em causa um ato político ou o exercício de um poder discricionário da Administração)¹⁶⁵.
196. O estado de necessidade do município era patente, uma vez que, não conseguindo obter fundos que lhe permitissem pagar as aludidas dívidas, teve que renegociar o respetivo prazo de pagamento dilatado, bem como as taxas de juros inerentes à mora.
197. Deste *estado de necessidade* não curou a auditoria, nem sequer alvitrou que outra solução estivesse, porventura, à mercê dos decisores.
198. Sendo certo que essa recomendação é obrigatória, tendo em conta o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas.
199. Por outro lado, mesmo na perspectiva defendida no relatório de auditoria, deveriam ser retiradas conclusões em sede de responsabilidade, para os decisores que iniciaram a mora na execução e cumprimento dos contratos.
200. Mas o relatório de auditoria nenhuma consequência retira dessa conduta que, alegadamente, seria ilícita:
201. Não identifica os responsáveis pelo início da mora no cumprimento das obrigações contratuais do município que diz serem os causadores dessa mora patológica, mas decidiu, ao invés, aplicar juízo de censura ao Recorrente, que decidiu optar por uma solução (absolutamente legal, repete-se) para a regularização da pré-existente **situação de mora reiterada e patológica com os credores**¹⁶⁶ no cumprimento dos contratos por parte do município.
202. Ora se o relatório de auditoria encontrou esta *situação de mora reiterada e patológica com os credores* **não retirou daí nenhuma consequência para o momento em que ocorreu o início da mora nem concretizou em que datas se iniciou essa ora**

¹⁶⁵ [NOTA 14 do documento citado] – “Cfr. DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, volume II, 1988, pág. 60 e segs.”

¹⁶⁶ [NOTA 15 do documento citado] – “Nas palavras do Relatório de auditoria no ponto 324 a fls 147.”

reiterada e patológica com os credores, sendo certo que o Recorrente nessa data não exercia qualquer função na autarquia auditada.

203. E não aplicou nenhuma sanção de censura a nenhum dos desconhecidos e eventuais infratores (na tese da auditoria, que se recusa) dessa *reiterada e patológica situação de mora com os credores*.
204. Pelo contrário, o relatório final ficou afetado (e infetado), eventualmente por osmose, com essa patologia e, vai daí, decidiu imputar ao Recorrente a sanção de juízo de censura.
205. Quando é certo que o Recorrente, alheio a essa patologia (pois que a mesma já existia antes de ter iniciado funções – em 2006 –, como se pode constatar da documentação anexa ao relatório) decidiu corrigi-la e aplicar-lhe a terapêutica adequada.
206. Assim, é ilícita esta aplicação de juízo de censura efetuada ao Recorrente.
207. Concluindo, mesmo na perspetiva cética da auditoria relativamente ao *fundamento legal* dos contratos celebrados, a verdade é que, a justificação para a respetiva celebração teria que ser reconhecida à luz do patenteado *estado de necessidade* em que se encontravam muitas autarquias, nomeadamente a de Gaia, estado esse que sempre é causa de exclusão de ilicitude e da culpa (quer à luz das regras do direito sancionatório quer do direito civil).”

366. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

27. No que respeita à intervenção do Recorrente em atos de relevância financeira, relatório final, na sua essência, assenta basicamente na qualificação jurídica dos contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos *Contratos de Confirming* como se de verdadeiros e autênticos contratos típicos de *datio pro solvendo* e de *cessão de créditos*, se tratassem.
28. Mercê deste errado raciocínio que constitui um sofisma – por assentar em pressupostos errados – o relatório final aplicou juízo de censura ao recorrente por ser responsável financeiro na execução de tais contratos, o que constitui errada interpretação e aplicação dos normativos legais que configuram esses contratos.
29. Tais contratos celebrados não constituem cessão de créditos.
30. A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que **não houve o propósito** de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou dação *pro solvendo* como meio de saldar as dívidas do município - tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à medida que vão sendo entregues as prestações pecuniárias que os cessionários efetuarão.

31. As obrigações iniciais mantêm-se intocáveis.
32. Mercê da celebração dos contratos ARD e *Confirming*, ocorreu uma **mera modificação** de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistam em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros.
33. Além disso, o Relatório Final de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade da celebração dos ADR e *Confirming*.
34. Mas o relatório de auditoria nenhuma consequência retira da conduta que, alegadamente, seria ilícita consistente no início da mora no cumprimento desses contratos.
35. Sem identificar os responsáveis pelo início dessa mora no cumprimento das obrigações pecuniárias do município, decidiu aplicar censura ao Recorrente que não teve nisso qualquer responsabilidade (nem sequer tinha iniciado funções autárquicas nessa data) decidiu optar por uma solução (absolutamente legal,) para a regularização da pré-existente **situação de mora reiterada e patológica com os credores** no cumprimento dos contractos por parte do município.
36. Ora se o relatório de auditoria encontrou esta *situação de mora reiterada e patológica com os credores* **não retirou daí nenhuma consequência para o momento em que ocorreu o início da mora nem concretizou em que datas se iniciou essa ora reiterada e patológica com os credores, sendo certo que o Recorrente nessa data não exercia qualquer função na autarquia auditada.**”
367. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne aos Acordos de Regularização de Dívida (ARD).
368. À questão – no que concerne aos Acordos de Regularização de Dívida (ARD) – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de cesura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.
369. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao

contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que celebraram os ARD.

370. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.

371. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.

372. À questão – no que concerne aos Acordos de Regularização de Dívida (ARD) –, *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

373. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre a utilização de ARD.

374. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
375. Contudo, o sentido da interpretação da auditoria está em consonância com a posição assumida reiteradamente pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalização prévia, de fiscalização sucessiva e de julgamento de responsabilidades, sobre a utilização destas operações financeiras complexas, como salientado nos §§ 282 a 285 e 333 do *Relatório de Auditoria*.
376. E o sentido da interpretação prevalecente na auditoria foi corroborado pela Decisão do Eurostat – *Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units* – de 31 de julho de 2012.
377. É verdade que a Decisão do Eurostat é posterior à celebração dos contratos examinados pela Auditoria, mas o teor da Decisão não foi invocado para sancionar a utilização destes instrumentos, mas sim para ilustrar e compreender a natureza deste tipo de operações e do seu impacto nas contas públicas.
378. Aliás, sobre a celebração dos Acordos de Regularização de Dívida (ARD), o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
379. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

380. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega:

- Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2.ª Secção, Processo n.º 21/2012-AUDIT, páginas 1 a 344;
- Parecer do Ministério Público n.º 17/2015, Processo n.º 21/2012, páginas 345 a 347;
- Índice de Anexos, página 348;
- Anexo I - Despacho Judicial de Contraditório, páginas 349 a 358;
- Anexo II - Contraditório dos responsáveis, páginas 359 e ss.;
 - Anexo II-A - Luís Filipe Menezes, páginas 360 a 441;
 - Anexo II-B - Marco António Costa, páginas 442 a 576;
 - Anexo II-C - Veneranda Barbosa Carneiro, páginas 577 a 578;
 - Anexo II-D - Firmino Jorge Anjos Ferreira, páginas 579 a 617;
 - Anexo II-E - Mário Rui de Campos Fontemanha, páginas 618 a 619;
 - Anexo II-F - Maria Amélia Traça Machado, páginas 620 a 621;
 - Anexo II-G - Maria Mercês Duarte Ramos Ferreira, páginas 622 a 634;
 - Anexo II-H - Maria Ilda da Costa Figueiredo, páginas 635 a 638;
 - Anexo II-I - Manuel Joaquim Barbosa Ribeiro, páginas 639 a 642;
 - Anexo II-J - Maria Elisa Vieira da Silva Oliveira, páginas 643 a 644;
 - Anexo II-K - Patrocínio Miguel Vieira Azevedo, páginas 645 a 646;
 - Anexo II-L - Joaquim Barbosa Ferreira Couto, páginas 647 a 648;
 - Anexo II-M - Francisco Mário Dorminski de Carvalho, páginas 649 a 650;
 - Anexo II-N - António Carlos de Sousa Pinto, páginas 651 a 681;

- Anexo II-O - Ana Paula Amorim Moreira Guedes, páginas 682 a 696;
- Anexo II-P - Virgílio Macedo – Soc. ROC’S, páginas 697 a 704;
- Anexo II-Q - Eduardo Vítor de Almeida Rodrigues, páginas 705 a 829;
- Anexo II-R - José Miranda de Sousa Maciel, páginas 830 a 842;
- Anexo II-S - Serafim Silva Martins, páginas 843 a 844;
- Anexo II-T - José António Bastos Cardoso, páginas 845 a 846;
- Anexo II-U - Nuno Fernando Ascensão Gomes Oliveira, páginas 847 a 877;
- Anexo II-V - Serafim Silva Martins, páginas 878 a 881;
- Anexo II-W - Paulo André Sanches de Oliveira Correia, páginas 882 a 971;
- Anexo II-X - Silvano Teixeira da Fonseca, páginas 972 a 973;
- Anexo II-Y - Daniel Fernando de Almeida Moreira Couto, páginas 974 a 975;
- Anexo III - Relação nominal de responsáveis, páginas 976 a 980;
- Anexo IV - Metodologia, páginas 981 a 983;
- Anexo V - Despachos judiciais de auditoria, páginas 984 a 1112;
- Anexo VI - Decisão da *Eurostat*, páginas 1113 a 1119;
- Anexo VII - Contatos de *Confirming*, páginas 1120 a 1167;
- Anexo VIII - *Confirming*, Faturas e pagamentos (2010-2012), páginas 1168 a 1186;
- Anexo IX - Movimentos contabilísticos relativos à transmissão das infraestruturas de saneamento em alta, páginas 1187 a 1189;
- Anexo X - Prazo médio de pagamento, páginas 1190 a 1195;
- Anexo XI - Entidades relevantes para o endividamento municipal, páginas 1196 a 1197;
- Anexo XII - Desequilíbrio financeiro conjuntural e estrutural, páginas 1198 a 1201;

- Anexo XIII - Impacto acumulado das operações relatadas no endividamento, páginas 1202 a 1203;
- Anexo XIV - Contratos *swap* - Modalidades e funcionalidades - fluxos financeiros, páginas 1204 a 1241;
- Anexo XV - Contratos *swap* - Relação de cobertura: resposta do Banco Santander Totta, páginas 1241 a 1244;
- Anexo XVI - Contratos *swap* - Relação de cobertura: resposta do BPI, páginas 1244 a 1248;
- Anexo XVII - Contratos *swap* - Relação de cobertura: resposta do Barclays Bank, páginas 1249 a 1251;
- Deliberação - Anexo 1 ao Processo Audit. n.º 21/2012 - Relatório de Auditoria n.º 13/2015, de 17 de junho - Recursos de Marco António Costa para o plenário da 2.º Secção, páginas 1252 a 1261.

381. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

382. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos dos *Manuais de Auditoria* já citados:

[...] “O texto do relatório deve convencer especialmente a entidade auditada – e, também, um qualquer leitor alvo – da validade dos resultados da auditoria, do carácter razoável das respetivas conclusões e dos benefícios resultantes da execução de ações de melhoria ou de correção do desempenho a obter, na sequência das recomendações formuladas”, in *Manual de Auditoria de Resultados*, Tribunal de Contas, p. 72.

[...] “Os auditores devem ter presente que o leitor espera que os relatórios do Tribunal sejam conclusivos, pelo que as afirmações devem ser assertivas e não suscitar dúvidas, nem dar origem a suposições ou equívocos.

Para ser de leitura fácil, atrativo e credível o relato deve observar, quanto ao estilo, três características: ser bem redigido, evidenciar uma agregação de valor para o bem comum e tratar de matéria com interesse público.

Do relato de auditoria, por obedecer a determinados padrões, não é possível excluir a sua natureza técnica. No entanto, só se o relatório se apresentar acessível, através de um texto compreensível, o leitor casual será incentivado a prosseguir a respetiva leitura.

Outro aspeto significativo do estilo é a coerência do texto, em termos de método e de expressão. A coerência e rigor do texto requerem que o estilo seja claro, simples e inequívoco, de modo a que o relatório que o Tribunal divulgue seja imediatamente compreensível, sem exigir do leitor um esforço especial de interpretação”, in *Manual de Auditoria de Resultados*, Tribunal de Contas, pp. 82-83.

383. À questão – no que concerne aos Acordos de Regularização de Dívida (ARD) –, *as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, no Aditamento à resposta preliminar, de 3 de fevereiro de 2015, e na Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015?* – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

384. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

- 385.** Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- 386.** *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- 387.** Reitere-se que os *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, consagrados na ISSAI 100, caracterizam a auditoria como “um processo cumulativo e iterativo”, ou seja, *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.
- 388.** Sublinhe-se que a auditoria configura *um exame sistemático de uma dada matéria, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, ou seja, a essência de um procedimento de auditoria traduz um trabalho *cumulativo e iterativo* de *refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
- 389.** E a intelecção do procedimento *cumulativo e iterativo* de *refinamento sucessivo das opiniões construídas* decorre também da já aludida referência ao padrão de um «auditor experiente», que – a partir da documentação de auditoria e sem prévia ligação com a auditoria – consegue *determinar que trabalho foi executado e compreender as evidências que suportam os juízos, as observações e as conclusões e recomendações da auditoria*.

390. Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
391. O artigo 96.º, n.º 2, da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) consagra a irrecorribilidade das *deliberações que aprovem relatórios de auditoria, salvo no que diz respeito à fixação de emolumentos e demais encargos*, e consequentemente não prevê disposições processuais relativas a este tipo de recursos.
392. Ora, não prevendo a LOPTC normas processuais relativas a recursos de deliberações que aprovem relatórios de auditoria, caímos, no âmbito do recurso *sub iudice*, no domínio da *integração das lacunas da lei*, instituído no artigo 10.º do Código Civil.
393. Assim, em primeiro lugar, cumpre procurar a norma aplicável a casos análogos, por força do n.º 1 do artigo 10.º do Código Civil.
394. Note-se que o artigo 80.º (*Lei aplicável*) da LOPTC estipula que “O processo no Tribunal de Contas rege-se pelo disposto na presente lei, pelo Regulamento do Tribunal e, supletivamente, pelo Código de Processo Civil.”
395. Na Secção V (*Dos recursos*), do Capítulo VII (*Do processo no Tribunal de Contas*), a LOPTC prevê e regula a recorribilidade em matérias de visto e de responsabilidade financeira, ao mesmo tempo que veda a recorribilidade das deliberações que aprovem relatórios de auditoria.
396. Esta dicotomia reflete a segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas.

- 397.** E, como já amplamente sublinhado:
- a)** o procedimento específico aplicável aos relatórios de auditoria evidencia a natureza *sui generis* do controlo financeiro independente exercido pelo Tribunal de Contas, onde o juiz titular de cada área de responsabilidade tem, na sua dependência funcional, um departamento de auditoria, dotado de chefias próprias e composto por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.
 - b)** a sequência procedimental – relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria – traduz a formação iterativa de uma opinião de auditoria, que se fixa num juízo de auditoria, que tem entre os destinatários primordiais *quem gere e utiliza dinheiros públicos*.
 - c)** uma opinião de auditoria é um juízo técnico, formulado por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas, na observância de princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites e no cumprimento de métodos e técnicas consagrados em Manuais de Auditoria e de Procedimentos.
- 398.** Destarte, as diferenças estruturais realçadas impedem a aplicação analógica das regras processuais da LOPTC sobre a *função jurisdicional à função de fiscalização independente da atividade financeira pública*.
- 399.** Por seu turno, o *Regulamento do Tribunal de Contas* complementa pormenorizadamente a compreensão da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e nada dispõe sobre a recorribilidade das deliberações que aprovem relatórios de auditoria.

400. Neste contexto, convém reiterar o teor do art.º 22.º do *Regulamento do Tribunal de Contas*¹⁶⁷, sob a epígrafe «Modalidades e técnicas de fiscalização sucessiva e concomitante»:

“1. O Tribunal de Contas desenvolve as suas competências de fiscalização sucessiva e concomitante na Sede, e nas Secções Regionais dos Açores e da Madeira, de forma integrada e uniforme através da verificação interna e externa de contas, da realização de auditorias de qualquer natureza e de outras formas de controlo previstas na Lei e neste Regulamento e de acordo com as normas, princípios, métodos e técnicas constantes de manuais de auditoria, de verificação interna de contas e de procedimentos aprovados.

2. O Tribunal orienta-se também, designadamente, pelas:

a) Normas de direito financeiro público nacional constante da Constituição da República Portuguesa, dos estatutos político-administrativos das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, das leis de enquadramento orçamental nacionais e regionais e das finanças locais e regionais;

b) Normas jurídicas e contabilísticas nacionais aplicáveis aos setores públicos administrativos e empresariais, associativos, fundacionais e cooperativos incluindo os relativos às entidades públicas reclassificadas;

c) Normas de auditoria e de revisão de contas geralmente aceites, em vigor em Portugal e na União Europeia;

d) Normas do direito europeu da estabilidade e consolidação orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas;

e) Normas contabilísticas do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, aprovadas no âmbito da União Europeia;

f) Normas de auditoria aprovadas no âmbito da INTOSAI, da EUROSAI e da IFAC, ou no âmbito do Comité de Contacto dos Presidentes dos Tribunais de Contas e Auditores Gerais da União Europeia.”

401. Só que a compreensão de auditoria, subjacente a estas normas, é a que decorre dos padrões internacionais de auditoria e que está sintetizada no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, nos seguintes termos:

“Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos

¹⁶⁷ Cf., *supra*, notas 5, 6, 7, 8 e 36.

princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

402. E o mesmo *Manual* enfatiza a natureza evolutiva e histórica do conceito de auditoria, reiterando:

“[...] o próprio conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, refletindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo, mas também os objetivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, a auditoria passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Por isso, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos, mas também a ter uma função preventiva e orientadora.”

403. Ou seja, quer a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, quer o Regulamento do Tribunal de Contas, quer as normas aplicáveis por força da remissão do art.º 22.º deste Regulamento, compreendem a auditoria como uma função de fiscalização independente da atividade financeira pública, que reflete as *mutações económicas e sociais que se foram operando, desde que se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos, mas também a ter uma função preventiva e orientadora.*

404. A alusão a *uma função preventiva e orientadora* é particularmente relevante para a compreensão dos objetivos das auditorias do setor público, estabelecidos na ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* –, mormente:

“17. [...] A auditoria do setor público ajuda a criar condições apropriadas e a fortalecer a expectativa de que as entidades do setor público e os servidores públicos desempenharão suas atribuições de modo efetivo, eficiente, ético e em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

18. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

19. As EFS estão a serviço desse objetivo como importantes pilares dos sistemas democráticos e como mecanismos de governança nacionais, e desempenham um importante papel no aperfeiçoamento da administração pública ao enfatizar os princípios de transparência, *accountability*, governança e desempenho. [...] A “ISSAI 20 – Princípios de Transparência e *Accountability*” contém orientações a esse respeito.

20. As auditorias do setor público partem de objetivos que podem ser distintos, dependendo do tipo de auditoria que está sendo realizada. No entanto, todas elas contribuem para a boa governança:

- fornecendo aos usuários previstos, com independência, informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
- aperfeiçoando a *accountability* e a transparência, promovendo melhorias contínuas e a confiança sustentada no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública;
- fortalecendo a efetividade dos órgãos que, dentro do ordenamento constitucional, exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo, bem como dos responsáveis pela gestão de atividades financiadas com recursos públicos;
- criando incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.”

405. A *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público direciona a fiscalização independente da atividade financeira pública para a *avaliação da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais*, à luz dos princípios de *transparência, accountability e good governance*, com os objetivos de promoção de *melhorias contínuas* e de reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e no *desempenho da administração pública*, através de *incentivos para mudança, ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas*.

- 406.** Assim, a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.
- 407.** Destarte, por força da natureza não jurisdicional dos procedimentos de auditoria, a questão da recorribilidade das deliberações, que aprovem relatórios de auditoria, também não encontra solução na aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil sobre recursos.
- 408.** Consequentemente, *ex vi* do art.º 10.º, n.º 3, do Código Civil, resta integrar a lacuna referente à recorribilidade das deliberações, que aprovem relatórios de auditoria, *segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema*.
- 409.** Mas, se a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno aos procedimentos de auditoria, cumpre então indagar como – *dentro do espírito do sistema* – se passaria a inserir essa recorribilidade.
- 410.** O seu regime não poderia contrariar os *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público* e deveria assegurar a unidade teleológica do procedimento de auditoria, determinado e organizado como *um exame sistemático de uma dada*

matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

411. Consequentemente, o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

412. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

413. À questão – no que concerne aos Acordos de Regularização de Dívida (ARD) –, *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que *as conclusões do recurso se limitam a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso*.

- 414.** Se a questão se cingisse ao processo civil, cairíamos no âmbito do art.º 639.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, aplicável por força do art.º 80.º da LOPTC.
- 415.** Ora, o art.º 639.º do Código de Processo Civil, sob a epígrafe “*Ónus de alegar e formular conclusões*”, dispõe no seu n.º 3:
- “Quando as conclusões sejam deficientes, obscuras, complexas ou nelas se não tenha procedido às especificações a que alude o número anterior, o relator deve convidar o recorrente a completá-las, esclarecê-las ou sintetizá-las, no prazo de cinco dias, sob pena de se não conhecer do recurso, na parte afetada.”
- 416.** E o art.º 641.º, sob a epígrafe “*Despacho sobre o requerimento*” estatui:
- “1 - Findos os prazos concedidos às partes, o juiz aprecia os requerimentos apresentados, pronuncia-se sobre as nulidades arguidas e os pedidos de reforma, ordenando a subida do recurso, se a tal nada obstar.
- 2 - O requerimento é indeferido quando:
- [...] b) Não contenha ou junte a alegação do recorrente ou quando esta não tenha conclusões.”
- 417.** Consequentemente, se a questão se cingisse ao processo civil, *o relator deveria ter convidado o recorrente a sintetizar o corpo das alegações de recurso, no prazo de cinco dias, sob pena de se não conhecer do recurso, na parte afetada.*”
- 418.** Mas, por força da natureza não jurisdicional dos procedimentos de auditoria, a questão da *reprodução do teor das alegações de recurso nas conclusões do recurso* não encontra solução na aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil.
- 419.** De novo, *ex vi* do art.º 10.º, n.º 3, do Código Civil, resta integrar a lacuna segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema.

420. E, mais uma vez, a solução não poderia contrariar os *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público* e deveria assegurar a unidade teleológica do procedimento de auditoria, determinado e organizado como *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.*

421. E, por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria.*

422. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.*

423. **Sumário [E.2 – Acordos de Regularização de Dívida (ARD)]:**

a) **O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.**

– Quer na *Resposta preliminar*, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de

recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que celebraram os ARD.

- O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juizes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exhaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.
- O *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria*.

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

- O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre a utilização de ARD.
- Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
- Contudo, o sentido da interpretação da auditoria está em consonância com a posição assumida reiteradamente pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalização prévia, de

fiscalização sucessiva e de julgamento de responsabilidades, sobre a utilização destas operações financeiras complexas.

- E o sentido da interpretação prevalecente na auditoria foi corroborado pela Decisão do Eurostat – *Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units* – de 31 de julho de 2012.
- É verdade que a Decisão do Eurostat é posterior à celebração dos contratos examinados pela Auditoria, mas o teor da Decisão não foi invocado para sancionar a utilização destes instrumentos, mas sim para ilustrar e compreender a natureza deste tipo de operações e do seu impacto nas contas públicas.
- Aliás, sobre a celebração dos Acordos de Regularização de Dívida (ARD), o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- A publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.
- Os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse

pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta dos *Manuais de Auditoria*.

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* e do *Aditamento à resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.
- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
- O artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC consagra a irrecorribilidade das *deliberações que aprovem relatórios de auditoria, salvo no que diz respeito à fixação de emolumentos e demais encargos*, e consequentemente não prevê disposições processuais relativas a este tipo de recursos.
- Ora, não prevendo a LOPTC normas processuais relativas a recursos de deliberações que aprovem relatórios de auditoria, caímos, no âmbito do recurso *sub iudice*, no domínio da

integração das lacunas da lei, instituído no artigo 10.º do Código Civil.

- Assim, em primeiro lugar, cumpre procurar a norma aplicável a casos análogos, por força do n.º 1 do artigo 10.º do Código Civil.
- Note-se que o artigo 80.º (*Lei aplicável*) da LOPTC estipula que “O processo no Tribunal de Contas rege-se pelo disposto na presente lei, pelo Regulamento do Tribunal e, supletivamente, pelo Código de Processo Civil.”
- Na Secção V (*Dos recursos*), do Capítulo VII (*Do processo no Tribunal de Contas*), a LOPTC prevê e regula a recorribilidade em matérias de visto e de responsabilidade financeira, ao mesmo tempo que veda a recorribilidade das deliberações que aprovem relatórios de auditoria.
- Esta dicotomia reflete a segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas.
- Destarte, as diferenças estruturais realçadas impedem a aplicação analógica das regras processuais da LOPTC sobre a *função jurisdicional* à *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*.
- Por seu turno, o *Regulamento do Tribunal de Contas* complementa pormenorizadamente a compreensão da *função de fiscalização independente da atividade financeira pública* e nada dispõe sobre a recorribilidade das deliberações que aprovem relatórios de auditoria.
- Quer a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, quer o Regulamento do Tribunal de Contas, quer as normas aplicáveis por força da remissão do art.º 22.º deste Regulamento, compreendem a auditoria como uma função de fiscalização independente da atividade financeira pública, que reflete as *mutações económicas e sociais que se foram operando, desde que*

se institucionalizou como ramo do saber até à atualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos, mas também a ter uma função preventiva e orientadora.

- *A função preventiva e orientadora das auditorias do setor público direciona a fiscalização independente da atividade financeira pública para a avaliação da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais, à luz dos princípios de transparência, accountability e good governance, com os objetivos de promoção de melhorias contínuas e de reforço da confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e no desempenho da administração pública, através de incentivos para mudança, ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas.*
- *Assim, a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional, que faculte também a avaliação da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, accountability e good governance, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e à melhoria do desempenho da administração pública.*
- *Por força da natureza não jurisdicional dos procedimentos de auditoria, a questão da recorribilidade das deliberações, que*

aprovem relatórios de auditoria, também não encontra solução na aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil sobre recursos.

- Consequentemente, *ex vi* do art.º 10.º, n.º 3, do Código Civil, resta integrar a lacuna referente à recorribilidade das deliberações, que aprovem relatórios de auditoria, *segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema.*
- Mas, se a *admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno* aos procedimentos de auditoria, cumpre então indagar como – *dentro do espírito do sistema* – se passaria a inserir essa recorribilidade.
- O seu regime não poderia contrariar os *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público* e deveria assegurar a unidade teleológica do procedimento de auditoria, determinado e organizado como *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.*
- Consequentemente, o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojecto de relatório de auditoria, projecto*

de relatório de auditoria e relatório de auditoria – houvesse que acrescentar mais uma – recurso do relatório de auditoria e sua apreciação.

- Porém, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria, interrompendo-se concludentemente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.*

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

- Por força da natureza não jurisdicional dos procedimentos de auditoria, a questão da *reprodução do teor das alegações de recurso nas conclusões do recurso* não encontra solução na aplicação subsidiária das disposições do Código de Processo Civil.
- De novo, *ex vi* do art.º 10.º, n.º 3, do Código Civil, resta integrar a lacuna segundo a norma que o próprio intérprete criaria, se houvesse de legislar dentro do espírito do sistema.
- E a solução não poderia contrariar os *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público* e deveria assegurar a unidade teleológica do procedimento de auditoria, determinado e organizado como *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.*
- E, por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho

cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria.

– Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.

E.3 – Contratos de Confirming

424. Sobre os *Contratos de Confirming*, o *Relato de Auditoria*, pp. 12-13, conclui:

“[...]”

1.2. Contratos de Confirming (Cfr. Ponto 3.4.3. do Relato)

1.2.1. Confrontado com a incapacidade para solver atempadamente os compromissos assumidos, entrando em incumprimento perante os seus fornecedores, o MVNG recorreu a uma operação complexa que lhe permitiu obter os fundos necessários para pagar aos seus credores à margem dos princípios e regras orçamentais, celebrando contratos de *confirming* através dos quais o Banco disponibilizou os fundos necessários ao pagamento dos credores, por contrapartida do pagamento de juros remuneratórios, taxas e comissões, calculados em função dos prazos de diferimento acordados que foram suportados, em 80% das situações, pelo município.

1.2.2. Com efeito, é evidente a conexão entre os contratos de self-confirming, os ofícios modelo, as comunicações de remessa de envio e a cessão dos créditos ao Banco, que se traduzem numa modificação objetiva da relação jurídica emergente dos contratos de prestação de serviços/empreitadas originários com vista à sua transformação numa relação de mútuo, com novos prazos de vencimento e novos encargos financeiros a suportar pela autarquia, após a transmissão dos créditos pelos fornecedores.

1.2.3. Trata-se de operações que configuram negócios jurídicos complexos com a finalidade de consolidar dívida comercial de curto prazo vencida, traduzida na

modificação objetiva da relação inicial em relações jurídicas emergentes de mútuos celebrados com uma instituição financeira;

- 1.2.4. A Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, (Lei dos Compromissos e Paramentos em Atraso - LCPA) e respetiva regulamentação, introduziu mecanismos atípicos de renegociação de dívidas vencidas e em mora a que correspondessem pagamentos em atraso, sob qualquer forma e condição, à data da sua entrada em vigor, entre os quais se integram *a posteriori* este tipo de operações, situação que configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável;
- 1.2.5. As situações em apreço estão agora proibidas pela recente Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e das entidades intermunicipais - RFAL), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2014, e veio, na senda da Decisão do Eurostat de 31 de julho de 2012, e das decisões e recomendações do Tribunal de Contas, proibir os municípios de celebrarem “*contratos com entidades financeiras ou diretamente com os credores com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental*” (artigo 49º, n.º 7, alínea c));
- 1.2.6. A situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor, leva-nos a emitir **um forte juízo de censura** aos responsáveis que celebraram os contratos de *confirming* (Luís Filipe Menezes e Marco António Costa, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente).”

425. Por seu turno, o *Relato*, pp. 147-148, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre os *Contratos de Confirming*:

“[...]

Juízo de auditoria

422. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- A situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir

pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor, leva-nos a emitir um juízo de censura aos responsáveis que celebraram os contratos de *confirming* (**Luís Filipe Menezes e Marco António Costa**, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente).

Projeto de Recomendações

- Aprovar orçamentos sinceros e fiáveis, com garantia de arrecadação de receitas que permitam o cumprimento pontual das obrigações assumidas, de molde a não incorrer na obrigação de pagar juros de mora, juros remuneratórios, *spread* e comissões, que acarretem para a autarquia encargos financeiros adicionais não justificados do ponto de vista do interesse público e da satisfação das necessidades coletivas locais;
- Adotar um adequado sistema de controlo interno que permita monitorizar, a todo o tempo, a adequação do ritmo de realização das despesas ao ritmo de arrecadação das receitas, tendo em vista garantir que as obrigações assumidas perante terceiros sejam cumpridas pontualmente.”

426. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre os *Contratos de Confirming*:

“[...]

2. Contratos de Confirming

Não se afigura haver alteração da relação jurídica. O notificado tomou a decisão no pressuposto de que tais contratos se inserirem num âmbito de gestão de tesouraria, relativo a pagamentos devidos pela autarquia a fornecedores, como uma forma mais eficaz e menos onerosa de gestão desses créditos, proposta pelo banco, que reduzia os custos administrativos e financeiros da autarquia. Foi nesse sentido que decidiu, atendendo à opinião favorável expressada pelos serviços municipais competentes.

Apesar do Tribunal de Contas classificar esta operação como "complexa", convém salientar que o banco em apreço, na sua página eletrónica, apresenta a operação como de apoio à gestão de tesouraria. Mais, os dois contratos propostos ao notificado foram apresentados como "Contrato de Confirming", vide título dos mesmos e dentro de um espírito de mais ampla colaboração da Instituição Financeira no apoio à gestão de tesouraria.

No artigo 1º dos dois contratos de Confirming é dito que se trata de "serviço de gestão de pagamentos nacionais devidos pelo cliente." No artigo 6º in fine, dos mesmos, é ainda dito que o banco executa as ordens de pagamento, no âmbito da prestação de serviços constante do artigo 1º e “agindo como simples gestor de pagamentos do cliente.”

O notificado não celebrou qualquer aditamento aos contratos originais nem tem memória de ter assinado qualquer comunicação de envio de remessa ao banco. A gestão operacional da tesouraria era executada pelos serviços técnicos de gestão financeira do município. Não tem o notificado memória de em qualquer momento ter assinado qualquer documento que considerasse ou classificasse esta operação como sendo de mútuo. Aliás a auditoria no seu ponto 331 alega só haver mútuo a partir das comunicações de remessa e só aí, segundo a auditoria, se fixará a existência do suposto mútuo. Ora, na verdade no contrato inicial não há qualquer referência que possa permitir tal ilação e na nossa opinião, só por interpretação extensiva forçada, com a qual não se concorda, conseguem os Senhores Auditores justificar a sua tese.

Não se contesta a circunstância de o artigo 8.º de um dos contratos de Confirming celebrado em 21 de dezembro de 2009, ser aberta a possibilidade de se poder realizar uma operação que os auditores classificam como sendo de Self-Confirming. Na ocasião o Município por cautela aceitou a possibilidade de deixar em aberto tal possibilidade de oferta de mecanismo adicional de gestão de pagamento, na convicção de que estava perante um Confirming. Este mecanismo, em caso de dificuldades de tesouraria, permitiria que o Município se pudesse socorrer do apoio do banco nas operações de gestão de tesouraria para pagamento de faturas a uma taxa de juro que era muito inferior à que poderia ser reclamada pelo fornecedor nos termos da legislação então vigente. Importa salientar que estes contratos foram celebrados mesmo no final de 2009, quando o país já estava a braços com uma fortíssima incerteza financeira.

Na ocasião, por conselho técnico e como já referido, a operação de apoio à tesouraria do Município realizada pelo banco, através da gestão de pagamentos, por cautela e em nome da defesa do interesse municipal, abria a possibilidade constante do artigo 8º de um dos contratos, e que a auditoria classifica como de self-Confirming.

A realidade que então se vivia levava à necessidade de se atuar em termos muito cautelosos. A saber,

1- Dadas as dificuldades financeiras e de tesouraria que muitos fornecedores e outros credores apresentavam em finais de 2009, face às restrições de crédito à economia real, que então já se faziam sentir junto das entidades bancárias, exigindo mesmo muitas dessas entidades bancárias que as empresas procedessem à antecipação de liquidação de créditos ainda não vencidos, fez aumentar a pressão das empresas sobre as entidades públicas seus clientes que tinham atrasos de pagamento, no sentido de pagar responsabilidades já vencidas. Na perceção dos serviços municipais e de vários especialistas que na comunicação social abordavam estas questões ficava claro que a situação evoluiria, como veio acontecer, no sentido de se vir a agravar, ou seja, a pressão sobre a tesouraria do

Município e de outras entidades públicas viria a aumentar e por isso tomava-se necessário recorrer a instrumentos adicionais de gestão de tesouraria;

2- Estes contratos foram negociados pelos serviços técnicos municipais de gestão financeira com a entidade bancária em causa, no âmbito de uma mais ampla relação de trabalho então existente e porque a entidade bancária, em diversas reuniões, deu nota aos serviços técnicos do Município de que se tratava de operações de gestão de tesouraria e de pagamentos que cumpriam a legalidade.

3- Os termos contratuais foram negociados pelos serviços municipais de gestão financeira e inseriram-se dentro do objetivo de obter instrumentos de gestão de tesouraria mais amplos e eficazes, face às alterações conjunturais que estavam a ocorrer na economia nacional. Realça-se que em momento algum foram essas operações pensadas como um contrato de financiamento ao Município.

Pelo contrário, inseriam-se dentro e apenas de uma estratégia realista de gestão da tesouraria municipal.

4- A prática gestionária, dos serviços municipais de gestão financeira, face a pedidos de pagamentos de juros moratórios por parte de fornecedores do Município, era no sentido de abrir, de imediato, um diálogo negocial, com os mesmos, com o intuito de obter as melhores condições para o Município. Na maioria das situações acabava por se estabelecer um plano de pagamentos que se adaptava às reais condições de tesouraria do Município sem que fosse exigido qualquer juro vencido ou vincendo. Quando o credor não prescindia de receber de imediato a totalidade do seu crédito já vencido, os serviços procuravam que não fosse cobrado qualquer juro vencido e encaminhavam-no para Confirming. Em algumas negociações os credores não prescindiam de receber juros pelo que na impossibilidade absoluta do Município satisfazer, no imediato, tal exigência, a solução de Confirming classificada pela auditoria como self-Confirming, assegurava ao Município uma redução substancial de custos a suportar em tais circunstâncias, uma vez que as taxas de juro efetivas deste self-Confirming eram substancialmente mais baixas que as que seriam devidas a título de taxa de juro comercial legalmente prevista, como afirma esse Tribunal ser devida nestas circunstâncias.

5- A alternativa a esta gestão de tesouraria/pagamentos, levada a cabo pelos serviços, era o Município remunerar o credor a taxas de juros comerciais, como refere o Tribunal de Contas no seu relatório de auditoria, que poderiam ascender a mais do dobro do que as que efetivamente foram suportadas pelo erário municipal.

Assim, a título de exemplo, a taxa de juro que viria a ser aplicada fruto da celebração do contrato de Confirming que a auditoria classifica na modalidade de self-confirming, a 21 de dezembro de 2009, era Euribor a 3 meses, acrescida de 1,5%, ou seja, naquela data,

0,709%, acrescida de 1,5%, num total de 2,209%, que contrasta com a taxa de juros moratórios que seria devida ao credor e que atingiria os 8%.

À semelhança dos acordos de regularização de dívida, atenta à situação económica nacional e aos problemas de tesouraria dos credores e também de tesouraria do Município de Vila Nova de Gaia, a decisão baseou-se em critérios de defesa dos superiores interesses municipais, evitando custos financeiros futuros acrescidos.

Nunca esteve subjacente às presentes operações qualquer finalidade de obtenção de um empréstimo junto de instituições Financeiras, nem de proceder a qualquer consolidação de dívida, mas antes e apenas de obter instrumentos de gestão de tesouraria/pagamentos para o Município, no sentido deste, honrar todos os seus compromissos junto dos respetivos credores.

As operações nunca constituíram atos de financiamento do Município. Aliás, reconhece o Tribunal, que só agora (desde 1 janeiro de 2014), pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que estão parcialmente proibidas, para prazos superiores ao exercício orçamental a que respeitam, a utilização destes instrumentos de gestão de tesouraria E APENAS nos casos em que os mesmos configurem consolidação de dívida de curto prazo, junto de entidades financeiras ou diretamente com os credores.

Na verdade e caso o Município não tivesse usado estes instrumentos de gestão de tesouraria, não disporia de uma capacidade negocial acrescida face aos seus credores e teria incorrido em custos financeiros substancialmente mais avultados.

Assim, e face ao juízo de censura realizado no relatório de auditoria, que se rejeita, invoca-se a única e expressa intenção de subscrição, pelo notificado, de 2 contratos de Confirming, que pelos serviços municipais e pela entidade bancária eram considerados como sendo apenas de gestão de tesouraria/ pagamentos. Importa ainda atender à realidade material dos factos e dos resultados que decorreriam da não aceitação, então, destas propostas apresentadas pelos serviços, o que seguramente levaria a que agora estivesse a ser, provavelmente ainda mais censurado por não decidido aceitar aquilo que neste momento é censurado ter aceite, dada a relevância material que naturalmente seria dada aos resultados de tal recusa e a certa consequência de o Município, ter nessa circunstância, ter de enfrentar encargos muitos superiores aos que efetivamente pagou.”

427. Ainda **em contraditório**, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa acrescenta os seguintes argumentos sobre os *Contratos de Confirming*:

“[...]

87. Quanto a este tipo de contratos, o relato de auditoria baseia-se na Decisão do EUROSTAT “*Decision of Eurostat on government deficit and debit – The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government unities*” de 31 de julho de 2012, que entrou em vigor em 2013.
88. O Relato de Auditoria utiliza essa decisão que só seria vinculativa para os Estados Membros, a partir de 2013, para qualificar de empréstimos as operações de *confirming* assumidas no quinquénio de 2008/2012.
89. Assim e por um lado, a data da vigência dessa *inovatória* Decisão, aplicável expressamente para o futuro, demonstra que tais operações, à face do regime jurídico vigente anterior, não eram qualificadas como empréstimos.
90. Por outro lado, tendo em conta a situação de incumprimento dos contratos de base (mora no pagamento das dívidas vencidas) urgia resolver e garantir que o município não fosse demandado judicialmente e continuasse a exercer as suas funções sociais sem interrupção de prestação de um serviço público de qualidade às populações, como aconteceu.”

428. No *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa autonomiza um ponto relativo ao *Princípio do Tempus Regit Actum*, argumentando:

“[...]

92. É sabido que o princípio geral de Direito *tempus regit actum* constitui a regra geral de aplicação das leis no tempo, significando este que as normas jurídicas têm efeito apenas para o futuro, tal como decorre artigo 12º do Código Civil, aplicável, também, ao direito público.
93. Decorre do mencionado princípio que “a lei nova é de aplicação imediata” e tem insito o princípio da não retroatividade¹⁶⁸.
94. Em direito administrativo, ao princípio *tempus regit actum* é concreta e restritivamente atribuído o sentido de que “os atos administrativos se regem pelas normas em vigor no momento em que são praticados, independentemente da natureza

¹⁶⁸ [Nota 15 do documento citado] – “Proibição que, de resto, não é um imperativo absoluto, uma vez que leis administrativas podem ter eficácia retroativa (art.º 12º, 1, do Código Civil), desde que observadas as limitações constantes da Constituição e dos princípios jurídicos fundamentais - cfr Afonso Queiró, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, policopiadas, pp. 523 ss.”

das situações a que se reportam e das circunstâncias que precederam a respetiva adoção”¹⁶⁹.

95. O momento da prática do ato administrativo é o determinante para aferir da respetiva perfeição, constituindo o critério temporal para a determinação da lei aplicável.
96. Os aludidos contratos foram celebrados antes da entrada em vigor da nova lei das finanças locais, da LCPA, e da Decisão do Eurostat “***Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units***”, de 31 de julho de 2012”.
97. Assim sendo, o relato de auditoria ao pretender fazer análise de atos administrativos praticados antes da entrada em vigor desta legislação viola o princípio em causa e está ferido de nulidade.
98. Sucede que a aplicação do princípio *tempus regit actum* ao ato administrativo, por referência ao momento em que ele é praticado¹⁷⁰, apresenta diferenças no plano *procedimental* e no plano do direito *substantivo*, isto é, se nos reportarmos ao ato administrativo “na sua dimensão de ato jurídico definidor da situação de terceiros”¹⁷¹.
99. No caso em apreço o ato declarativo de celebração dos contratos e de autorização para a cessão de créditos devem ser apreciados sem remissão para as inovações da lei das Finanças Locais e das normas contabilísticas atuais do Eurostat.”

429. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre os *Contratos de Confirming*:

“[...]

1.2. Contratos de Confirming

¹⁶⁹ [Nota 16 do documento citado] – “Mário Aroso de Almeida, *Anulação de atos administrativos e relações jurídicas emergentes*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 707 ss.”

¹⁷⁰ [Nota 17 do documento citado] – “Cfr. Acórdão do STA de 22 de maio de 1989, Processo n.º 26561, *BMJ* n.º 387, 1989, p. 367.”

¹⁷¹ [Nota 18 do documento citado] – “Mário Aroso de Almeida, *Anulação de atos administrativos e relações jurídicas emergentes*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 710.”

As operações de confirming na opinião expressa no item 393 do Relato, “(...) *são verdadeiros empréstimos e, como tal devendo assim ser registados. É este o entendimento vertido pela Decisão do EUROSTAT “Decision of Eurostat on government deficit and debit – The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units” de 31 de julho de 2012, que entrou em vigor em 2013*”.

Nas palavras finais da referida Decisão, em língua inglesa, pode, de facto ler-se “(...) *Eurostat has also decided that this new decision will be implemented by Member States only from the April 2013 EDP notification onwards (...)*”.

Estranha-se, deste modo, que o Relato de Auditoria convoque o conteúdo de uma Decisão adotada que se conhece apenas em língua inglesa e que só seria vinculativa para os Estados Membros, a partir de abril de 2013, para qualificar de empréstimos as operações de confirming assumidas no quinquénio de 2008/2012.

Tal Decisão, aplicável expressamente para futuro, apenas vem demonstrar juridicamente *a contrario* que tais operações, à face do Direito vigente anterior, não tinham de ser qualificadas como empréstimos.

Assim, porque a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos que estão na origem dos confirming não é imputável aos responsáveis que os celebraram, como se explanou na nota preambular e no item anterior, e porque tais operações não configuravam verdadeiros empréstimos, não se verificam, pois, os pressupostos de facto e de direito em que o juízo de auditoria se baseia. Por tal razão, não é justa nem está justificada a emissão de um forte juízo de censura a qualquer dos responsáveis que celebraram os contratos de Confirming.”

430. De seguida, confronta-se a argumentação sobre os *Contratos de Confirming*, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015¹⁷².

“[...]

¹⁷² A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

463. No âmbito do exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a matéria (Ponto 3.4.3 do Relato – Cfr. Quadro I), apresentaram as seguintes alegações¹⁷³:

“Não se afigura haver alteração da relação jurídica (...). Tais contratos se inseriam num âmbito de gestão de tesouraria, relativo aos pagamentos devidos pela autarquia a fornecedores, como uma forma mais eficaz e menos onerosa de gestão desses créditos, proposta pelo banco, que reduzia os custos administrativos e financeiros da autarquia.

Apesar do Tribunal de Contas classificar essa operação como “complexa” convém salientar que o banco em apreço, na sua página eletrónica, apresenta a operação como de apoio à gestão de tesouraria (...).

No artigo 1.º dos dois contratos de Confirming é “dito que se trata de “serviços de gestão de pagamentos nacionais devidos pelo cliente”. No artigo 6.º in fine, dos mesmos, é ainda dito que o banco executa as ordens de pagamento, no âmbito da prestação de serviços, constante do artigo 1.º e “agindo como simples gestor de pagamentos do cliente”.

A auditoria no seu ponto 331 alega só haver mútuo a partir das comunicações de remessa e só aí, segundo a auditoria, se fixará a existência do suposto mútuo. Ora, na verdade no contrato inicial não há qualquer referência que possa permitir tal ilação e na nossa opinião, só por interpretação extensiva forçada, com a qual não se concorda, conseguem os Senhores Auditores justificar a sua tese.

A realidade que então se vivia levava à necessidade de se atuar em termos muito cautelosos (...) Estes contratos foram negociados pelos serviços técnicos municipais de gestão financeira com a entidade bancária em causa, no âmbito de uma mais ampla relação de trabalho então existente e porque a entidade bancária, em diversas reuniões, deu nota aos serviços técnicos do Município de que se tratava de operações de gestão de pagamentos (...).

Nunca esteve subjacente às presentes operações qualquer finalidade de obtenção de um empréstimo junto de Instituições Financeiras, nem de proceder a qualquer consolidação da dívida (...). As operações nunca constituíram atos de financiamento do Município. Aliás, reconhece o Tribunal que só agora (desde 1 janeiro de 2014), pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que estão parcialmente proibidas, para prazos superiores ao exercício orçamental a que respeitam (...).

¹⁷³ [Nota 181 do documento citado] – “Vd. Anexos II-A, II-B, II-C, II-D, II-E, II-F e II-P.”

Estranha-se (...) que o Relato de Auditoria convoque o conteúdo de uma Decisão adotada (...) e que só viria a ser vinculativa para os Estados Membros, a partir de abril de 2013, para qualificar de empréstimos as operações de confirming assumidas no quinquénio de 2008/2012. Tal decisão, aplicável expressamente para o futuro, apenas vem demonstrar juridicamente a contrario que tais operações, à face do Direito vigente anterior, não tinham de ser qualificadas como empréstimos.”

(...) Mercê da celebração desses contratos de Confirming, ocorreu uma mera modificação de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas de algumas taxas de juros.

Donde a programação do pagamento faseado da dívida, o vencimento dilatado de prestações, a reformulação da taxa de juros moratórios constituem modificação da convenção inicial, a qual, quanto ao resto se mantém.

Nos termos do artigo 9.º do Código Civil, a interpretação da lei não deve cingir-se à sua letra, mas «reconstituir o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

Esta interpretação terá que ter ainda em conta o teor do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21.06, que refere, de uma forma abrangente, planos de liquidação de dívidas em atraso na administração pública (...)

Além disso, o relato de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinam a necessidade de celebração dos (...) Confirming. (...) No momento em que foi decidida a celebração dos (...) Confirming ocorreu uma conjugação de fatores exógenos que provocaram a “tempestade perfeita” no plano das finanças municipais. Esta questão leva o respondente a colocar ênfase no estado de necessidade em que os autarcas se encontravam ao celebrar os contratos (...) para evitar prejuízos maiores para o erário municipal.

Assim sendo, a auditoria deveria ter equacionado a existência de um total estado de necessidade tendo em conta o princípio da legalidade que norteia a atividade administrativa.

(...)

Sobre esta matéria, o ROC do Município proferiu o seguinte comentário¹⁷⁴: “A celebração de contratos de confirming, inseriu-se por parte do município num procedimento pontual de gestão de tesouraria, e sempre com o objetivo de diminuir, quer a pressão dos fornecedores sobre a tesouraria, quer sobre o montante dos juros

¹⁷⁴ [Nota 182 do documento citado] – “Vd. Anexo II-P.”

de mora a liquidar, o que efetivamente acontecia. Efetivamente, durante o período em análise, o MVNG ainda não tinha implementado, a título definitivo, procedimentos de controlo contabilístico específico das contas inerentes às operações de confirming. (...) De acordo com a decisão do EUROSTAT aprovada em julho de 2012, só a partir de abril de 2013 é que este tipo de operações deveriam ser qualificadas como verdadeiros empréstimos”

464. O teor das alegações deduzidas pelos responsáveis à análise dos contratos de *confirming* suscita a seguinte observação prévia: ancora os fundamentos da sua discordância à análise dos contratos de *confirming* em argumentos que já foram apreciados e contestados no Relato de Auditoria.
465. Não obstante, em obediência ao princípio do contraditório, impõe-se (re)apreciar as alegações que explanam as razões da sua discordância.
466. Na linha da argumentação sustentada no Relato de Autoria, e em consonância com as regras da hermenêutica jurídica, um dado negócio só pode qualificar-se como de certo tipo¹⁷⁵, na medida em que cumpra a função económica e social desse mesmo tipo.
467. Temos, por isso, como elementos essenciais do negócio jurídico, a manifestação da vontade, o conteúdo e a causa ou motivo, sendo este último o elemento volitivo que revela o intuito prático a quem se dirige a vontade de quem celebra um negócio jurídico de certo tipo ou categoria, influenciando toda a regulamentação de interesses formulada pelas partes e que constitui, precisamente, o conteúdo do negócio jurídico¹⁷⁶.
468. Fundamental se torna por isso aquilatar do que razoavelmente teriam as partes querido. O que o intérprete não pode deixar de ponderar é a *finalidade prática* do negócio decorrente de uma vontade funcionalmente orientada a um determinado fim¹⁷⁷.

¹⁷⁵ [Nota 183 do documento citado] – “Apesar de ser um contrato inominado, o *confirming* é um contrato comum na *praxis* negocial, constituindo por isso um contrato socialmente típico. **Ana Lúcia da Silva Gonçalves**, *Ob. Cit.*”

¹⁷⁶ [Nota 184 do documento citado] – “As circunstâncias em que as partes fundaram a decisão de contratar é a base do negócio. **José de Oliveira Ascensão**, *Ob. Cit.*”

¹⁷⁷ [Nota 185 do documento citado] – “(...) podemos situar sem dificuldade a interpretação jurídica: ele é interpretação em função normativa. De facto, toda a interpretação jurídica vai predisposta não só ao fim de entender mas também ao **fim** de agir. Trata-se sempre, com ela, de determinar o conteúdo preceptivo de

469. A finalidade prática do negócio traduz a ideia de que o intérprete, *considerando o negócio nas circunstâncias do tempo e de lugar em que é celebrado, como a própria situação económica ou outra das partes, deve perguntar-se do porquê e do para quê do negócio; deve tentar descortinar a concreta operação económica em que ela se traduz, bem como a representação de que dela tiveram as partes: ou seja o fim ou fins práctico-económicos ou práctico-jurídicos prosseguidos pelas partes através do negócio concreto, sendo certo que este se lhes oferece como um meio de auto regulação dos seus interesses*¹⁷⁸.
470. Em síntese, dito de outro modo, a interpretação e integração das declarações negociais examinadas pressupõe a compreensão dos nexos funcionais que se estabelecem e conduzem à causa-função económica global do negócio¹⁷⁹.
471. Como bem se recorda, a conformação factual dos contratos de *confirming* celebrados pelo MVNG, exibem o *aparato* dum tipo, mas trazem no *âmbito* a destinação a um fim incongruente com aquele aspeto negocial. Ou seja, as partes alegam ter realizado um negócio do tipo A, e com isto manifestam a vontade dos efeitos jurídicos correspondentes, mas em última análise, esses efeitos parecem não ter ali cabimento, pois o intuito é que o negócio desempenhe uma função B¹⁸⁰.
472. A leitura do clausulado dos contratos de *confirming* em causa levar-nos-ia *a priori* a qualificar a relação contratual estabelecida entre as instituições financeiras (entidade de *confirming*) e o município (cliente), de *prestação de serviços de gestão de pagamentos a fornecedores com opção de antecipação dos pagamentos a estes*

um “quid” juridicamente relevante e significante, que, como tal – como preceptivo – ordena ou pauta condutas.” **E. Santos Júnior**, «Sobre a Teoria da Interpretação dos negócios Jurídicos – Estudo de Direito Privado», 1988, AAFDL, página 46.”

¹⁷⁸ [Nota 186 do documento citado] – “**E. Santos Júnior**, *Ob. Cit.*, pág. 193.”

¹⁷⁹ [Nota 187 do documento citado] – “A interpretação vale pelo seu fim e pelo seu resultado e, se é certo que lhe é fundamental a correção do “iter” interpretativo, não é menos verdade que este só se justifica por *aquele* resultado.”

¹⁸⁰ [Nota 188 do documento citado] – “**Orlando de Carvalho**, «O Negócio Jurídico Indireto», Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (suplemento X), Coimbra Editora, Coimbra, 1953.”

*últimos mediante a aquisição dos respetivos créditos pelas instituições financeiras*¹⁸¹⁻¹⁸².

473. Porém, uma interpretação complexiva e integrada das declarações negociais (na globalidade)¹⁸³ e o circunstancialismo factual que envolveu o negócio, evidenciaram que a relação jurídica fundada nestes contratos assumiu um conteúdo diverso da formalmente manifestada.

474. Com efeito, os factos são inequívocos, o cenário que se colocou à autarquia foi a incapacidade de solver atempadamente os encargos assumidos levando-a a incorrer numa situação de mora reiterada perante os credores¹⁸⁴. A estrutura contratual então desenhada para dar resposta a esta situação patológica¹⁸⁵ consistiu no recurso a uma operação complexa que permitiu ao município obter os fundos necessários para pagar aos credores, envolvendo o reescalonamento dos prazos de pagamento da dívida principal associada a obrigações acessórias de juros remuneratórios (indexados a uma taxa *Euribor*), taxas e comissões bancárias assumidas perante a instituição financeira¹⁸⁶, tal como previamente demonstrámos.

¹⁸¹ [Nota 189 do documento citado] – “É o que se infere da letra das cláusulas 2ª e 8ª dos contratos. Cfr. Parágrafos 404 a 408 do Relatório.”

¹⁸² [Nota 190 do documento citado] – “Qualificação que, aliás, também não é admitida pelos responsáveis que alegam estar em causa contratos de *confirming standard* (simples) ou contratos de *self-confirming* (próximos da figura do *confirming* de financiamento a fornecedores). Sobre as modalidades do contrato de *confirming* **Ana Lúcia da Silva Gonçalves**, *Ob. Cit.*, páginas 17 e seguintes. Cfr. Parágrafos 396 a 403 do Relatório.”

¹⁸³ [Nota 191 do documento citado] – “Ou seja, os contratos de *self-confirming* e *standard*, os ofícios-modelo dos fornecedores e as comunicações de envio de remessa.”

¹⁸⁴ [Nota 192 do documento citado] – “Como referimos atrás, o MVNG esgotava o *plafond* anual previsto na LFL para a contração de empréstimos de curto prazo. Só que o montante desses empréstimos também era insuficiente para antecipar as receitas necessárias ao pagamento tempestivo dos encargos contratualmente previstos.”

¹⁸⁵ [Nota 193 do documento citado] – “Sobre a patologia das obrigações vide **José Carlos Brandão**, *Ob. Cit.*, páginas 360 a 401.”

¹⁸⁶ [Nota 194 do documento citado] – “Vide parágrafos 367 a 374 do Relatório.”

475. Só assim, aliás, se alcança justificação, atendendo à *ratio* do contrato de *confirming*,¹⁸⁷ para que o município assumira encargos financeiros adicionais decorrentes das obrigações acessórias, pois caso se tratasse efetivamente de um simples contrato de gestão de pagamentos, como (re)afirmam os responsáveis, apenas haveria lugar à retribuição do serviço prestado, expresso numa comissão.
476. Na realidade, referimo-lo nas conclusões preliminares, o que está em causa, atentos os prático-jurídicos do negócio, é um financiamento. A conexão entre os contratos de *self-confirming*, os ofícios modelo, as comunicações de remessa de envio e o contrato de cessão de créditos ao Banco, traduz-se numa modificação da relação jurídica emergente dos contratos de prestação de serviços e empreitadas originários com vista à sua transformação numa relação mutuária, com novos prazos de vencimento, sujeita a prestações acessórias de juros, taxas e comissões bancárias pagas pela autarquia ao banco, mas que só serão exigíveis após a transmissão dos créditos pelos fornecedores.
477. Em suma, uma operação financeira complexa unitária com natureza predominantemente financeira de operação de crédito destinado a financiar as dívidas vencidas do município, por ser manifesta a conexão funcional das operações em causa.
478. Ora, em coerência com o que sustentamos no âmbito da análise aos ARD, ao celebrar um contrato de empréstimo que tem por finalidade amortizar dívidas de curto prazo, está-se a celebrar um empréstimo que também tem por finalidade consolidar dívida de curto prazo vedado pelo n.º 12 do artigo 38º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, em vigor à data.
479. O intuito da apontada norma foi proibir não apenas os negócios que especialmente visou, mas quaisquer outros tendentes a produzir o mesmo resultado.
480. Efetivamente, não está na disponibilidade do município optar por não cumprir tais estatuições normativas, uma vez que está em causa a sustentabilidade das finanças locais, a solvabilidade dos municípios e a gestão equilibrada dos dinheiros públicos que se pretende que seja levada a cabo pelos municípios.
481. Termos em que se conclui que as alegações que sustentam a oposição dos responsáveis às conclusões extraídas da análise ao *confirming* precluem em toda a sua extensão, uma vez que não carregam ao processo de auditoria quaisquer elementos de facto ou de direito suscetíveis de alterar o juízo de auditoria preliminar.

¹⁸⁷ [Nota 195 do documento citado] – “Libertar o cliente-empresário das tarefas administrativas de gestão de tesouraria assegurando uma gestão mais eficiente da mesma (Cfr. Parágrafo 416).”

482. Relativamente aos demais argumentos deduzidos pelos alegantes, valem aqui, *mutatis mutandis*, as posições assumidas na análise ao contraditório dos ARD, por identidade das situações de facto e de direito.
483. Assim, relativamente ao argumento de que “*as operações nunca constituíram atos de financiamento do Município (...) e que (...) só agora (desde 1 janeiro de 2014), pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que estão parcialmente proibidas, para prazos superiores ao exercício orçamental a que respeitam*”, reiteramos que os contratos de *confirming* celebrados entre 2008 e 2012, se subsumem à previsão da norma do artigo 38º, n.º 12, da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, pelo que essa proibição, diversamente do que afirmam os responsáveis, já vigorava antes da entrada em vigor da Lei n.º 73/2012, de 3 de setembro.
484. *A latere*, diríamos inclusive, que o novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais deixou, *a contrario sensu*, em aberto a possibilidade de celebração destes contratos (ou equiparados), desde que não ultrapassem o exercício orçamental a que respeitem (cfr. alínea c) do n.º 7 do artigo 49º), o que não sucedia no domínio da LFL anterior.
485. No que respeita à invocação da *Decisão do Eurostat de 31 de julho de 2012*, cabe salientar que nunca a mesma foi considerada para efeitos de cálculo da capacidade de endividamento do Município ou para quaisquer outras análises ou qualificações jurídicas e financeiras efetuadas no Relato de Auditoria, bem se sabendo que apenas se tornou vinculativa para os Estados-Membros a 1 de abril de 2013 e que não havia lugar à aplicação retroativa às operações contraídas entre 2008 e 2012¹⁸⁸.
486. Finalmente, relativamente ao estado de necessidade invocado pelos responsáveis do MVNG como causa justificativa para a celebração dos contratos de *confirming*, remetemos integralmente para as conclusões vertidas na análise do contraditório aos ARD e que sustentam os fundamentos da nossa discordância à existência de um estado de necessidade conformativo da atuação administrativa à margem do regime legal de crédito público municipal¹⁸⁹.
487. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

¹⁸⁸ [Nota 196 do documento citado] – “Disso mesmo demos conta ao longo do Relato de Auditoria.”

¹⁸⁹ [Nota 197 do documento citado] – “Vide parágrafo 338 a 349.”

431. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre os contratos de *confirming*:

[...]

1.2.2. Contratos de *Confirming* (Cfr. Ponto 4.3 do Relatório)

Conclusões

- 1.2.2.1 Em 2009, 2011 e 2012, o então Presidente, Luís Filipe Menezes e Vice-Presidente, Marco António Costa, celebraram com uma instituição bancária cinco contratos de *confirming*, cujos limites de crédito se situaram entre €750.000 e €6.600.000. Entre 2010 e 2012, o MVNG solicitou ao Banco, ao abrigo destes contratos de *confirming*, o pagamento de 1.456 faturas, todas vencidas, no valor global de M€ 30,4;
- 1.2.2.2 A maioria (80%) do volume de pagamentos aos credores do MVNG realizados através destes contratos implicou a assunção de encargos financeiros (juros remuneratórios, moratórios e comissões de financiamento) por parte da autarquia perante o Banco que, até 31.12.2012, ascenderam a €728.244. Em menor número e volume (20%), o Banco realizou, também, pagamentos de faturas cujos encargos financeiros foram suportados pelos credores do MVNG;
- 1.2.2.3 Foi o não cumprimento pontual e tempestivo das obrigações jurídicas emergentes dos contratos de prestação de serviços e de empreitadas, representadas por faturas vencidas e em mora, por razões exclusivamente imputáveis ao devedor, ao assumir compromissos sem a garantia de fundos efetivamente disponíveis de tesouraria para os pagar nos prazos contratualmente estipulados, que constituiu o fundamento da celebração dos contratos de *confirming* e da assunção de encargos financeiros junto da instituição financeira;
- 1.2.2.4 Do que se trata na realidade, atentos os efeitos financeiros do negócio, é de um financiamento, pois perante dificuldades de tesouraria da autarquia, o Banco disponibilizou os fundos necessários ao pagamento dos credores, por contrapartida do pagamento de juros remuneratórios, taxas e comissões, calculados em função dos prazos de diferimento acordados;
- 1.2.2.5 Através dos contratos de *confirming*, o banco concedeu um mútuo ao MVNG com finalidade de consolidar dívidas a fornecedores de curto prazo, convertendo-as em dívida financeira a instituições de crédito, com prazos de maturidade em regra não superiores a um ano, mediante o pagamento de juros remuneratórios e comissões, operando-se, deste modo, uma modificação objetiva das obrigações pecuniárias emergentes dos contratos de prestação de serviços e empreitadas;

- 1.2.2.6 A factualidade descrita consuma uma operação financeira de consolidação de dívida junto de instituição de crédito, facto que estava vedado aos municípios pelo n.º 12 do artigo 38º da LFL;
- 1.2.2.7 Tratando-se de um mútuo, também não foi observado o regime jurídico de contração de empréstimos, previsto no Título IV da LFL, a realização de consultas a várias instituições de crédito, a aprovação pelos órgãos municipais competentes e a sua subsunção num dos tipos de empréstimos aí expressamente previstos, a observância dos limites de endividamento de curto, médio e longo prazo, ou o recurso a contratos de reequilíbrio ou de saneamento financeiro;
- 1.2.2.8 Ou seja, os municípios só poderiam contrair empréstimos bancários de curto, médio e longo prazo, aberturas de crédito ou emissão de empréstimos obrigacionistas contraídos através de instituições de crédito para o efeito autorizadas.
- 1.2.2.9 Incluem-se nos empréstimos bancários os contratos de reequilíbrio financeiro e de saneamento financeiro, previstos nos artigos 40º e 41º da LFL, e regulados no Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de Março;
- 1.2.2.10 Este juízo de não conformidade destas operações com as normas legais aplicáveis e de acordo com a interpretação uniforme do Tribunal de Contas, em sede fiscalização prévia, sucessiva e de julgamento de responsabilidades financeiras, conduziria à conclusão da eventual existência de ilícito financeiro de carácter sancionatório, nos termos do artigo 65º, n.º 1, alínea b), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (LOPTC);
- 1.2.2.11 No entanto, a entrada em vigor da LCPA e do Decreto-Lei n.º 217/2012, de 21 de Junho, que autorizou a regularização dos pagamentos em atraso até 31 de Dezembro de 2011, através de planos de pagamento com prazo não superior a cinco ou dez anos, configura objetivamente a entrada em vigor de uma lei mais favorável, deixando assim as condutas dos responsáveis pela celebração destas operações de constituir infrações financeiras, desde a data da entrada em vigor destes diplomas até à data da entrada em vigor do RFAL, por força da aplicação do artigo 2º, n.º 4, do Código Penal;
- 1.2.2.12 **As situações em apreço estão agora proibidas pela Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro**, (RFAL), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2014, e veio, na senda da **Decisão do Eurostat de 31 de Julho de 2012**, e das decisões e recomendações do Tribunal de Contas, proibir os municípios de celebrarem *“contratos com entidades financeiras ou diretamente com os credores com a finalidade de consolidar dívida de curto prazo, sempre que a duração do acordo ultrapasse o exercício orçamental”* (artigo 49º, n.º 7, alínea c)).”

432. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **Juízo de auditoria** e enuncia três **Recomendações** sobre a utilização dos *Contratos de Confirming* pelo MVNG:

“[...]

Juízo de auditoria

488. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura aos responsáveis que celebraram os contratos de *confirming*** (Luís Filipe Menezes e Marco António Costa, Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções, respetivamente), em virtude de a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos atrasos nos pagamentos, designadamente, a gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontualmente os compromissos jurídicos firmes com terceiros e o recurso a estas operações financeiras complexas que configuram, do ponto de vista da causa dos negócios jurídicos e da função económica, verdadeiros empréstimos não conformes à lei então em vigor.

Recomendações

489. Aprovar orçamentos sinceros e fiáveis, com garantia de arrecadação de receitas que permitam o cumprimento pontual e tempestivo das obrigações assumidas, de molde a não incorrer na obrigação de pagar juros de mora, juros remuneratórios, *spread* e comissões, que acarretam para a autarquia encargos financeiros adicionais não justificados do ponto de vista do interesse público e da satisfação das necessidades coletivas locais;

490. Atentar na circunstância de estar vedado à luz do disposto no artigo 49º, n.º 7, alínea c), da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, a realização de operações com a configuração descrita supra, impedindo a sua repetição e renegociação;

491. Atentar no facto de estas operações serem hoje inequivocamente reclassificáveis como verdadeiros mútuos, nos termos do Sistema Europeu de Contas, aprovado pelo Regulamento n.º 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013 (cfr. neste sentido, Decisão do EUROSTAT de 31 de julho de 2012).”

433. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela celebração dos *contratos de confirming* (Presidente e Vice-Presidente da Câmara então em funções).

434. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela celebração dos contratos de confirming**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

435. Sobre os *contratos de confirming*, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]”

Contratos de Confirming

147.Quanto a este tipo de contratos, o Relatório Final de auditoria baseia-se na Decisão do EUROSTAT “*Decision of Eurostat on government deficit and debit – The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units*” de 31 de julho de 2012, que entrou em vigor em 2013.

148.O Relatório Final de Auditoria utiliza essa decisão que só seria vinculativa para os Estados Membros, a partir de abril de 2013, para qualificar de empréstimos as operações de *confirming* assumidas no quinquénio de 2008/2012.

149.Assim e por um lado, a data de vigência dessa *inovatória* Decisão, aplicável expressamente para o futuro, demonstra que tais operações, à face do regime jurídico vigente anterior, não eram qualificadas como empréstimos.

150.Por outro lado, tendo em conta a situação de incumprimento dos contratos de base (mora no pagamento das dívidas vencidas) urgia resolver e garantir que o município não fosse demandado judicialmente e continuasse a exercer as suas funções sociais sem interrupção de prestação de um serviço público de qualidade às populações, como aconteceu.

151.Neste tipo de contratos, não existe alteração da relação jurídica. O Recorrente tomou a decisão de contratar no pressuposto de que tais contratos se inseriam num âmbito de gestão de tesouraria, relativo a pagamentos devidos pela autarquia a fornecedores, em contratos previamente celebrados, executados e concluídos, como uma forma mais eficaz e menos onerosa de gestão e cumprimento das obrigações contratuais assumidas, prévia e anteriormente, pela autarquia.

152.A contratação desses *confirming* constituíam a negociação de obrigações previamente contratadas e assumidas, com renegociação do pagamento das obrigações creditícias com as instituições de crédito, reduzindo os custos administrativos e financeiros da autarquia.

153.Foi nesse sentido que, atendendo à opinião favorável expressada pelos serviços municipais competentes foi decidida a celebração de tais contratos de *confirming*.

154. Apesar do relatório final classificar esta operação como "complexa", convém salientar que o banco em apreço, na sua página eletrónica, apresenta a operação como de «**apoio à gestão de tesouraria**». Mais, os dois contratos propostos ao Recorrente foram apresentados como “*Contrato de Confirming*” (cfr. título dos mesmos e dentro de um espírito de mais ampla colaboração da Instituição Financeira no apoio à gestão de tesouraria).
155. No artigo 1.º dos dois contratos de Confirming é dito que se trata de “serviço de gestão de pagamentos nacionais devidos pelo cliente”. No artigo 6.º in fine, dos mesmos, é ainda dito que o banco executa as ordens de pagamento, no âmbito da prestação de serviços constante do artigo 1.º e “agindo como simples gestor de pagamentos do cliente”.
156. Acresce, ainda, que, o Recorrente não celebrou qualquer aditamento aos contratos originais assinou qualquer comunicação de envio de remessa ao banco.
157. A gestão operacional da tesouraria era executada pelos serviços técnicos de gestão financeira do município.
158. Não teve o Recorrente conhecimento de que alguma vez e por qualquer modo, os serviços da autarquia tivessem classificado essa operação como sendo de mútuo.
159. Ademais, o relatório de auditoria afirma expressamente que o argumento de poupança que o Recorrente invocou na sua resposta em sede de contraditório não colhe pois que a poupança seria alcançada apenas pelo cumprimento pontual e tempestivo das obrigações assumidas no respeito pelos princípios e regras orçamentais e de gestão de tesouraria (cfr ponto 332 a fls 149).
160. Mas se assim é, e como já se disse, dever-se-ia:
- identificar e penalizar os anteriores responsáveis financeiros que iniciaram a situação de mora e incumprimento (penalizadora para a autarquia)
 - louvar o Recorrente que pôs cobro a essa situação patológica e reiterada demora e incumprimento.
161. Aliás o relatório de auditoria alega só haver mútuo a partir das comunicações de remessa e só aí, segundo a auditoria, se fixará a existência do suposto mútuo.
162. Ora, na verdade no contrato inicial não há qualquer referência que possa permitir tal ilação.
163. Estes contratos foram negociados pelos serviços técnicos municipais de gestão financeira com a entidade bancária em causa, a qual informou os serviços técnicos do Município de que se tratava de operações de gestão de tesouraria e de pagamentos que cumpriam a legalidade.
164. Os termos contratuais foram negociados pelos serviços municipais de gestão financeira e inseriram-se dentro do objetivo de obter instrumentos de gestão de

tesouraria mais amplos e eficazes, face às alterações conjunturais que estavam a ocorrer na economia nacional. Realça-se que em momento algum foram essas operações pensadas como um contrato de financiamento ao Município.

165. Pelo contrário, inseriam-se dentro e apenas de uma estratégia realista de gestão da tesouraria municipal de obrigações já assumidas em contratos pré-existentes.

166. Essa prática gestionária, dos serviços municipais de gestão financeira, face a pedidos de pagamentos de juros moratórios por parte de fornecedores do Município, pretendeu iniciar, de imediato, um diálogo negocial com os mesmos, com o intuito de obter as melhores condições para o Município. Na maioria das situações acabava por se estabelecer um plano de pagamentos que se adaptava às reais condições de tesouraria do Município sem que fosse exigido qualquer juro vencido ou vincendo. Quando o credor não prescindia de receber de imediato a totalidade do seu crédito já vencido, os serviços procuravam que não fosse cobrado qualquer juro vencido e encaminhavam-no para Confirming. Em algumas negociações os credores não prescindiam de receber juros pelo que na impossibilidade absoluta do Município satisfazer, no imediato, tal exigência, a solução de Confirming classificada pela auditoria como self-Confirming, assegurava ao Município uma redução substancial de custos a suportar em tais circunstâncias, uma vez que as taxas de juro efetivas deste self-Confirming eram substancialmente mais baixas que as que seriam devidas a título de taxa de juro comercial legalmente prevista, como afirma esse Tribunal ser devida nestas circunstâncias.

167. A alternativa a esta gestão de tesouraria/pagamentos, consistia no integral cumprimento as sanções e penalizações contratuais dos contractos já concluídos consistentes no pagamento aos credores de taxas de juros comerciais altamente dispendiosas, como o relatório de auditoria, que poderiam ascender a mais do dobro do que as que efetivamente foram suportadas pelo erário municipal.

168. Assim, a título de exemplo, a taxa de juro que viria a ser aplicada fruto da celebração do contrato de Confirming que a auditoria classifica na modalidade de self-confirming, a 21 de dezembro de 2009, era correspondente à taxa Euribor a 3 meses, acrescida de 1,5%, ou seja, naquela data, 0,709%, acrescida de 1,5%, num total de 2,209%, que contrasta com a taxa de juros moratórios que seria devida ao credor e que atingiria os 8%.

169. À semelhança dos acordos de regularização de dívida, atenta a situação económica nacional e aos problemas de tesouraria dos credores e também de tesouraria do Município de Vila Nova de Gaia, a decisão de celebrar este tipo de contractos baseou-se em critérios de defesa dos superiores interesses públicos municipais, evitando custos financeiros futuros acrescidos à autarquia.

170. Nunca esteve subjacente à celebração destes contratos qualquer finalidade de obtenção de um empréstimo junto de Instituições Financeiras, nem de proceder a qualquer consolidação de dívida, mas antes e apenas de obter instrumentos de gestão de tesouraria/pagamentos para o Município, no sentido deste, honrar todos os seus compromissos junto dos respetivos credores.
171. As operações nunca constituíram atos de financiamento do Município.
172. Aliás, reconhece o relatório final que só após 1 janeiro de 2014, pelo novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e das Entidades Intermunicipais (RFAL) é que estão parcialmente proibidas, para prazos superiores ao exercício orçamental a que respeitam, a utilização destes instrumentos de gestão de tesouraria E APENAS nos casos em que os mesmos configurem consolidação de dívida de curto prazo, junto de entidades financeiras ou diretamente com os credores.
173. É certo que o relatório refere que tais tipos de contractos não estavam previstos na RFAL.
174. Mas a verdade essa não previsão não invalida a licitude da contratação em causa, uma vez que os contractos em apreço não constituíam assunção de dívida *ex novo*, mas sim renegociação financeira de contratos já celebrados, executados, concluídos e não cumpridos.”

436. E sobre o *Princípio do tempus regit actum*, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

208. É sabido que o princípio geral de Direito *tempus regit actum* constitui a regra geral de aplicação das leis no tempo, significando este que as normas jurídicas têm efeito apenas para o futuro, tal como decorre artigo 12.º do Código Civil, aplicável, também, ao direito público.
209. Decorre do mencionado princípio que "a lei nova é de aplicação imediata" e tem ínsito o princípio da não retroatividade¹⁹⁰.
210. Em direito administrativo, ao princípio *tempus regit actum* é concreta e restritivamente atribuído o sentido de que "os atos administrativos se regem pelas normas em vigor no momento em que são praticados, independentemente da natureza

¹⁹⁰ [Nota 16 do documento citado] – “Proibição que, de resto, não é um imperativo absoluto, uma vez que leis administrativas podem ter eficácia retroativa (art.º 12.º, 1, do Código Civil), desde que observadas as limitações constantes da Constituição e dos princípios jurídicos fundamentais – cfr. Afonso Queiró, *Lições de Direito Administrativo*, Coimbra, 1976, policopiadas, pp. 523 ss.”

das situações a que se reportam e das circunstâncias que precederam a respetiva adoção”¹⁹¹.

211.O momento da prática do ato administrativo é o determinante para aferir da respetiva perfeição, constituindo o critério temporal para a determinação da lei aplicável.

212.Os aludidos contratos foram celebrados antes da entrada em vigor da nova lei das finanças locais, da LCPA, e da Decisão do Eurostat “***Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units***”, de 31 de julho de 2012.

213.Assim sendo, o Relatório Final de auditoria ao pretender fazer análise de atos administrativos praticados antes da entrada em vigor desta legislação viola o princípio em causa e está ferido de nulidade.

214.Sucede que a aplicação do princípio *tempus regit actum* ao ato administrativo, por referência ao momento em que ele é praticado¹⁹², apresenta diferenças no plano *procedimental* e no plano de direito *substantivo*, isto é, se nos reportarmos ao ato administrativo “na sua dimensão de ato jurídico definidor da situação de terceiros”¹⁹³.

215.No caso em apreço o ato declarativo de celebração dos contratos e de autorização para a cessão de créditos devem ser apreciados sem remissão para as inovações da lei das Finanças Locais e das normas contabilísticas atuais do Eurostat.”

437. Ainda sobre a *Decisão do Eurostat de 31 de julho de 2012*, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, acrescenta um subponto intitulado «Da Classificação das Despesas», nos termos do qual:

“[...]

248.Até à nova e expressa classificação por parte do Eurostat, cuja decisão ocorreu apenas a 31 de Julho de 2012, a ser implementada pelos Estados-Membros a partir de Abril de 2013, no âmbito do apuramento de dívida e défices públicos, os Acordos de Regularização de Dívida (ARD) e Confirmings não estavam considerados por esta entidade estatística como operações de financiamento e como tal não eram

¹⁹¹ [Nota 17 do documento citado] – “Mário Aroso de Almeida *Anulação de atos administrativos e relações jurídicas emergentes*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 707 ss.”

¹⁹² [Nota 18 do documento citado] – “Cfr. Acórdão do STA de 22 de maio de 1989, Processo n.º 26561, *BMJ* n.º 387, 1989, p. 367.”

¹⁹³ [Nota 19 do documento citado] – “Mário Aroso de Almeida, *Anulação de atos administrativos e relações jurídicas emergentes*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 710.”

classificadas como empréstimos, razão pela qual a auditoria refere que «na ótica da contabilidade nacional e partir do ano de 2013 estas operações para efeitos de apuramento de dívida e défices públicos, a dívida comercial objeto deste tipo de operações até agora registados como “créditos comerciais” irão relevar para apuramento da dívida pública no âmbito do procedimento dos Défices Excessivos (PDE)».

249. Assim, só após 2013 é que essas despesas são reclassificadas como um empréstimo e como tal relevam para o cômputo da dívida pública.
250. Interessa sublinhar que RECLASSIFICAR, implica passar a considerar a mesma realidade de forma diferente, a partir de abril de 2013.
251. Até à entrada em vigor, em 1 janeiro de 2014, do novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, a Lei não proibia os Confirmings e os ARD, nomeadamente, os que foram realizados pelo Município na justa medida em que não se trataram de operações de financiamento (na ótica do Município e dos seus serviços técnicos - o que este estavam a propor não constituía a abertura de qualquer linha de crédito junto de Instituição Financeira e também não se trataria de qualquer consolidação de dívida de curto prazo ou cedência de créditos não vencidos junto dessas entidades financeiras) mas tão só de gestão de tesouraria, estando só agora, tais operações parcialmente impedidas pela nova lei e só quando não se confinarem ao mesmo exercício económico em que são executadas;
252. Assim conclui-se que, quando foram realizados, os ARD e os Confirmings analisados no anteprojeto de relatório não estavam classificados, pela entidade estatística europeia, como operações de financiamento e a Lei não vedava o seu recurso e utilização face ao intuito e nos termos em que os mesmos foram então realizados.
253. Deste modo, essas operações de tesouraria, configuravam renegociação de prazos demais condições de pagamento.
254. A análise destas operações, concretizadas em período anterior à decisão do Eurostat e da entrada em vigor da nova RFAL,”

438. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

27. No que respeita à intervenção do Recorrente em atos de relevância financeira, relatório final, na sua essência, assenta basicamente na qualificação jurídica dos contratos atípicos denominados *Acordos de Regularização de Dívida* e dos

Contratos de Confirming como se de verdadeiros e autênticos contratos típicos de *datio pro solvendo* e de *cessão de créditos*, se tratassem.

28. Mercê deste errado raciocínio que constitui um sofisma - por assentar em pressupostos errados - o relatório final aplicou juízo de censura ao recorrente por ser responsável financeiro na execução de tais contratos, o que constitui errada interpretação e aplicação dos normativos legais que configuram esses contratos.
29. Tais contratos celebrados não constituem cessão de créditos.
30. A análise do teor dos contratos e o seu enquadramento jurídico conduzem-nos à conclusão de que **não houve o propósito** de utilizar a figura da dação em função do cumprimento ou dação *pro solvendo* **como meio de saldar as dívidas do município** - tais dívidas não se extinguem imediatamente, mas apenas se e à medida que vão sendo entregues as prestações pecuniárias que os cessionários efetuarão.
31. As obrigações iniciais mantêm-se intocáveis.
32. Mercê da celebração dos contratos ARD e *Confirming*, ocorreu **uma mera modificação** de algumas das obrigações emergentes dos contratos de base (empreitadas, prestação de serviços, etc.), que consistiram em prorrogação dos prazos de pagamento e modificação de algumas taxas de juros.
33. Além disso, o Relatório Final de auditoria não se debruça nem analisa os factos e o circunstancialismo que determinaram a necessidade da celebração dos *ADR* e *Confirming*.
34. Mas o relatório de auditoria nenhuma consequência retira da conduta que, alegadamente, seria ilícita consistente no início da mora no cumprimento desses contratos.
35. Sem identificar os responsáveis pelo início dessa mora no cumprimento das obrigações pecuniárias do município, decidiu aplicar censura ao Recorrente que não teve nisso qualquer responsabilidade (nem sequer tinha iniciado funções autárquicas nessa data) decidiu optar por uma solução (absolutamente legal) para a regularização da pré-existente **situação de mora reiterada e patológica com os credores** no cumprimento dos contratos por parte do município.
36. Ora se o relatório de auditoria encontrou esta situação de *mora reiterada e patológica com os credores* **não retirou daí nenhuma consequência para o momento em que ocorreu o início da mora nem concretizou em que datas se iniciou essa ora reiterada e patológica com os credores, sendo certo que o Recorrente nessa data não exercia qualquer função na autarquia auditada.**
37. O princípio geral de Direito *tempus regit actum* constitui a regra geral de aplicação das leis no tempo, significando este que as normas jurídicas têm efeito apenas para o

futuro, tal como decorre artigo 12.º do Código Civil, aplicável, também, ao direito público.

38. Decorre do mencionado princípio que “a lei nova é de aplicação imediata” e tem insito o princípio da não retroatividade.
39. Os aludidos contratos foram celebrados antes da entrada em vigor da nova lei das finanças locais, da LCPA, e da Decisão do Eurostat “***Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government unites***”, de 31 de julho de 2012”.
40. Assim sendo, o Relatório Final de auditoria ao pretender fazer análise de atos administrativos praticados antes da entrada em vigor desta legislação viola o princípio em causa e está ferido de nulidade.
41. No caso em apreço o ato declarativo de celebração dos contratos e de autorização para a cessão de créditos devem ser apreciados sem remissão para as inovações da lei das Finanças Locais e das normas contabilísticas atuais do Eurostat.
42. A deliberação recorrida violou o artº 9º C Civil”.
[...]
48. Até à nova e expressa classificação por parte do Eurostat, cuja decisão ocorreu apenas a 31 de Julho de 2012, a ser implementada pelos Estados-Membros a partir de Abril de 2013, no âmbito do apuramento de dívida e défices públicos, os Acordos de Regularização de Dívida (ARD) e Confirmings não estavam considerados por esta entidade estatística como operações de financiamento e como tal não eram classificadas como empréstimos, razão pela qual a auditoria refere que «**na ótica da contabilidade nacional e partir do ano de 2013 estas operações para efeitos de apuramento de dívida e défices públicos, a dívida comercial objeto deste tipo de operações até agora registados como “créditos comerciais” irão relevar para apuramento da dívida pública no âmbito do procedimento dos Défices Excessivos (PDE)**».
49. Assim, só após 2013 é que essas despesas são reclassificadas como um empréstimo e como tal relevam para o cômputo da dívida pública.
50. Interessa sublinhar que RECLASSIFICAR, implica passar a considerar a mesma realidade de forma diferente, a partir de Abril de 2013.
51. Até à entrada em vigor, em 1 Janeiro de 2014, do novo Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais, a Lei não proibia os Confirmings e os ARD, nomeadamente, os que foram realizados pelo Município na justa medida em que não se trataram de operações de financiamento (na ótica do Município e dos seus serviços técnicos – o que este estavam a propor não constituía a abertura de qualquer linha de crédito junto de Instituição Financeira e também não se trataria de

qualquer consolidação de dívida de curto prazo ou cedência de créditos não vencidos junto dessas entidades financeiras) mas tão só de gestão de tesouraria, estando só agora, tais operações parcialmente impedidas pela nova lei e só quando não se confinarem ao mesmo exercício económico em que são executadas;

52. Assim conclui-se que, quando foram realizados, os ARD e os Confirmings analisados no relatório não estavam classificados, pela entidade estatística europeia, como operações de financiamento e a Lei não vedava o seu recurso e utilização face ao intuito e nos termos em que os mesmos foram então realizados.
53. Deste modo, essas operações de tesouraria, configuravam renegociação de prazos demais condições de pagamento.
54. A análise destas operações, concretizadas em período anterior à decisão do Eurostat e da entrada em vigor da nova RFAL, é ilícita.”

439. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne aos *Contratos de Confirming*.

440. À questão – no que concerne aos *Contratos de Confirming* – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.

441. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que celebraram os *Contratos de Confirming*.

442. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando

exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.

443. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria*.

444. À questão – no que concerne aos *Contratos de Confirming* – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

445. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre os *Contratos de Confirming*.

446. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

447. Contudo, o sentido da interpretação da auditoria está em consonância com a posição assumida reiteradamente pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalização prévia, de fiscalização sucessiva e de julgamento de responsabilidades, quer sobre a utilização de ARD, quer sobre a utilização de *Contratos de Confirming*.

448. E o sentido da interpretação prevalecente na auditoria foi corroborado pela Decisão do Eurostat – *Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units* – de 31 de julho de 2012.
449. É verdade que a Decisão do Eurostat é posterior à celebração dos contratos examinados pela Auditoria, mas o teor da Decisão não foi invocado para sancionar a utilização destes instrumentos, mas sim para ilustrar e compreender a natureza deste tipo de operações e do seu impacto nas contas públicas.
450. Aliás, sobre a celebração dos *Contratos de Confirming*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
451. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
452. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.
453. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

454. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.
455. À questão – no que concerne aos *Contratos de Confirming* – as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, expressa no *Relatório de Auditoria*, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, apresentada na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015 e na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015? – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.
456. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.
457. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
458. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com

o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

459. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre os *Contratos de Confirming*, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

460. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.

461. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.

462. E a releitura dessas asserções permite repetir que:

- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência,

accountability e good governance, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

463. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

464. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

465. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

466. À questão – no que concerne aos *Contratos de Confirming* – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que as

conclusões do recurso se limitam a reproduzir, quase ipsius verbis, algumas das alegações do recurso.

467. Na resposta a esta questão sobre os *Contratos de Confirming*, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

468. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

469. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsius verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.

470. Sumário (E.3 – Contratos de Confirming):

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

– Quer na *Resposta preliminar*, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de

censura aos responsáveis que celebraram os *Contratos de Confirming*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

- O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre os *Contratos de Confirming*.
- Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
- Contudo, o sentido da interpretação da auditoria está em consonância com a posição assumida reiteradamente pelo Tribunal de Contas, em sede de fiscalização prévia, de fiscalização sucessiva e de julgamento de responsabilidades, quer sobre a utilização de ARD, quer sobre a utilização de *Contratos de Confirming*.
- E o sentido da interpretação prevalecente na auditoria foi corroborado pela Decisão do Eurostat – *Decision of Eurostat on government deficit and debt - The statistical recording of some operations related to trade credits incurred by government units* – de 31 de julho de 2012.
- É verdade que a Decisão do Eurostat é posterior à celebração dos contratos examinados pela Auditoria, mas o teor da Decisão não foi invocado para sancionar a utilização destes instrumentos, mas sim para ilustrar e compreender a natureza deste tipo de operações e do seu impacto nas contas públicas.
- Aliás, sobre a celebração dos *Contratos de Confirming*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade

financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.

– O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

– As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* e do *Aditamento à resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.

– Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

– *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

– Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo* de *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

– *In casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d).

E.4 – Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”

471. Sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, o *Relato de Auditoria*, p. 14, conclui:

“[...]”

1.3. Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” (Cfr. Ponto 3.4.4. do Relato)

1.3.1. A subscrição de unidades de participação, no valor global de M€ 6,0, mediante a entrada em espécie de dez prédios urbanos, consubstancia uma aquisição patrimonial, pelo que da constituição do Fundo de Investimento Imobiliário resultam encargos financeiros ou patrimoniais para o MVNG, por consequência, a sua constituição estava sujeita a fiscalização prévia deste Tribunal;

1.3.2. A constituição do Fundo de Investimento Imobiliário gerou, para o grupo municipal um aumento da despesa que representou, anualmente, um encargo financeiro entre M€ 1,75 e M€ 1,90, relativa às rendas dos imóveis transmitidos ao Fundo;

1.3.3. O Fundo de Investimento Imobiliário contraiu um empréstimo para financiar o MVNG, servindo de veículo de financiamento indireto do Município. Esta situação em tudo se assemelha a uma operação de «*sale and lease back*» que, em termos económico-financeiros, se traduz numa forma de obter liquidez com recurso a um empréstimo por interposta pessoa, sendo o serviço da dívida pago indiretamente pelo MVNG;

1.3.4. A receita assim obtida não serviu a aquisição de novos ativos ou sequer a diminuição do endividamento, pelo que agravou a situação líquida da autarquia acarretando, ainda, riscos adicionais na forma de “passivos contingentes”, cujos impactos financeiros deverão ser levados em conta pelos atuais responsáveis municipais;

1.3.5. As circunstâncias concretas que conformam as relações entre o MVNG e o Fundo de Investimento Imobiliário permitem presumir a existência de controlo, pelo que a dívida apresentada pelo Fundo, em 31 de dezembro de 2014, deverá ser incluída no perímetro da dívida municipal, devendo ser considerada para os limites da dívida total do Município de Vila Nova de Gaia.

1.3.6. Em face do exposto, emite-se **um forte juízo de censura** aos responsáveis do órgão executivo que deliberaram a favor da constituição do FEIIF (**Luís Filipe Menezes, Marco António Costa, Firmino Jorge Anjos Pereira, Francisco Mário Dorminsky de Carvalho, António Augusto Guedes Barbosa, Mário Figueira de Campos Fontemanha**, Presidente, Vice-Presidente e Vereadores então em funções, respetivamente), e ao responsável pela proposta de constituição do FEIIF (**Marco António Costa**, Vice-Presidente então em funções).

472. Por seu turno, o *Relato*, pp. 169-170, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”:

“[...]

Juízo de auditoria

491. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- A constituição do FEIIF consubstanciou um ato de que resultaram encargos financeiros ou patrimoniais para o MVNG e, por consequência, estava sujeito a fiscalização prévia deste Tribunal, o que não se verificou;
- O FEIIF contraiu um empréstimo para financiar o MVNG, pelo que estamos perante uma situação em que o fundo serviu de veículo de financiamento indireto do Município. Esta situação em tudo se assemelha a uma operação de “*sale and lease back*” que, em termos económico-financeiros, se traduz numa forma de obter liquidez com recurso a um empréstimo por interposta pessoa, agravando o défice e a dívida municipal.
- Em face do exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos responsáveis do órgão executivo que deliberaram a favor da constituição do FEIIF (**Luís Filipe Menezes, Marco António Costa, Firmino Jorge Anjos Pereira, Francisco Mário Dorminsky de Carvalho, António Augusto Guedes Barbosa, Mário Figueira de Campos Fontemanha**, Presidente, Vice-Presidente e Vereadores então em funções, respetivamente), e ao

responsável pela proposta de constituição do FEIIF (**Marco António Costa**, Vice-Presidente então em funções).

Projeto de Recomendações

- Incluir a dívida registada pelo Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” a 31 de dezembro de 2014, no perímetro da dívida total municipal, relevando para os respetivos limites legais, em respeito pelo disposto nas normas conjugadas do n.º 1 do artigo 52º, da alínea e) do n.º 1 do artigo 54º e do n.º 4 do artigo 75º do RFAL.”

473. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”:

“[...]

Fundo de Investimento Imobiliário Fechado

A decisão foi tornada com base em propostas tecnicamente fundamentadas, relativamente às quais não tinha razões para duvidar do benefício da proposta. Era uma solução para gerir o património de forma global e independente. A lógica que esteve na génese da constituição do Fundo de Investimento Imobiliário foi o da racionalidade e eficiência económico-financeira e de uma gestão profissionalizada mais eficaz do património imobiliário do domínio privado do Município de Vila Nova de Gaia, Nunca, em qualquer circunstância, esteve subjacente ou houve qualquer objetivo de fazer uma operação de sale lease-back.

Importa salientar o seguinte:

- a) As rendas são receita do fundo e não uma amortização do Município de um empréstimo contraído pelo fundo;
- b) As rendas pagas pelo Município não são as únicas receitas operacionais do fundo;
- c) A Entidade Gestora era e é independente e goza de total liberdade e autonomia na gestão do fundo;

Assim e apesar de ser um fundo fechado, totalmente detido pelo Município, a Lei e as condições contratuais asseguravam suficiente liberdade e autonomia de gestão à Entidade Gestora para, se entendesse, praticar as iniciativas que considerasse como adequadas.

A operação de constituição do fundo, o empréstimo contraído por este, os arrendamentos feitos pelo Município ao fundo e a amortização do crédito por parte do fundo são operações completamente distintas, praticadas por entidades distintas, com autonomia decisória e dependendo de competências decisórias completamente segregadas e separadas. Complementarmente acrescenta-se o seguinte:

- 1) O Município de Vila Nova de Gaia durante vários anos procurou, sem sucesso, alienar ativos imobiliários. Em 2006, e após várias reuniões com os serviços técnicos e atenta a informação colhida quanto ao facto de outros Municípios estarem a constituir Fundos de Investimento Imobiliários para a gestão do seu património, o Município de Vila Nova de Gaia também decidiu avançar nesse sentido;
- 2) Assim, iniciou-se um processo de constituição do Fundo Imobiliário, mas de natureza fechada, totalmente detido pelo Município, ou seja, em que não há outros coparticipantes, nomeadamente privados;
- 3) Muitos fundos de natureza similar atravessam hoje dificuldades significativas, a título de exemplo, refere-se o Fundo de Investimento Imobiliário do Aleixo, no Concelho do Porto, em que são atualmente públicas a existência de fortes preocupações quanto ao futuro do mesmo, sendo mesmo notícia a sua possível liquidação;
- 4) Em bom rigor, no caso do Fundo Gaia d'Ouro nenhum desses problemas se colocam, na medida em que o fundo é detido a 100% pelo Município e os imóveis ainda não foram alienados pelo Fundo (quer os que entraram para a subscrição das UP como os que foram adquiridos pelo Fundo ao Município, aquando da sua constituição).
- 5) Alega a auditoria que se tratou de um "veículo de financiamento indireto do Município " já que o "serviço da dívida" foi "pago indiretamente pelo MVNG".
- 6) Na Auditoria são indevidamente associados factos e negócios jurídicos distintos e independentes. Na verdade, a constelação argumentativa da Auditoria é opinativa e assenta na circunstância de a mesma poder ser feita, ainda que de forma artificial na justa medida de não ter existido a alienação dos imóveis pela entidade gestora do fundo. A não existência de tal venda faz com que os senhores auditores tentem artificialmente associar factos que não são associáveis nos termos em que o fazem. Na verdade, se a entidade gestora tivesse alienado os imóveis toda a factualidade concreta seguiria um rumo distinto. Desde logo o fundo poderia amortizar o seu e unicamente seu empréstimo bancário e já não estaria tão exposto às receitas resultantes dos arrendamentos realizados com o Município. Na verdade poderia mesmo, caso o mercado o permitisse, poder arrendar outros imóveis a outros interessados e também aí deixaria de estar tão dependente das receitas dos arrendamentos realizados ao Município para efeitos de gestão financeira. Foi a inexistência, naquele período, de qualquer alienação que permite a leitura interpretativa dos factos que é feita pelos Senhores Auditores. Caso contrário os Senhores Auditores não poderiam fazer tal interpretação.
- 7) Importa contudo perceber que a não alienação de imóveis se deveu a uma profunda alteração das condições do mercado imobiliário e não por opção, intenção, desejo ou

decisão do participante Município ou da entidade gestora. A não venda de imóveis só foi ditada pelas condições adversas que assolaram o mercado imobiliário. Caso tivesse existido a alienação de imóveis, já não seria possível a construção do raciocínio e da fundamentação jurídica agora apresentada pela Auditoria. Assim, a conjugação indevida dos dois factos distintos permitem aos Senhores Auditores extrapolar juízos que não são adequados.

- 8) É abusivo e exagerado realizar a extrapolação que no relatório é feita, de que se tratou de uma operação indireta de financiamento ao Município. Tal resultado não foi consequência de qualquer decisão do Município em tal sentido, nem seguramente na suposta falta de habilitação ou de capacidade da entidade gestora selecionada pelo Município, (em consulta pública — FUNDÍMO - Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA — detida a 100% pela Caixa Geral de Depósitos, ou seja, pela banca do estado) para proceder a uma eficaz gestão do fundo, nomeadamente, promovendo a efetiva alienação de património, caso o mercado o permitisse. Importa salientar que a FUNDÍMO dispunha de condições excecionais, dado pertencer, ao universo CGD, para poder promover a alienação de património imobiliário, caso o mercado não se encontrasse na condição ímpar de recessão que viveu e ainda hoje vive;
- 9) Resulta claro que o fundo não logrou obter os resultados e objetivos a que se propunha só e exclusivamente por uma profunda alteração das condições nacionais e internacionais do mercado imobiliário que afetou de forma igual todos os fundos públicos e privados desta natureza.

Refuta-se a atribuição ao Município e seus decisores, de uma escondida intenção material, no sentido de, com a constituição do fundo, só se querer obter financiamento de forma encapotada, ou indiretamente, "liquidez" para o Município "com recurso a um empréstimo por interposta pessoa". Se, porventura, a gestão do fundo não logrou obter melhores resultados na gestão material dos seus ativos, tal também não se pode imputar a qualquer decisão ou sequer à falta de pro-atividade do Município.

Através da pessoa do notificado e de outros responsáveis municipais, foram tomadas iniciativas para dinamizar a gestão do fundo e promover a concretização de vendas dos seus ativos. A provar esse facto invoca-se email trocado entre o notificado e o Dr. Paulo Alexandre Sousa, Diretor da CGD para a área imobiliária, a 11 de dezembro de 2009, em que este respondia a solicitação que o notificado havia apresentado para a realização pública de uma sessão, onde fosse prestada informação, pela FUNDIMO, da gestão operacional dos ativos do fundo. Tal solicitação veio a ser respondida favoravelmente nesse email e a sessão pública veio a ocorrer em março de 2010, onde a FUNDIMO e a CGD apresentaram publicamente "a atividade e projetos emblemáticos do fundo". No

mesmo, participou o presidente da CGD, Sr. Eng. Faria de Oliveira, como notícia, entre outros, o jornal *Vida Económica*, de 19 desse mês e ano, e onde se relata o evento e os objetivos do FII.

Assim, é abusivo ser entendimento desse Tribunal que se procurou a obtenção de um financiamento de forma indireta, através do Fundo num suposto e secreto plano dos decisores municipais para a obtenção de tal financiamento de forma irregular e encapotada.

Isto é, a tese de que só se quis, com a constituição do fundo, obter um financiamento indireto para o Município constitui uma extrapolação inaceitável e que não leva em conta objetivamente as explicações já prestadas e os factos concretos que ocorreram com o sector imobiliário e naturalmente com os fundos desta natureza.

Não houve, da parte do notificado e tanto quanto sabe de qualquer dos decisores políticos e técnicos do Município, em qualquer circunstância, a intenção de fazer de conta que se queria um fundo imobiliário quando afinal se pretendia outra coisa. Essa tese da auditoria não tem qualquer base formal ou material para se alicerçar, sendo um simples juízo de valor com o qual, estamos profundamente em desacordo.

Refuta-se assim frontalmente a censura formulada no anteprojeto de relatório na medida em que a mesma se funda numa suposição falsa e distorcida. Trata-se de uma atitude meramente opinativa e não fundamentada por parte dos Senhores Auditores.”

474. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojeto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre o *Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”*:

“[...]”

1.3. Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”

A subscrição de unidades de participação, no valor global de M€ 6,0, mediante a entrada em espécie de dez prédios não acarretou encargos para o Município, porquanto, em termos contabilísticos, esta operação não gerou nenhum encargo patrimonial, na medida em que se traduziu num facto patrimonial permutativo, ou seja, provocou uma alteração na composição do património do Município, mas não no seu valor.

Que a operação de constituição do Fundo não foi, em si mesma, geradora de encargos para o Município resulta do próprio Relato quando se afirma nos itens 470 e 471 o seguinte: “470. Com esta operação verificou-se, ainda, uma alteração de classificação de ativos no património do MVNG. À diminuição do “Imobilizado Corpóreo” relativa à

transmissão para o FEIIF dos 21 prédios, valor de M€ 23,4, correspondeu um aumento de M€ 6,0 dos "Investimentos Financeiros" (pelo registo das unidades de participação) e um aumento de M€ 17,4 das "Disponibilidades" (distribuído em 2008 e 2009, pelo produto da venda de onze imóveis ao fundo). 471 Deste modo, o MVNG substituiu património imobiliário (ativos não financeiros) por ativos financeiros - unidades de participação e disponibilidades - aumentando, consequentemente, a capacidade de endividamento líquido (...)"

Em consequência, a constituição do Fundo não estava, por tal razão, sujeita a fiscalização prévia do Tribunal de Contas.

Alega o Juízo de Auditoria que o FEIIF contraiu um empréstimo para financiar o MVNG *"pelo que estamos perante uma situação em que o fundo serviu de veículo de financiamento indireto do Município"*.

Em primeiro lugar, importa referir que cabe ao Tribunal de Contas fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos, para as entidades referidas no n.º 1 do artigo 2.º. Assim, e uma vez que, nestas circunstâncias, o FEIIF deveria ter submetido o referido contrato à fiscalização desse Tribunal, deveria ser nesta sede que o Tribunal de Contas poderia ter intervindo de forma cautelar.

O que não se afigura justo nem justificado é censurar os responsáveis autárquicos no quinquénio 2008/2012 pela celebração do referido empréstimo de que o Município não é parte, pelo simples facto de terem deliberado a constituição do FEIIF, na sequência de processo devidamente autorizado pelos órgãos autárquicos, em 2006, e de que não decorre sequer a venda do património imobiliário àquele Fundo.

Em segundo lugar, e salvo o devido respeito, o juízo de auditoria parece formulado à luz do conhecimento atual de todos os factos e circunstâncias ocorridas desde 2008 até ao presente e não da leitura objetiva do ato de constituição do FEIIF e do contexto em que o mesmo ocorreu.

Por exemplo, ao tempo, quem deliberou a constituição do FEIIF tinha a legítima expectativa de alienar património imobiliário para, sem perder o respetivo controlo, assistir à respetiva valorização uma vez gerido por uma entidade especializada. Tais responsáveis não poderiam adivinhar que precisamente nesse ano se iniciaria uma grave crise económica que se refletiu de forma negativa e indelével até à atualidade especialmente no mercado imobiliário.

Daí ser manifestamente injusto, senão absurdo, emitir qualquer juízo de censura ao ato de deliberação de constituição do FEIIF que culminou um longo processo de maturação (entre 2006 e 2008) devidamente escrutinado e autorizado pelos órgãos municipais.

[...]

Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”

Reitera-se que o endividamento do FEIIF não deverá ser incluído no perímetro da dívida tal como anteriormente alegado (cfr. página 167 do Relato) uma vez que a presunção de controlo municipal é ilidível. De facto, tal controlo não se verifica uma vez que os poderes e exercício dos direitos municipais estão, na prática, dependentes da iniciativa da Sociedade Gestora, nos termos do Regulamento de Gestão do FEIIF, isto é, ao contrário do que exige o n.º 3 do artigo 75.º da Lei n.º 73/2013 (RFAL), o Município não tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais do FEIIF a fim de beneficiar das suas atividades.

Acrescenta-se que, pela sua especificidade, o FEIIF não deverá ser considerado entre as entidades de outra natureza relevantes para efeitos de limites da dívida total, a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 54.º do RFAL, pela simples razão de se tratar de um património autónomo. Dada a ausência de personalidade jurídica, um património autónomo não deverá, em geral, integrar-se no conceito de entidade e, especialmente, no quadro da sua relevância para efeitos de limites da dívida total do Município. É que como se refere na nota de rodapé (137) da página 156 do relato *“A especificidade da responsabilidade por dívidas constitui um elemento distintivo dos Fundos (...) na medida em que o acervo patrimonial que integra o fundo não responde em caso algum pelas dívidas dos participantes (...). A utilidade prática da criação de um património separado é fácil de perceber. Por um lado, reservam-se determinados bens a uma destinação exclusiva. Por outro lado, guarda-se para um certo grupo de credores um determinado núcleo de bens, sobre os quais possam eles satisfazer-se com exclusão dos credores gerais, embora também só tenham ação sobre esse núcleo (...).”*

Daí que não teria sequer qualquer sentido que a dívida do FEIIF relevasse para a dívida total do Município, já que, em caso algum o Município poderá ser chamado a responder pela mesma, ao contrário do que acontece com as entidades por si controladas, em que se verifica, nomeadamente, o dever de reposição de equilíbrio financeiro.”

475. De seguida, confronta-se a argumentação sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, apresentada em contraditório, com a

contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015¹⁹⁴.

“[...]

559. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.4. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(...) Resulta claro que o fundo não logrou obter os resultados e objetivos a que se propunha só e exclusivamente por uma profunda alteração das condições nacionais e internacionais do mercado imobiliário que afetou de forma igual todos os fundos públicos e privados desta natureza.

Refuta-se a atribuição ao Município e seus decisores, de uma escondida intenção material, no sentido de, com a constituição de fundo, só se querer obter financiamento de forma encapotada, ou indiretamente, “liquidez” para o Município, “com recurso a um empréstimo por interposta pessoa”. (...)

Não houve, da parte do notificado e tanto quanto sabe de qualquer dos decisores políticos e técnicos do Município, em qualquer circunstância, a intenção de fazer de conta que se queria um fundo imobiliário quando afinal se pretendia outra coisa. Essa tese da auditoria não tem qualquer base formal ou material para se alicerçar, sendo um simples juízo de valor com o qual estamos profundamente em desacordo. Refuta-se assim frontalmente a censura formulada no anteprojeto de relatório na medida em que a mesma se funda numa suposição falsa e distorcida. Trata-se de uma atitude meramente opinativa e não fundamentada por parte dos Senhores Auditores. (...)

Reitera-se que o endividamento do FEIIF não deverá ser incluído no perímetro da dívida tal como anteriormente alegado (...) uma vez que a presunção de controlo municipal é ilidível. De facto, tal controlo não se verifica uma vez que os poderes e exercício dos direitos municipais estão, na prática, dependentes da iniciativa da Sociedade Gestora, nos termos do Regulamento de Gestão do FEIIF, isto é, ao contrário do que exige o n.º 3 do artigo 75º da Lei n.º 73/2013 (RFAL), o Município não tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais do FEIIF a fim de beneficiar das suas atividades.

¹⁹⁴ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

Acrescenta-se que, pela sua especificidade, o FEIIF não deverá ser considerado entre as entidades de outra natureza relevantes para efeitos de limites da dívida total, a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 54º do RFAL, pela simples razão de se tratar de um património autónomo. Dada a ausência de personalidade jurídica, um património autónomo não deverá, em geral, integrar-se no conceito de entidade e, especialmente, no quadro da sua relevância para efeitos de limites da dívida total do Município. É que como se refere (...) do relato "A especificidade da responsabilidade por dívidas constitui um elemento distintivo dos Fundos (...) na medida em que o acervo patrimonial que integra o fundo não responde em caso algum pelas dívidas dos participantes (...). A utilidade prática da criação de um património separado é fácil de perceber. Por um lado, reservam-se determinados bens a uma destinação exclusiva. Por outro lado, guarda-se para um certo grupo de credores um determinado núcleo de bens, sobre os quais possam eles satisfazer-se com exclusão dos credores gerais, embora também só tenham ação sobre esse núcleo (...)."

Daí que não teria sequer qualquer sentido que a dívida do FEIIF relevasse para a dívida total do Município, já que, em caso algum o Município poderá ser chamado a responder pela mesma, ao contrário do que acontece com as entidades por si controladas, em que se verifica, nomeadamente, o dever de reposição de equilíbrio financeiro."

560. Os pontos firmes de referência em que o MVNG alicerça o seu contraditório repousam assim no seguinte:

- i. A ausência da *personalidade jurídica*, por se tratar de um *património autónomo*, faria subtrair o FEIIF do conceito de *entidades de outra natureza* para efeitos de limites da *dívida total* a que se refere o art.º 54º, nº 1 al. e) do RFAL;
- ii. E que a *presunção* de controlo contida no nº 4 do artigo 75º do RFAL por *ilidível*, admitiria prova em contrário face ao seu carácter relativo (*juris tantum*), pelo que o endividamento do FEIIF não deveria ser incluído no *perímetro da dívida*, tanto mais que os poderes de exercício dos direitos municipais estão na prática dependentes da *iniciativa* da Sociedade Gestora, sendo por isso *meramente virtuais*.

561. Começa-se por referir que a personalidade dos fundos é fundamental para distinguir atribuições patrimoniais, para se definir com rigor o perfil de exercício de poderes pelos participantes, para se compreender a estrutura orgânica dos fundos, como parcialmente interna (assembleia de participantes), mas sobretudo externa (entidade

gestora, depositário, etc.) e para se contribuir para uma teoria da personalidade jurídica mais adequada a fenómenos de massa.

562. Não obstante a sua natureza de patrimónios autónomos, os Fundos de Investimento Imobiliário sendo titulares de direitos e obrigações têm uma carteira diversificada de ativos, dispõem de contabilidade organizada e de um número de Identificação Fiscal autónomo, figuram como proprietários de imóveis na Conservatória do Registo Predial o que permite qualificá-los como pessoa jurídica de natureza especial¹⁹⁵, cuja administração é exercida por uma sociedade gestora que tem por objeto principal a administração, em representação do(s) participante(s), de um ou mais FII.

563. Quando aplica os seus ativos imobiliários num FII, o investidor subscreve unidades de participação, tornando-se participante do FII e confere à sociedade gestora um mandato para agir em sua representação. São de resto reconhecidas semelhanças entre os FII e as sociedades comerciais, na medida em que ambas as entidades se apresentam como uma associação de pessoas (nas sociedades, os acionistas; nos FII, os participantes), que disponibilizam os bens/investimentos necessários ao exercício (pela sociedade comercial/pelo FII) de uma atividade económica (em cumprimento do objetivo da sociedade/em cumprimento da política de investimentos do FII), com vista à obtenção de lucro/distribuição de rendimentos.¹⁹⁶

564. Estas diferenças foram de resto atenuadas pelo regime constante do D.L. n.º 71/2010, de 18 de junho e bem assim pela atual Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro. Com efeito, o D.L. n.º 71/2010, de 18 de junho veio prever a constituição de FII sob forma societária, designados por sociedades de investimento mobiliário (SIIMO) e a constituição de organismos de investimento coletivo sob forma societária (OICVM), designados por sociedades de investimento mobiliário (SIM).

565. Por outro lado, pretendeu-se também reforçar o papel dos FII enquanto instrumento de captação de poupança coletiva, na medida em que agora é admitida aos acionistas/participantes uma maior intervenção no seu funcionamento, atento o facto

¹⁹⁵ [Nota 237 do documento citado] – “Ou, numa outra formulação, pessoas *rudimentais*, consistentes numa realidade a quem a lei recusaria a titularidade de direitos civis, admitindo-lhes, todavia, a titularidade de direitos processuais. **Paulo Cunha**, *Teoria Geral do Direito Civil*, Lisboa, 1971-1972, pág. 241. **António Menezes Cordeiro**, *Tratado de Direito Civil Português I Parte Geral Tomo III Pessoas*, 2ª Edição, Almedina, 2007, págs. 571-573.”

¹⁹⁶ [Nota 238 do documento citado] – “Neste sentido, **Luís A. Carvalho Fernandes**, in, *São os Fundos de Investimento Imobiliário uma Pessoa Jurídica Especial?*, págs. 2, 3. <http://www.rsa-advogados.com>, posição que se acompanha de perto.”

de aos FII sob forma societária serem aplicáveis os princípios e a lógica acionista, típicos das sociedades anónimas, nomeadamente a participação em assembleia de acionistas.

566. Pese embora as diferenças entre os FII contratuais (conforme são designados no preâmbulo do diploma) e os FII sob a forma societária, o legislador entendeu introduzir/aditar o regime destes últimos no regime jurídico dos Fundos contratuais, o que aliás claramente resulta do preâmbulo do D.L. n.º 71/2010, de 18 de junho.¹⁹⁷

567. Ora, contrariamente aos FII, as SIIMO são dotadas de personalidade jurídica, assumem a forma societária e podem gerir, elas próprias, os seus ativos, não deixando de ser FII, tendo o seu regime, aliás, sido incluído no Regime Jurídico dos Fundos de Investimento Imobiliário.¹⁹⁸

568. Com efeito, a *personalidade jurídica* traduz-se na suscetibilidade de ser titular de direitos e obrigações, sendo reconhecida às pessoas singulares, nos termos do artigo 66.º do Código Civil, e às pessoas coletivas, nos termos dos artigos 157.º e ss. do Código Civil e 5.º e 6.º do Código das Sociedades Comerciais. Já “a *personalidade coletiva* é meramente instrumental, é uma técnica de representação da realidade jurídica, mas que em última análise se destina a servir os interesses dos homens.

569. Desta forma, também estas são titulares de direitos e obrigações”¹⁹⁹. Sendo certo que o reconhecimento da personalidade jurídica se circunscreve às pessoas singulares e coletivas e os FII são *patrimónios autónomos*, é inquestionável que são titulares de direitos e obrigações tal como antes se disse, não só em atenção aos direitos e obrigações decorrentes dos contratos que celebram em cumprimento da sua política de investimentos, como pela circunstância de lhes ser atribuído pela Administração Fiscal um número de identificação fiscal próprio.

570. Já quanto à *capacidade jurídica* das pessoas coletivas, vigora o princípio da especialidade do fim, o qual se encontra vertido no artigo 160.º do Código Civil: “a

¹⁹⁷ [Nota 239 do documento citado] – “Aí se diz “Não obstante, tendo em consideração a proximidade existente entre os fundos contratuais e societários, bem como os objetivos de economia jurídica que regem a função legislativa, optou-se por determinar a aplicação aos OICVM e FII societários do regime jurídico dos fundos contratuais, designadamente no que respeita à respetiva constituição e funcionamento, à comercialização e ações, representativas do capital social e à autoridade competente para a regulação e supervisão, com as especificidades constantes do presente decreto-lei.”

¹⁹⁸ [Nota 240 do documento citado] – “**Luís A. Carvalho Fernandes**, *in*, São os Fundos..., pp. 7-8.”

¹⁹⁹ [Nota 241 do documento citado] – “**João de Castro Mendes**, *Direito Civil, Teoria Geral, I*, Lisboa, AAFDL, 1978, pág. 173.”

capacidade das pessoas coletivas abrange todos os direitos e obrigações necessárias ou convenientes à prossecução dos seus fins”.

571.No que à *capacidade de exercício de direitos* concerne, são os órgãos que manifestam a sua vontade juridicamente imputável à pessoa coletiva para que aja no mundo jurídico. No que respeita aos FII, apesar de a lei não lhes reconhecer a aptidão genérica para serem titulares de direitos e de obrigações (Personalidade Jurídica), eles têm uma aptidão específica para serem sujeitos de relações jurídicas (Capacidade de Gozo).

572.De facto, por força de lei os FII são destituídos de capacidade de exercício dos seus direitos e obrigações, pelo que, só lhes é permitido estabelecer relações jurídicas (adquirir imóveis para arrendamento ou revenda, celebrar contratos de arrendamento, desenvolver projetos de construção e reabilitação de imóveis, etc.) através da respetiva sociedade gestora que atua em sua representação.

573.Resta-nos ajuizar da *personalidade judiciária* dos FII traduzida na idoneidade de demandar e ser demandado e, nessa medida, ser parte em juízo. Sendo um dos pressupostos processuais cuja falta conduz à absolvição do réu da instância e, por constituir uma exceção dilatória inominada, determina a improcedência do pedido (art.º 494º, alínea c) do Código de Processo Civil).

574.Ora, “os fundos não são realidades estáticas, traduzindo-se a constituição de um fundo num fenómeno eminentemente processual, pressupondo uma sequência lógica e finalística de factos que se organizam em fases específicas”²⁰⁰.

575.Cite-se, como exemplo, o Acórdão do STJ de 6.03.2008²⁰¹ onde se concluiu que “se, de acordo com o (...) nº 2 do artigo 5º do CPC, é certo a personalidade jurídica atribuir, necessariamente, a quem a detenha, a personalidade judiciária, já não é a proposição contrária, isto é, a de carecer de personalidade judiciária quem não detenha a personalidade jurídica.”²⁰²

576.Face ao artigo 6º do CPC, apesar do FII carecer de personalidade jurídica, não se lhe poderá, sem mais, negar a suscetibilidade de ser parte, que lhe advém, face a este normativo, de atribuir um património autónomo (...). Temos, pois, como certo, em

²⁰⁰ [Nota 242 do documento citado] – “**Alexandre Brandão da Veiga**, in, *Fundos de Investimento Mobiliário e Imobiliário*, Almedina, 1999, pág. 221.”

²⁰¹ [Nota 243 do documento citado] – “Processo nº 08B402, disponível em www.dgsi.pt.”

²⁰² [Nota 244 do documento citado] – “**António Menezes Cordeiro**, *Tratado de Direito Civil Português I* (...), págs. 573-577.”

face do exposto, que o Fundo em causa, como património autónomo que é, goza de *personalidade judiciária* (artigo 6º, al. a) do CPC”.

577. Existem de resto no nosso ordenamento jurídico patrimónios autónomos (a herança jacente, *p. ex.*), as associações sem personalidade jurídica²⁰³, as comissões especiais²⁰⁴, as sociedades comerciais até à data do registo definitivo, os condomínios e os navios (artigo 6º do CPC)²⁰⁵ que, não tendo personalidade jurídica, a lei confere-lhes a suscetibilidade de poderem demandar e serem demandados em juízo, apesar de destituídos de personalidade jurídica.²⁰⁶

578. Quanto à *capacidade judiciária* (artigo 9º do CPC), ela “consiste na suscetibilidade de estar, por si, em juízo”, sendo que, nos termos do nº 2 “a capacidade judiciária tem por base e por medida a capacidade de exercício de direitos”. É justamente em defesa dos interesses dos participantes que a sociedade gestora desempenha o seu papel, pelo que, a “atuação” em juízo dos FII acaba por ter como objetivo último a defesa dos interesses dos participantes.

²⁰³ [Nota 245 do documento citado] – “São um conjunto de bens não personificados cujo fim é transitório. (Artºs. 195º - 201º do Código Civil).”

²⁰⁴ [Nota 246 do documento citado] – “Artigo 199º do Código Civil. **José de Oliveira Ascensão**, *Teoria Geral do Direito Civil*, Vol. I, Título II, págs. 274-279, Edição policopiada, Lisboa, 1984-1985.”

²⁰⁵ [Nota 247 do documento citado] – “**António Menezes Cordeiro**, *Tratado de Direito Civil Português I* (...), *Ob. Cit.*, págs. 575-576.”

²⁰⁶ [Nota 248 do documento citado] – “Se não houver personalidade jurídica, os titulares do património autónomo são as pessoas físicas correspondentes. A especial representação processual que para elas é formada, que permite inclusive o surgir de uma parte em sentido processual diversa do titular substantivo das situações jurídicas implicadas, não inquina a sua titularidade. As regras sobre representação processual são assim neutras. Funcionam quer haja quer não haja personalidade em juízo. Respeitam à representação, e não à personalidade. **José de Oliveira Ascensão**, *Ob. Cit.*, págs. 278, 279.”

579.É certo que em Portugal não há fundos personalizados²⁰⁷, mas não é menos verdade que eles são titulares do direito de ação judicial enquanto individualidade jurídica e que tem por *mister* acautelar os interesses dos próprios participantes.²⁰⁸

580.Em vista do que se acaba de referir, fácil é concluir que sendo os FII patrimónios autónomos a quem a lei nega a personificação jurídica²⁰⁹, a lei acaba por lhes reconhecer legitimidade para serem titulares de direitos e obrigações, são sujeitos passivos de impostos, são dotados de personalidade e capacidade judiciária, de personalidade e capacidade tributária,²¹⁰ pelo que poderão ser considerados como pessoas jurídicas de natureza *especial*.²¹¹

581.Ora, o legislador da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro ao enumerar as entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total no artigo 54º, nº 1, alíneas a) a d), deixou para a alínea e) uma **cláusula geral** (*numerus apertus*) acolhendo na previsão normativa toda uma *constelação plúrima* de *entidades de outra natureza*, (tenham ou não personalidade jurídica²¹²), relativamente às quais se verifique, de acordo com

²⁰⁷ [Nota 249 do documento citado] – “**Alexandre Brandão da Veiga**, *Ob. Cit.*, págs. 220-221 e 539, considerando também os FII como *universalidades de direito*. **Pedro Simões Coelho**, *Fundos de Investimento Imobiliário, Regime Jurídico*”, in, *Cadernos do Mercado de valores Imobiliários*”, nº 15, pág. 202.”

²⁰⁸ [Nota 250 do documento citado] – “**Luís A. Carvalho Fernandes** *in*, *São os Fundos...*”, pp. 15-19.”

²⁰⁹ [Nota 251 do documento citado] – “No sentido de que os FII são *universalidades de direito*, vide, **Alexandre Brandão da Veiga**, *Ob. Cit.*, pág. 539.”

²¹⁰ [Nota 252 do documento citado] – “**António Menezes Cordeiro**, *Tratado de Direito Civil Português I* (...), pág. 578.”

²¹¹ [Nota 253 do documento citado] – “**Luís A. Carvalho Fernandes**, *in*, *São os Fundos...*”, pg. 27.”

²¹² [Nota 254 do documento citado] – “Veja-se o caso da alínea a) do nº 1 do art.º 54º do RFAL que se reporta aos **serviços municipalizados e intermunicipalizados** que, como se sabe, “... **não têm personalidade jurídica própria**, razão por que surgem integrados no município externamente, pelo que a atuação dos órgãos dos serviços municipalizados e intermunicipalizados corresponde a uma atuação do(s) município(s), **não tendo capacidade jurídica** no âmbito das relações com terceiros (v.g., no âmbito de contratos com os utilizadores dos serviços ou com os fornecedores) são, no plano jurídico e para todos os efeitos, relações do município respetivo com esses mesmos terceiros. Isto explica, por exemplo, o disposto no art.º 133º, nº 4 do CCP, onde se estabelece que “**contam**” como do município os contratos celebrados,

o n.º 4 do art.º 75º, o controlo ou presunção de controlo por parte do município, pelo montante total. Ora o conceito de *entidades* utilizado pelo legislador não pode ter outro significado que não o de incorporar *quaisquer entes ou instituições*²¹³ em relação aos quais a autarquia exerça o controlo ou esse controlo se presuma, independentemente da respetiva tipologia ou *flutuação lexical*.

582. Alega também que a presunção de controlo municipal seria *ilidível* por prova em contrário (*juris tantum*). Ora, tal conclusão apenas poderá resultar de uma errada interpretação *sistemático-normativa* do texto e enunciado do artigo 75.º do RFAL, com o objetivo de subtrair a dívida do FEIIF ao perímetro da *dívida total*²¹⁴ da autarquia e, por definição, do dever de *consolidação de contas*.^{215/216}

583. Todavia, uma leitura jurídico-normativa adequada aponta para que nas situações previstas no n.º 5 existe indubitavelmente a possibilidade de ilidir a presunção legal

no âmbito de cada serviço municipalizado.” PEDRO COSTA GONÇALVES, *Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local*, Almedina, 2012 pág. 78.”

²¹³ [Nota 255 do documento citado] – “E o D.L. n.º 60/2002, de 20 de março também define estes fundos como “instituições de investimento coletivo” e “patrimónios autónomos” com o mesmo regime especial de comunhão e responsabilidade.”

²¹⁴ [Nota 256 do documento citado] – “Art.º 54º, n.º 1 al. e) do RFAL.”

²¹⁵ [Nota 257 do documento citado] – “A informação económico-financeira, resultante da consolidação de contas, facilita a tomada de decisão e respetivo controlo, por parte das entidades e dos respetivos grupos públicos no que respeita ao cumprimento dos objetivos estabelecidos, com especial relevo no controlo do défice orçamental. A contabilidade permite apresentar, através de linguagem própria, a avaliação do desempenho das entidades, tendo por base a qualidade da informação, a qual tem de ser fiável e isenta de desvios e erros. Neste sentido, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas cumprindo princípios de transparência informativa, tendo em conta as consequências que têm no processo de decisão, nas estruturas, nos grupos de interesse, nas áreas de negócio e, em última instância, no diagnóstico económico e financeiro das mesmas. Os princípios orientadores devem também garantir que a informação contabilística é completa, isto é, integra toda a informação e que **nenhuma informação relevante ou de interesse** para o utente/cidadão pode ficar omissa ou oculta, entendendo-se por informação relevante a que pode vir a influenciar a avaliação dos acontecimentos do passado, as decisões do presente e as estratégias do futuro. **Carla Maria Marques Pereira Ferreira**, *Harmonização Contabilística no Setor Público: constrangimentos na adoção das IPSAS*, ISCSP, Universidade de Lisboa, pág. 37. <https://www.respository.utl.pt>. (Dissertação de Mestrado).”

²¹⁶ [Nota 258 do documento citado] – “Art.º 75º, n.ºs. 1 e 4 al. c) do RFAL.”

de controlo (*tantum juris*), diferentemente do que acontece no caso das situações do nº 4 em que a presunção legal, por absoluta, é inilidível (*juis et de jure*), não admitindo prova em contrário. Caso contrário, parece difícil vislumbrar uma razão atendível para cindir esta matéria em dois distintos números do mesmo preceito normativo em termos topológicos.²¹⁷ Esta conclusão bastaria, aliás, para prejudicar todo o raciocínio argumentativo subsequente em que o MVNG se ancorou.

584. A existência de um património separado, disse-se, não afasta o *poder de controlo* exercido pelo MVNG o qual, a ter-se por verificado, deverá o FEIIF integrar o *perímetro de consolidação*. Esse poder exprime, nuclearmente, a suscetibilidade ou potencialidade de uma entidade pública impor, com intensidade variável, decisões ou comportamentos a outra entidade – que releva independentemente do exercício efetivo – a identificar casuisticamente, como veremos.

585. Sendo o FEIIF uma pessoa jurídica especial (ou *pessoa rudimental*)²¹⁸, não colhe o argumento de que a ausência de personalidade jurídica a subtrai do *perímetro das entidades de outra natureza relevantes para efeitos de limites da dívida total, a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 54.º do RFAL*, já que a personalidade jurídica, enquanto conceito expressivo de autónoma subjetividade (a separação da esfera jurídica da pessoa coletiva da de outras pessoas – membros ou não daquela), *não deve ser absolutizada*. O que ela possibilita pode ser possibilitado por outras técnicas do direito.²¹⁹

586. Por outro lado, o Regulamento de Gestão do FEIIF “Gaia Douro” elaborado pela sociedade gestora, tem natureza contratual, de cujo Fundo o MVNG é o único quotista enquanto participante exclusivo dos ativos patrimoniais. Na sua atividade, a sociedade gestora administra os fundos, estando vinculada a estritos deveres fiduciários de defesa dos interesses do Participante.

587. Além dos deveres fixados na lei, somam-se os deveres decorrentes do Regulamento de Gestão, representando esta peça o instrumento contratual que conforma adicionalmente o âmbito da atuação devida pela sociedade gestora e que delimita a

²¹⁷ [Nota 259 do documento citado] – “Neste sentido, **Joaquim Freiras da Rocha**, *Ob. Cit.*, nota 117, pág. 73.”

²¹⁸ [Nota 260 do documento citado] – “**Paulo Cunha**, *Ob. Cit.*, pág. 241.”

²¹⁹ [Nota 261 do documento citado] – “Neste sentido, **Coutinho de Abreu**, *Da Empresarialidade – As Empresas no Direito*, 1999, págs. 202 e 203.”

política de investimentos a ser prosseguida, na margem permitida pela lei.²²⁰ O Fundo surge aliás como um contrato entre a sociedade gestora e o participante.

588.O Regulamento de Gestão²²¹ visa exatamente definir regras de atuação dos fundos na falta da possibilidade atomizada de vontades. Em certo sentido, pode-se afirmar que é o estabelecimento de formação de vontades negociais conglobadas, o quadro que estabelece os limites da sua formação.

589.*Numa perspectiva jurídica, serve de responsabilização das entidades gestoras perante os participantes.* Por força do princípio da hierarquia das fontes, o Regulamento de Gestão não pode violar a lei nem a regulamentação aplicáveis. Trata-se de um regulamento interno, de auto vinculação da entidade gestora, a verdade é que apenas atinge o seu escopo quando referida ao participante, mas também é um sistema de propostas contratuais aos participantes. O regulamento é um ato da entidade gestora que *apenas* a responsabiliza a ela.²²² Os direitos do participante MVNG são o corolário dos deveres da entidade gestora e entidade colocadora. Estes *deveres* são deveres perante o *participante*.²²³

590.Ora, a natureza contratual do Regulamento de Gestão alcança a importância de definir as coordenadas básicas da disciplina das relações a estabelecer pelo funcionamento do Fundo, particularmente entre o Participante e a entidade gestora e que não podem deixar de se reconduzir aos três princípios que enformam o regime dos contratos: o da autonomia da vontade ou liberdade negocial, desde logo manifestada na faculdade de autorregulação, o da boa-fé e o da força vinculativa.

591.É certo que a gestão do FEIIF encontra-se confinada a uma entidade gestora, a FUNDIMO – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., que é dotada de autonomia ao nível da tomada de decisões sobre a gestão do Fundo, pelo que é sobre ela que recai a iniciativa *primeira* de despoletar a deliberação (em Assembleia de Participantes) quanto aos aspetos cruciais dos destinos do Fundo (a redução/estruturação, prorrogação do prazo da sua duração, liquidação e partilha²²⁴).

²²⁰ [Nota 262 do documento citado] – “**Paulo Câmara**, *Manual do Direito dos Valores Mobiliários*, 2ª Edição, Almedina, 2011, pág. 780.”

²²¹ [Nota 263 do documento citado] – “Aprovado em 14 de agosto de 2008.”

²²² [Nota 264 do documento citado] – “Alexandre Brandão da Veiga, *Ob. Cit.*, pág. 67.”

²²³ [Nota 265 do documento citado] – “**Alexandre Brandão da Veiga**, *Ob. Cit.*, pág. 174.”

²²⁴ [Nota 266 do documento citado] – “Artigo 45º do D.L. nº 71/2010, de 18 de junho.”

Todavia, tal não significa que o MVNG, único Participante, não tenha *legitimidade* e muito menos lhe esteja vedada a possibilidade jurídica de convocar a Assembleia.

592.Com efeito, o interesse do Participante MVNG constitui o critério principal da determinação da conduta devida pela Sociedade Gestora e do exercício das respetivas competências. A independência de atuação por parte da entidade gestora enquanto “órgão” encarregue de *atuar por conta do Participante* não pode deixar de se encontrar balizada pela *finalidade* que está implícita à sua própria existência e para a qual foi mandatada: o *supremo e exclusivo interesse do Participante* enquanto um *todo* (o património coletivo que *lhe* pertencente), sendo que esse interesse radica no próprio desígnio da criação do Fundo, que é a obtenção do maior retorno possível tendo em conta o investimento em ativos patrimoniais.

593.É certo que a assembleia de participantes só está prevista para os fundos de investimento imobiliários fechados e mistos, nas unidades de participação representativas da parte fixa do capital do fundo. No entanto, as regras de *convocação, funcionamento e competências* da assembleia estão definidas no regulamento de gestão e na sua *falta ou insuficiência*, o disposto na lei para as sociedades anónimas.²²⁵

594.Sob a epígrafe “*Assembleia de Participantes*” vem o Regulamento de Gestão no seu artigo 22º estabelecer no n.º 1 (*Composição e direito de voto*) que todos os titulares de participação do Fundo têm direito a participar na Assembleia de Participantes, sendo que o direito de voto de cada participante corresponde à *proporção de unidades de participação* detidas.

595.Resulta do artigo 1.º que o Fundo tem apenas *um* participante, de cuja carteira é detentor da *totalidade* dos ativos imobiliários, cujo objetivo consiste em alcançar, numa perspetiva de médio e longo prazo, uma valorização crescente de capital (...), sendo administrada por conta e no *interesse exclusivo dos participantes* (...). [n.º 1 do artigo 8º]. O elenco a que o n.º 2 alíneas a) a g) se reportam, mais não é que o acolhimento, por incorporação material, do artigo 45º, n.º 1, alíneas a) a g) do D.L. n.º 71/2010 de 18 de julho, normas jurídicas estas de natureza claramente *injuntiva*.

596.Determina o artigo 45º, n.º 3 do D.L. n.º 71/2010, de 18 de junho, que o regulamento de gestão deva definir as regras de *convocação e funcionamento* e as competências

²²⁵ [Nota 267 do documento citado] – “Artigo 4º, n.º 3 *in fine* do D.L. n.º 60/2002, de 20 de março. *Cfr.* o atual artigo 61º, n.º 3, da Lei n.º 16/2015, de 24 de fevereiro, ao prever que “a convocação e funcionamento da assembleia de participantes regem-se pelo disposto no *Código das Sociedades Comerciais* para as assembleias de acionistas, salvo previsão diversa dos documentos constitutivos, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 159º. *Vide* também o artigo 2º, n.º 1- ii) 2º e 3º).”

da assembleia, aplicando-se, na sua *falta* ou *insuficiência*, o disposto na lei para as sociedades anónimas. Temos assim uma norma remissiva²²⁶ que aponta, em situações de falta ou insuficiência, para o Código das Sociedades Comerciais, *mutatis mutandis* sempre que se verifique uma situação de incompletude regulamentária carecida de preenchimento.

597. Ora, a circunstância de poder a *Sociedade Gestora* convocar a Assembleia de Participantes, não significa que apenas àquela caiba fazê-lo, competência que se reconhece como *própria* mas não *exclusiva*²²⁷.

598. De resto, não faria qualquer sentido que ao *único* titular das UP lhe estivesse vedado o direito de convocar a Assembleia e incluir na ordem do dia os assuntos que entendesse (artigo 378.º do Código das Sociedades Comerciais), desde que não proibidos por lei. E se assim é, em matéria de *ato propulsivo* de convocação e respetivo funcionamento são aplicáveis os artigos 377.º e 375.º, n.º 2 e 3, ambos do CSC, pelo que a assembleia deve ser convocada quando o requererem um ou mais acionistas que possuam ações correspondentes a, pelo menos, 5% do capital social, podendo agrupar-se, para o efeito²²⁸.

599. Tendo sido solicitada a convocação da assembleia, a eventual recusa deverá ser adequadamente fundamentada (*cfr.* artigo 375º, nº 5 do CSC).²²⁹ *A fortiori*, para o MVNG que é detentor de 100% das UP, a legitimidade para o efeito afigura-se *indesmentível*.

600. Disse-se antes que o MVNG detém um controlo *efetivo* e não meramente *virtual* por ser titular da totalidade das Participações (de capital) do FEIIF e da totalidade dos respetivos direitos de voto, o que lhe permite exercer, de forma *direta*, um controlo *real* em sede de Assembleia de Participantes.

²²⁶ [Nota 268 do documento citado] – “Ou seja, a *norma que remete* [artigo 45º, nº 3 do D.L. nº 71/2010, de 18 de junho].”

²²⁷ [Nota 269 do documento citado] – “A competência exclusiva, como o próprio nome indica, é a competência conferida a um órgão, com exclusão dos demais.”

²²⁸ [Nota 270 do documento citado] – “**António Menezes Cordeiro**, (Coordenação), *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, 2ª Edição, 2014, Almedina, págs. 1015-1016.”

²²⁹ [Nota 271 do documento citado] – “De qualquer modo, os sócios que reúnam tais condições poderão solicitar a convocação judicial da assembleia geral, a ser dirigida, eventualmente, por terceiro (*cfr.* artºs. 375º, nº 6 e 248º, nº 1). **Paulo Olavo Cunha**, *Direito das Sociedades Comerciais*, 3ª Edição, Almedina, 2009, 575. **António Menezes Cordeiro**, *Ob. Cit.*, pág. 1016.”

601. Esse controlo, para as faladas entidades de *outra natureza* em cuja *fattispecie* normativa se contêm os Fundos de Investimento Imobiliário, dá-se por verificado se ocorrer *uma* das situações previstas no artigo 75º, nº 4 alíneas c) - i) - ii) do RFAL ou seja, por referência aos elementos de *poder* ou de *resultado*, face ao carácter disjuntivo da norma.

602. O Município como único participante do FEIIF, em sede de assembleia de participantes²³⁰, tem o *dominium* de, entre outras competências, deliberar sobre:

- v. A modificação substancial da política de investimentos do Fundo;
- vi. A modificação da política de distribuição dos resultados do Fundo;
- vii. A substituição da Sociedade Gestora;
- viii. A prorrogação e liquidação do Fundo.

603. E se assim é, improcede também o argumento de que *tal controlo não se verifica uma vez que os poderes e exercício dos direitos municipais estariam, na prática, dependentes da iniciativa da Sociedade Gestora, nos termos do Regulamento de Gestão do FEIIF*, porquanto o Município tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais do FEIIF a fim de beneficiar das suas atividades, conforme se exige o nº 3 do artigo 75.º do RFAL, *independentemente* da sua natureza jurídica, como já antes se deixou expresso.

604. Perante a existência de *controlo* a que alude o artigo 75º, nº 4 al. c), fica o FEIIF incluído no perímetro das entidades relevantes para efeitos de limites da *dívida total* por remissão do artigo 54º, nº 1 al. e) do RFAL e onerado no dever de relatar a posição financeira do FEIIF nas contas do *grupo municipal*, em cumprimento dos princípios de consolidação contabilística estabelecidos na Orientação genérica relativa à *consolidação de contas* no âmbito do *setor público administrativo* aprovada pela Portaria nº 474/2010, de 15 de junho, sem prejuízo da adequada expressão contabilística da participação financeira detida do Fundo nas respetivas *contas individuais*, a reconhecer nos termos dos princípios das normas contabilísticas do POCAL.

605. Trata-se de uma obrigação do atual RFAL ao prescrever que, sem prejuízo dos documentos de prestação de contas individuais previstos na lei, “os municípios, as Entidades intermunicipais e as suas entidades associativas, apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas.”²³¹

²³⁰ [Nota 272 do documento citado] – “Veja-se o artigo 22º do Regulamento de Gestão.”

²³¹ [Nota 273 do documento citado] – “Art.º 75º, nº 1 do RFAL.”

606. Evitando-se quer o duplo registo das operações e as repetições inúteis, quer a *ocultação de operações e a fuga de dinheiros públicos* à disciplina do orçamento (*desorçamentação*). Sendo as *entidades participadas* aquelas relativamente às quais existe controlo ou presunção de controlo por parte do ente local, esse controlo, nos termos da própria lei, “corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas atividades.”²³²
607. Por isso se mantém o que inicialmente se sufragou no sentido de acolher no perímetro da *dívida total* do MVNG a dívida registada do FEIIF. Com efeito, o conceito de “*dívida total*” do Município relaciona-se com a esfera patrimonial passiva deste (património passivo) e diz respeito ao conjunto de vinculações financeiras (obrigações de desembolso ou de pagamento) a que está adstrito.
608. Trata-se de um conceito amplo, que abarca todos os passivos, significa que tem por referência não apenas as “dívidas” – às quais subjaz uma *natureza patológica* (resultante, por exemplo, do incumprimento de uma obrigação de pagamento ou reembolso) –, mas também os “débitos” – que respeitam a obrigações que não têm subjacente um incumprimento ou violação de deveres contratuais (pagamentos já nascidos na esfera jurídica do Município, mas ainda não efetuados a fornecedores, embora ainda possam ser feitos, por não ter transcorrido ainda o prazo legal de pagamento).²³³
609. Releve-se ainda que, para estes fins, a dívida engloba *tudo o perímetro financeiro municipal*, isto é, as entidades que de um modo *direto* ou *indireto* utilizam dinheiros públicos municipais. Ora, o conceito de *dívida total* do Município, com os contornos materiais referidos e com a abrangência subjetiva mencionada, constitui um dos parâmetros aferidores da correção da atuação financeira do Município, pois o mesmo deve ser mantido dentro de certos limites, sob pena de consequências desvantajosas.²³⁴
610. Com efeito, o quadro metodológico para a produção de dados das contas nacionais (SEC 95) foi, no entanto, substituído, em setembro de 2014, por um novo Sistema Europeu de Contas: SEC 2010, procedendo-se à revisão das normas comuns,

²³² [Nota 274 do documento citado] – “Assim, art.º 75º, nº 3 do RFAL. Neste sentido, **Joaquim Freitas da Rocha**, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, 2ª Edição, Coleção Estudos – CEJUR, Coimbra Editora, 2014, págs. 71 e 72.”

²³³ [Nota 275 do documento citado] – “Cfr. art.º 52º, nº 2 do RFAL.”

²³⁴ [Nota 276 do documento citado] – “**Joaquim Freitas da Rocha**, *Ob. Cit.*, págs. 228, 229.”

classificações e regras de contabilidade nacional aplicáveis aos Estados-membros na elaboração das contas nacionais e na transmissão dos seus dados ao Eurostat.²³⁵

611. “Esta obrigação de prestação de contas (...) tem, aliás, o seu fundamento no artigo 15º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: **“a sociedade tem o direito de pedir a todo o agente público contas pela sua administração”**. Trata-se, com efeito, de um princípio de direito constitucional positivo em vigor em França, mas que se integra na matriz **constitucional europeia afirmada e rececionada no Tratado da União Europeia**, na parte relativa ao princípio da transparência e da prestação de contas de todos os que **administrem dinheiros e ativos públicos que lhes são postos à sua disposição, para satisfação de necessidades coletivas, por forma legal e regular, em obediência aos princípios da soberania popular, da juridicidade dos comportamentos dos agentes públicos e da boa gestão dos recursos públicos.**”

612. E que vigora para todos os Estados Membros da União Europeia de acordo com os princípios e normas previstas nas Constituições nacionais. Mas com especial incidência nos países da zona euro, no quadro das vinculações, da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental. Quer digam respeito aos governos centrais e suas *administrações públicas*, quer digam respeito aos governos estaduais ou regionais e locais e suas *administrações públicas*.²³⁶

613. “Quer digam respeito a entidades do setor público administrativo em sentido estrito, quer digam respeito a entidades contabilísticas que, independentemente da sua forma

²³⁵ [Nota 277 do documento citado] – “Esta decisão do **Eurostat** incide sobre um arrendamento de imóveis na região flamenga cuja propriedade foi transferida para uma *real estate* detida por capitais públicos municipais da cidade de GENT e que são arrendados pelo município, para fins de utilidade pública municipal. Trata-se de uma situação semelhante à dos bens imóveis que pertenciam ao MVNG e que eram utilizados como *equipamento público* cuja propriedade plena foi transferida para o fundo, sendo-lhe de seguida arrendados, mantendo-se a afetação aos mesmos fins de *utilidade pública* a que tais bens se encontravam adstritos no momento *ex ante*. Se bem que esta decisão não cubra os imóveis cujo objetivo era valorizar e alienar, mas só aqueles que agora estão arrendados pelo MVNG e de que é hoje proprietário o FEIIF, cujos ativos patrimoniais detém a 100%, justifica-se a sua invocação pelo paralelismo ao caso *sub judici*. Vide, carta de 29.04.2013 da **EUROPEAN COMMISSION EUROSTAT_ Directorate D - Government Finance Statistics (GFS) LAK Invest**: Real Estate transaction in the Flemish Region.”

²³⁶ [Nota 278 do documento citado] – “**Ernesto Cunha**, *Contas Certas por Direito Certo e Poder Local, a “accountability” e a “responsiveness” no Poder Local*, in, Separata da Revista do Tribunal de Contas, nº 58 julho/dezembro 2012 – 2º semestre, Lisboa 2015, pág. 30.”

e natureza jurídica, reúnam os requisitos previstos no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, para a sua inclusão nos perímetros das administrações públicas e nas respetivas contas nacionais ou regionais, em virtude da existência de **elementos de poder ou de controlo**, por parte das autoridades estatísticas nacionais, em articulação e de acordo com os critérios metodológicos, critérios interpretativos e decisões da Eurostat.²³⁷

614. Sublinhe-se, a este propósito, que o SEC 2010 no seu ponto 2.38 prevê um *critério aferidor* do dito controlo ao prever que “as administrações públicas podem controlar uma sociedade em resultado de uma lei, de um decreto, ou de um estatuto específico que lhes confere o poder de determinar a política da sociedade, indicadores esses que constituem os principais fatores a considerar para se decidir se uma entidade é controlada pelas administrações públicas:

- a) Maioria dos direitos de voto na posse das administrações públicas;
- b) Controlo do conselho de administração ou de outro órgão de direção pelas administrações públicas;
- c) Controlo da nomeação e da exoneração de pessoal-chave pelas administrações públicas;
- d) Controlo dos principais comités da entidade pelas administrações públicas;
- e) Posse de uma golden share pelas administrações públicas;
- f) Disposições especiais;
- g) Administrações públicas como cliente dominante;
- h) Contração de empréstimos junto das administrações públicas.²³⁸

615. A verificação ou presunção da existência de controlo do MVNG sobre o FEIIF, nos termos da alínea c) do n.º 4 do artigo 75º do RFAL, constitui tal como anteriormente referido, um elemento *determinante* da inclusão do Fundo no perímetro de consolidação da *dívida total* do município (artigo 54º), mas também de dois outros perímetros: o da *consolidação orçamental* (artigo 46º) e o da *consolidação de contas*. (artigo 75º)

616. No que à consolidação orçamental concerne, caberá ao município, no quadro dos deveres de prestação de contas, de informação e de publicidade, apresentar em anexo

²³⁷ [Nota 279 do documento citado] – “**Ernesto Cunha**, *Ob. Cit.*, pág. 30.”

²³⁸ [Nota 280 do documento citado] – “**Regulamento (UE) n.º 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013**, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia. Jornal Oficial da União Europeia. - L 174 (26 junho 2013), p. 1-727. <http://eurlex.europa.eu/>.”

ao respetivo orçamento, os elementos financeiros a que haja lugar nos termos do nº 2 do artigo 46º do RFAL.

617. Nesta medida, sempre que na informação reportada à DGAL, a *dívida total* atinja ou ultrapasse a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, deverá ser acionado o *alerta precoce* de desvios (emitido pela DGAL), no âmbito do qual deverão ser informados os membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e das Autarquias Locais, bem como o Presidente do órgão executivo e deliberativo do MVNG, que por sua vez informarão os respetivos membros na primeira reunião ou sessão seguinte.²³⁹

618. Nos casos em que na informação reportada à DGAL, a dívida total atinja ou ultrapasse 1,5 vezes a média da receita líquida cobrada nos três exercícios anteriores o alerta referido é alargado ao Banco de Portugal (alerta alargado

619.).²⁴⁰

620. Sendo a criação do FAM um mecanismo de resolução de ruturas financeiras dos governos locais, sublinha-se o princípio de que o sector local é coletivamente responsável pela sua própria situação financeira²⁴¹, que se equacione a justificabilidade do procedimento de recuperação financeira e o consequente recurso ao **FAM** (Fundo de Apoio Municipal).²⁴²

621. As alegações apresentadas limitam-se a refutar a análise e as conclusões de auditoria, não aduzindo razões de facto e de direito suscetíveis de as afastar e, consequentemente, alterar o juízo de censura emitido e respetivo projeto de recomendação. Nesta conformidade, e não tendo sido apresentados argumentos que possam ser considerados na presente análise ao contraditório apresentado e, estando os factos sobejamente explanados e a análise devidamente fundamentada no Relato de Auditoria, demonstrando-se, de forma clara, que a constituição do FEIIF-GAIA Douro, mais não foi do que um veículo de financiamento indireto do MVNG, com o claro propósito de contornar a proibição legal de contratar em virtude de, ao tempo, se encontrar já esgotado o limite do seu endividamento líquido, e não tendo os responsáveis demonstrado o contrário, reafirma-se tudo o acima exposto.

²³⁹ [Nota 281 do documento citado] – “Art.º 56º, nº 1 do RFAL.”

²⁴⁰ [Nota 282 do documento citado] – “Art.º 58º, nº 2 do RFAL.”

²⁴¹ [Nota 283 do documento citado] – “Análise das Propostas de Lei de Finanças Subnacionais, Relatório do Conselho das Finanças Públicas, abril de 2013 Relatório 1/2013.”

²⁴² [Nota 284 do documento citado] – “Artigos 61º e 62º do RFAL.”

622. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

476. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”:

“[...]

1.2.3. Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” (Cfr. Ponto 4.4 do Relatório)
Conclusões

- 1.2.3.1 Em dezembro de 2006 e em Dezembro de 2008, a Câmara Municipal e a Assembleia Municipal, respetivamente, aprovaram a proposta apresentada pelo então Vice-Presidente, Marco António Costa, para a constituição de um **Fundo de Investimento Imobiliário Fechado (FEIIF)**.
- 1.2.3.2 Em dezembro de 2008, o **MVNG** e a **FUNDIMO** - Sociedade Gestora do Fundo, outorgaram a constituição do **FEIIF**, com a duração de dez anos, prorrogável por períodos de cinco anos, e a subscrição pelo **MVNG** de 6.000 unidades de participação, com o valor unitário de mil euros, no montante total de M€ 6,0, mediante a entrada em espécie de dez prédios urbanos.
- 1.2.3.3 No mesmo ato, o **MVNG** vendeu ao **FEIIF** onze imóveis, pelo valor global de M€ 17,4, que foi pago entre Dezembro de 2008 e Junho de 2009.
- 1.2.3.4 Na mesma data de constituição do fundo, a Sociedade Gestora celebrou com a CGD um contrato de “... *abertura de crédito até ao montante de vinte milhões de euros, destinada exclusivamente a financiar a aquisição de imóveis pelo Fundo, bem como a gestão do próprio Fundo (...)*”, com hipoteca sobre os vinte e um imóveis adquiridos. O montante utilizado ascendeu ao valor global de M€ 17,8.
- 1.2.3.5 Em 2009 e 2010, a Sociedade Gestora celebrou com o MVNG, a empresa municipal GaiaSocial, E.M. e o Consórcio SUMA, S.A., contratos de arrendamento sobre seis dos vinte e um imóveis transferidos pelo Município para o Fundo, que gerou, para o grupo municipal (MVNG + Gaia Social, E.E.M) um aumento da despesa que representa, anualmente, **um encargo financeiro de M€ 1,90**. As rendas pagas pelo grupo municipal constituem as únicas receitas operacionais do FEIIF.
- 1.2.3.6 A situação em tudo se assemelha a uma operação de “*sale and lease back*” que, em termos económico-financeiros, se traduz numa forma de obter liquidez com

recurso a um empréstimo por interposta pessoa, mascarando e agravando o défice e a dívida.

- 1.2.3.7 Atenta a substância da operação, conclui-se que a constituição do FEIIF não obedeceu a critérios de valorização e rentabilização do património imobiliário do MVNG, antes obedecendo ao objetivo principal e imediato de criação de uma entidade com fins especiais (*Special Purpose Entities*) de financiamento indireto, com o propósito claro de contornar o princípio da proibição legal de contratar crédito bancário, atingido que estava o seu limite de endividamento.
- 1.2.3.8 Tendo o FEIIF contraído um empréstimo para financiar o MVNG, conclui-se que o fundo serviu de veículo de financiamento indireto do Município, pelo que de acordo com o princípio da prevalência da substância sobre a forma, ínsito no SEC/95, para onde remetem as normas de endividamento municipal, inscritas na Lei de Finanças Locais, deverá contribuir para o endividamento municipal.
- 1.2.3.9 Ora, nas circunstâncias concretas que conformam as relações entre o MVNG e o FEIIF, não restam dúvidas de que **existem elementos de poder e de resultado**, bem como indicadores que permitem presumir a **existência de controlo**, pelo que a dívida apresentada pelo FEIIF, em 31 de dezembro de 2014, deverá ser incluída no perímetro da dívida municipal e considerada para os limites da dívida total do MVNG.
- 1.2.3.10 A Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, ao enumerar as entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total, no artigo 54º, nº 1, alíneas a) a d), deixou para a alínea e) uma cláusula geral que acolhe uma constelação de entidades de outra natureza, (tenham ou não personalidade jurídica), relativamente às quais se verifique, de acordo com o nº 4 do artigo 75º, o controlo ou presunção de controlo por parte do município.
- 1.2.3.11 O MVNG detém um controlo efetivo por ser titular da totalidade das Participações do FEIIF e da totalidade dos respetivos direitos de voto, o que lhe permite exercer, de forma direta, um controlo real em sede de Assembleia de Participantes.
- 1.2.3.12 Perante a existência de controlo a que alude o artigo 75º, nº 4, al. c) do RFAL, deve o FEIIF ser incluído no perímetro das entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total, por remissão do artigo 54º, nº 1, al. e) do RFAL, devendo ainda refletir a posição financeira do FEIIF nas contas do grupo municipal, em cumprimento dos princípios de consolidação contabilística e nas respetivas contas individuais do Município, de acordo com os princípios e normas contabilísticas do POCAL e com os princípios gerais de contabilidade (IFRS e IPSAS) subsidiariamente aplicáveis.”

477. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **Juízo de auditoria** e enuncia duas **Recomendações** sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”:

“[...]

Juízo de auditoria

622. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos responsáveis do órgão executivo que deliberaram a favor da constituição do FEIIF (**Luís Filipe Menezes, Marco António Costa, Firmino Jorge Anjos Pereira, Francisco Mário Dorminsky de Carvalho, António Augusto Guedes Barbosa, Mário Figueira de Campos Fontemanha**, Presidente, Vice-Presidente e Vereadores então em funções, respetivamente), e ao responsável pela proposta de constituição do FEIIF (**Marco António Costa**, Vice-Presidente então em funções), em virtude de:

- A constituição do FEIIF consubstanciar um ato de que resultaram encargos financeiros ou patrimoniais para o MVNG, por consequência, sujeito a fiscalização prévia deste Tribunal, o que não se verificou;
- O FEIIF ter contraído um empréstimo destinado ao MVNG, servindo de veículo de financiamento indireto do Município. Esta situação em tudo se assemelha a uma operação de “*sale and lease back*” que, em termos económico-financeiros, se traduz numa forma de obter liquidez com recurso a um empréstimo por interposta pessoa.
- Face aos elementos de *poder e de controlo* exercidos pelo MVNG, por verificados no caso *sub judice*, deverá o FEIIF integrar o *perímetro* de consolidação da *dívida total* do município, mas também de dois outros perímetros, o da *consolidação orçamental* e o da *consolidação de contas* nos termos do artigo 75º, n.º 4, alínea c) - i) ii) *ex vi* do artigo 54º, n.º 1, al. e) do RFAL.

Recomendações

623. Proceder à integração da conta do FEIIF no perímetro de consolidação das contas do grupo municipal de Vila Nova de Gaia, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 52º, da *alínea e)* do n.º 1 do artigo 54º e do n.º 4 do artigo 75º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, fazendo refletir igualmente nas contas individuais do Município os interfaces financeiros e contabilísticos entre o Município e o FEIIF.

624. Reportar esta situação e as operações subjacentes ao Ministro-adjunto e do Desenvolvimento Regional, à Direção-geral das Autarquias Locais, à Direção-geral do Orçamento, ao Banco de Portugal e ao Instituto Nacional de Estatística, nos

termos dos alertas precoces previstos no RFAL e de reporte em contabilidade nacional nos termos do direito europeu da consolidação orçamental, para que se pronuncie se o FEIIF e as operações financeiras e patrimoniais subjacentes, deverão ou não ser reclassificadas no perímetro da administração regional e local e no cálculo do défice e dívida pública, nos termos do SEC aplicável à data em que o Fundo foi constituído e as transações financeiras e patrimoniais realizadas e a data em que os seus efeitos ainda hoje persistem.”

478. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis do órgão executivo que deliberaram a favor da constituição do FEIIF (Presidente, Vice-Presidente e Vereadores então em funções) e ao responsável pela proposta de constituição do FEIIF (Vice-Presidente então em funções).

479. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis do órgão executivo que deliberaram a favor da constituição do FEIIF e ao responsável pela proposta de constituição do FEIIF**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

480. Sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, o ***Recurso*** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

559.No que respeita ao Fundo de Investimento Imobiliário fechado a decisão da respetiva constituição foi tomada com base em propostas tecnicamente fundamentadas, relativamente às quais não tinha o Recorrente razões para duvidar do benefício da proposta.

560.Tratava-se de uma solução destinada a gerir o património de forma global e independente, tendo em conta uma gestão da racionalidade e eficiência económico financeira e de uma gestão profissionalizada mais eficaz do património imobiliário do domínio privado do Município de Vila Nova de Gaia.

561.Nunca, em qualquer circunstância, esteve subjacente ou houve qualquer objetivo de fazer uma operação de *sale and lease-back*.

562.No que respeita a este Fundo Imobiliário, importa salientar o seguinte:

- 563.As rendas são receita do fundo e não uma amortização do Município de um empréstimo contraído pelo fundo;
- 564.As rendas pagas pelo Município não são as únicas receitas operacionais do fundo;
- 565.A Entidade Gestora era independente e gozava de total liberdade e autonomia na gestão do fundo;
- 566.Assim e apesar de ser um fundo fechado, totalmente detido pelo Município, a Lei e as condições contratuais asseguravam suficiente liberdade e autonomia de gestão à Entidade Gestora para, se entendesse, praticar as iniciativas e os atos de gestão que considerasse como adequados.
- 567.A operação de constituição do Fundo Imobiliário, o empréstimo contraído por este, os arrendamentos feitos pelo Município ao fundo e a amortização do crédito por parte do aludido Fundo Imobiliário são operações, quer contratuais (umas), quer de cariz financeiro (outras) completamente distintas, praticadas por entidades distintas, com autonomia decisória e dependendo de competências decisórias completamente segregadas e separadas.
- 568.Ademais, a constituição do Fundo Imobiliário ocorreu com o seguinte circunstancialismo:
- 569.O Município de Vila Nova de Gaia durante vários anos procurou, sem sucesso, alienar bens imóveis imobiliários²⁴³. Em 2006, e após várias reuniões com os serviços técnicos e atenta a informação colhida quanto ao facto de outros Municípios estarem a constituir Fundos de Investimento Imobiliários para a gestão do seu património, o Município de Vila Nova de Gaia também decidiu avançar nesse sentido;
- 570.Assim, iniciou-se um processo de constituição do Fundo Imobiliário, mas de natureza fechada, totalmente detido pelo Município, ou seja, em que não há outros coparticipantes, nomeadamente de natureza jurídica privada;
- 571.Em bom rigor, no caso do "Fundo Gaia d'Ouro" nenhum desses problemas se colocam, na medida em que o fundo é detido a 100% pelo Município e os imóveis ainda não foram alienados pelo Fundo Imobiliário (quer os que entraram para a subscrição das UP como os que foram adquiridos pelo Fundo ao Município, aquando da sua constituição).
- 572.Alega a auditoria que se tratou de um "veículo de financiamento indireto do Município" já que o "serviço da dívida" foi "pago indiretamente pelo MVNG".
- 573.Todavia, no relatório final, faz-se uma anexação de factos relativos a negócios jurídicos diversos e independentes entre si.

²⁴³ [Nota 20 do documento citado] – “Nos dizeres do jargão financeiro utilizado pelo relatório “ativos imobiliários.”

574. Toda a argumentação no relatório Final releva do facto de não ter existido a alienação dos imóveis pela entidade gestora do fundo. A não existência de tal venda faz com que tal argumentação artificialmente associe factos que não são associáveis nos termos em que tal é feito.
575. Na verdade, se a entidade gestora tivesse alienado os imóveis toda a factualidade concreta analisada, não existiria no mundo dos factos.
576. Com efeito e a título de exemplo, se tivesse ocorrido alienação dos imóveis, o Fundo poderia amortizar o (seu e unicamente seu) empréstimo bancário e já não estaria tão exposto às receitas resultantes dos arrendamentos realizados com o Município.
577. Na verdade e caso o mercado o permitisse, poderia mesmo arrendar outros imóveis a outros interessados, assim deixando de estar tão dependente das receitas dos arrendamentos realizados ao Município para efeitos de gestão financeira, pelo que, nesta matéria deixaria de existir a argumentação constante do relatório final.
578. A não alienação de imóveis deveu-se a uma profunda alteração das condições do mercado imobiliário e não por opção, intenção, desejo ou decisão do participante Município ou da entidade gestora. A ausência da venda de imóveis só foi ditada pelas condições adversas que assolaram o mercado imobiliário.
579. Assim, a conjugação indevida dos dois factos distintos permitiu ao relatório final concluir, erradamente, e assente em factos que não são verídicos (opção por não alienar os imóveis)
580. É abusivo e sem suporte factual dizer-se que se tratou de uma operação indireta de financiamento ao Município. Tal resultado não foi pensado, querido nem foi consequência de qualquer decisão do Município, nem seguramente na suposta falta de habilitação ou de capacidade da entidade gestora seleccionada pelo Município, (em consulta pública – FUNDIMO – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA - detida a 100% pela Caixa Geral de Depósitos, ou seja, pela banca do estado) para proceder a uma eficaz gestão do fundo, nomeadamente, promovendo a efetiva alienação de património, caso o mercado o permitisse.
581. A FUNDIMO dispunha de condições excepcionais, dado ser participada integralmente pela Caixa Geral de Depósitos, para poder promover a alienação de património imobiliário, caso o mercado não se encontrasse na condição ímpar de recessão que viveu e ainda hoje vive;
582. O Fundo não logrou obter os resultados e objetivos a que se propunha só e exclusivamente por uma profunda alteração das condições nacionais e internacionais do mercado imobiliário, que afetou de forma igual todos os fundos públicos e privados desta natureza, como é público e notório, sendo do conhecimento geral facto que não carece de alegação e prova (art.º 412.º Cod. Proc. Civil).

583. Não há qualquer suporte factual ou elemento probatório que suporte a conclusão do Relatório Final de que o Município e seus decisores, tinham uma reserva mental de ao constituírem o Fundo, só pretenderem obter financiamento de forma encapotada, ou indiretamente, "liquidez" para o Município, com "recurso a um empréstimo por interposta pessoa".

584. É ilícita, pois, a censura formulada no relatório final na medida em que a mesma se funda numa suposição falsa e distorcida. Trata-se de uma atitude meramente conclusiva e opinativa e sem qualquer suporte factual."

481. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

"[...]"

55. É abusivo e sem suporte factual dizer-se que a constituição do fundo imobiliário fechado se tratou de uma operação indireta de financiamento ao Município.

56. Tal resultado não foi pensado, querido nem foi consequência de qualquer decisão do Município, nem seguramente na suposta falta de habilitação ou de capacidade da entidade gestora selecionada pelo Município, (em consulta pública – FUNDIMO – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, SA - detida a 100% pela Caixa Geral de Depósitos, ou seja, pela banca do estado) para proceder a uma eficaz gestão do fundo, nomeadamente, promovendo a efetiva alienação de património, caso o mercado o permitisse.

57. A FUNDIMO dispunha de condições excecionais, dado ser participada integralmente pela Caixa Geral de Depósitos, para poder promover a alienação de património imobiliário, caso o mercado não se encontrasse na condição ímpar de recessão que viveu e ainda hoje vive;

58. Não há qualquer suporte factual ou elemento probatório que suporte a conclusão do Relatório Final de que o Município e seus decisores, tinham uma reserva mental de ao constituírem o Fundo, só pretenderem obter financiamento de forma encapotada, ou indiretamente, "liquidez" para o Município, "com recurso a um empréstimo por interposta pessoa"

59. É ilícita, pois, a censura formulada no relatório final na medida em que a mesma se funda numa suposição falsa e distorcida. Trata-se de uma atitude meramente conclusiva e opinativa e sem qualquer suporte factual."

482. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne à constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro.”
483. À questão – no que concerne ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.
484. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que constituíram o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro.”
485. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.
486. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade

material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.*

487. À questão – no que concerne ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

488. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro.”

489. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

490. Na apreciação do contraditório, o *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015 – 2.ª Secção, de 17 de junho de 2015, salienta que *os pontos firmes de referência em que o MVNG alicerça o seu contraditório repousam no seguinte:*

“[...]

- i. A ausência da *personalidade jurídica*, por se tratar de um *património autónomo*, faria subtrair o FEIIF do conceito de *entidades de outra natureza* para efeitos de limites da *dívida total* a que se refere o art.º 54º, n.º 1 al. e) do RFAL;
- ii. E que a *presunção* de controlo contida no n.º 4 do artigo 75º do RFAL por *ilidível*, admitiria prova em contrário face ao seu carácter relativo (*juris tantum*), pelo que o endividamento do FEIIF não deveria ser incluído no *perímetro da dívida*, tanto mais que os poderes de exercício dos direitos municipais estão na prática dependentes da *iniciativa* da Sociedade Gestora, sendo por isso *meramente virtuais*.”

491. Sobre a alegada exclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* dos **limites da dívida total do Município** de Vila Nova de Gaia, o *Relatório de Auditoria* observa:

“[...]

562. Não obstante a sua natureza de patrimónios autónomos, os Fundos de Investimento Imobiliário sendo titulares de direitos e obrigações têm uma carteira diversificada de ativos, dispõem de contabilidade organizada e de um número de Identificação Fiscal autónomo, figuram como proprietários de imóveis na Conservatória do Registo Predial, o que permite qualificá-los como pessoa jurídica de natureza especial [...], cuja administração é exercida por uma sociedade gestora que tem por objeto principal a administração, em representação do(s) participante(s), de um ou mais FII.
563. Quando aplica os seus ativos imobiliários num FII, o investidor subscreve unidades de participação, tornando-se participante do FII e confere à sociedade gestora um mandato para agir em sua representação. São de resto reconhecidas semelhanças entre os FII e as sociedades comerciais, na medida em que ambas as entidades se apresentam como uma associação de pessoas (nas sociedades, os acionistas; nos FII, os participantes), que disponibilizam os bens/investimentos necessários ao exercício (pela sociedade comercial/pelo FII) de uma atividade económica (em cumprimento do objetivo da sociedade/em cumprimento da política de investimentos do FII), com vista à obtenção de lucro/distribuição de rendimentos [...].
- [...]
580. Em vista do que se acaba de referir, fácil é concluir que sendo os FII patrimónios autónomos a quem a lei nega a personificação jurídica [...], a lei acaba por lhes reconhecer legitimidade para serem titulares de direitos e obrigações, são sujeitos passivos de impostos, são dotados de personalidade e capacidade judiciária, de personalidade e capacidade tributária, [...] pelo que poderão ser considerados como pessoas jurídicas de natureza *especial*. [...]
581. Ora, o legislador da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro ao enumerar as entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total no artigo 54º, nº 1, alíneas a) a d), deixou para a alínea e) uma **cláusula geral** (*numerus apertus*) acolhendo na previsão normativa toda uma *constelação plúrima de entidades de outra natureza*, (tenham ou não personalidade jurídica [...]), relativamente às quais se verifique, de acordo com o nº 4 do art.º 75º, o controlo ou presunção de controlo por parte do município, pelo montante total. Ora o conceito de *entidades* utilizado pelo legislador não pode ter outro significado que não o de incorporar *quaisquer entes ou instituições* [...] em relação aos quais a autarquia exerça o controlo ou esse controlo se presuma, independentemente da respetiva tipologia ou *flutuação lexical*.

492. E sobre a alegada exclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* do **perímetro da dívida do Município** de Vila Nova de Gaia, o *Relatório de Auditoria* observa:

“[...]

582.[O MVNG] alega também que a presunção de controlo municipal seria *ilidível* por prova em contrário (*juris tantum*). Ora, tal conclusão apenas poderá resultar de uma errada interpretação *sistemático-normativa* do texto e enunciado do artigo 75.º do RFAL, com o objetivo de subtrair a dívida do FEIIF ao perímetro da *dívida total* [...] da autarquia e, por definição, do dever de *consolidação de contas*. [...]

583.Todavia, uma leitura jurídico-normativa adequada aponta para que nas situações previstas no n.º 5 existe indubitavelmente a possibilidade de ilidir a presunção legal de controlo (*tantum juris*), diferentemente do que acontece no caso das situações do n.º 4 em que a presunção legal, por absoluta, é inilidível (*juis et de jure*), **não** admitindo prova em contrário. Caso contrário, parece difícil vislumbrar uma razão atendível para cindir esta matéria em dois distintos números do mesmo preceito normativo em termos topológicos. [...] Esta conclusão bastaria, aliás, para prejudicar todo o raciocínio argumentativo subsequente em que o MVNG se ancorou.

584.A existência de um património separado, disse-se, não afasta o *poder de controlo* exercido pelo MVNG o qual, a ter-se por verificado, deverá o FEIIF integrar o *perímetro de consolidação*. Esse poder exprime, nuclearmente, a suscetibilidade ou potencialidade de uma entidade pública impor, com intensidade variável, decisões ou comportamentos a outra entidade – que releva independentemente do exercício efetivo – a identificar casuisticamente, como veremos.

585.Sendo o FEIIF uma pessoa jurídica especial (ou *pessoa rudimental*) [...], não colhe o argumento de que a ausência de personalidade jurídica a subtrai do perímetro das *entidades de outra natureza relevantes para efeitos de limites da dívida total, a que se refere a alínea e) do n.º 1 do artigo 54.º do RFAL*, já que a personalidade jurídica, enquanto conceito expressivo de autónoma subjetividade (a separação da esfera jurídica da pessoa coletiva da de outras pessoas – membros ou não daquela), *não deve ser absolutizada*. O que ela possibilita pode ser possibilitado por outras técnicas do direito. [...]

586.Por outro lado, o Regulamento de Gestão do FEIIF “Gaia Douro” elaborado pela sociedade gestora, tem natureza contratual, de cujo Fundo o MVNG é o único quotista enquanto participante exclusivo dos ativos patrimoniais. Na sua atividade, a sociedade gestora administra os fundos, estando vinculada a estritos deveres fiduciários de defesa dos interesses do Participante.

587.Além dos deveres fixados na lei, somam-se os deveres decorrentes do Regulamento de Gestão, representando esta peça o instrumento contratual que conforma adicionalmente o âmbito da atuação devida pela sociedade gestora e que delimita a

política de investimentos a ser prosseguida, na margem permitida pela lei. [...] O Fundo surge aliás como um contrato entre a sociedade gestora e o participante.

[...]

591.É certo que a gestão do FEIIF encontra-se confinada a uma entidade gestora, a FUNDIMO – Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., que é dotada de autonomia ao nível da tomada de decisões sobre a gestão do Fundo, pelo que é sobre ela que recai a iniciativa *primeira* de despoletar a deliberação (em Assembleia de Participantes) quanto aos aspetos cruciais dos destinos do Fundo (a redução/estruturação, prorrogação do prazo da sua duração, liquidação e partilha [...]). Todavia, tal não significa que o MVNG, único Participante, não tenha *legitimidade* e muito menos lhe esteja *vedada* a possibilidade jurídica de convocar a Assembleia.

[...]

594.Sob a epígrafe “*Assembleia de Participantes*” vem o Regulamento de Gestão no seu artigo 22º estabelecer no n.º 1 (*Composição e direito de voto*) que todos os titulares de participação do Fundo têm direito a participar na Assembleia de Participantes, sendo que o direito de voto de cada participante corresponde à *proporção* de *unidades de participação* detidas.

595.Resulta do artigo 1.º que o Fundo tem apenas *um* participante, de cuja carteira é detentor da *totalidade* dos ativos imobiliários, cujo objetivo consiste em alcançar, numa perspetiva de médio e longo prazo, uma valorização crescente de capital (...), sendo administrada por conta e no *interesse exclusivo dos participantes* (...). [n.º 1 do artigo 8º]. O elenco a que o n.º 2 alíneas a) a g) se reportam, mais não é que o acolhimento, por incorporação material, do artigo 45º, n.º 1, alíneas a) a g) do D.L. n.º 71/2010 de 18 de julho, normas jurídicas estas de natureza claramente *injuntiva*.

596.Determina o artigo 45º, n.º 3 do D.L. n.º 71/2010, de 18 de junho, que o regulamento de gestão deva definir as regras de *convocação* e *funcionamento* e as competências da assembleia, aplicando-se, na sua *falta* ou *insuficiência*, o disposto na lei para as sociedades anónimas. Temos assim uma norma remissiva [...] que aponta, em situações de falta ou insuficiência, para o Código das Sociedades Comerciais, *mutatis mutandis* sempre que se verifique uma situação de incompletude regulamentária carecida de preenchimento.

597.Ora, a circunstância de poder a *Sociedade Gestora* convocar a Assembleia de Participantes, não significa que apenas àquela caiba fazê-lo, competência que se reconhece como *própria* mas não *exclusiva* [...].

598.De resto, não faria qualquer sentido que ao *único* titular das UP lhe estivesse vedado o direito de convocar a Assembleia e incluir na ordem do dia os assuntos que

entendesse (artigo 378.º do Código das Sociedades Comerciais), desde que não proibidos por lei. E se assim é, em matéria de *ato propulsivo* de convocação e respetivo funcionamento são aplicáveis os artigos 377.º e 375.º, n.º 2 e 3, ambos do CSC, pelo que a assembleia deve ser convocada quando o requererem um ou mais acionistas que possuam ações correspondentes a, pelo menos, 5% do capital social, podendo agrupar-se, para o efeito [...].

599.Tendo sido solicitada a convocação da assembleia, a eventual recusa deverá ser adequadamente fundamentada (*cfr.* artigo 375º, nº 5 do CSC). [...] *A fortiori*, para o MVNG que é detentor de 100% das UP, a legitimidade para o efeito afigura-se *indesmentível*.

600.Disse-se antes que o MVNG detém um controlo *efetivo* e *não* meramente *virtual* por ser titular da totalidade das Participações (de capital) do FEIIF e da totalidade dos respetivos direitos de voto, o que lhe permite exercer, de forma *direta*, um controlo *real* em sede de Assembleia de Participantes.

601.Esse controlo, para as faladas entidades de *outra natureza* em cuja *fattispecie* normativa se contêm os Fundos de Investimento Imobiliário, dá-se por verificado se ocorrer *uma* das situações previstas no artigo 75º, nº 4 alíneas c) - i) - ii) do RFAL, ou seja, por referência aos elementos de *poder* ou de *resultado*, face ao caráter disjuntivo da norma.

602.O Município como único participante do FEIIF, em sede de assembleia de participantes [...], tem o *dominium* de, entre outras competências, deliberar sobre:

- v. A modificação substancial da política de investimentos do Fundo;
- vi. A modificação da política de distribuição dos resultados do Fundo;
- vii. A substituição da Sociedade Gestora;
- viii. A prorrogação e liquidação do Fundo.

603.E se assim é, improcede também o argumento de que *tal controlo não se verifica uma vez que os poderes e exercício dos direitos municipais estariam, na prática, dependentes da iniciativa da Sociedade Gestora, nos termos do Regulamento de Gestão do FEIIF*, porquanto o Município tem o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais do FEIIF a fim de beneficiar das suas atividades, conforme se exige o n.º 3 do artigo 75.º do RFAL, *independentemente* da sua natureza jurídica, como já antes se deixou expreso.

604.Perante a existência de *controlo* a que alude o artigo 75º, nº 4 al. c), fica o FEIIF incluído no perímetro das entidades relevantes para efeitos de limites da *dívida total* por remissão do artigo 54º, nº 1 al. e) do RFAL e onerado no dever de relatar a posição financeira do FEIIF nas contas do *grupo municipal*, em cumprimento dos princípios de consolidação contabilística estabelecidos na Orientação genérica

relativa à *consolidação de contas* no âmbito do *setor público administrativo* aprovada pela Portaria nº 474/2010, de 15 de junho, sem prejuízo da adequada expressão contabilística da participação financeira detida do Fundo nas respetivas *contas individuais*, a reconhecer nos termos dos princípios das normas contabilísticas do POCAL.

605. Trata-se de uma obrigação do atual RFAL ao prescrever que, sem prejuízo dos documentos de prestação de contas individuais previstos na lei, “os municípios, as Entidades intermunicipais e as suas entidades associativas, apresentam contas consolidadas com as entidades detidas ou participadas. [...]
606. Evitando-se quer o duplo registo das operações e as repetições inúteis, quer a *ocultação de operações e a fuga de dinheiros públicos* à disciplina do orçamento (*desorçamentação*). Sendo as *entidades participadas* aquelas relativamente às quais existe controlo ou presunção de controlo por parte do ente local, esse controlo, nos termos da própria lei, “corresponde ao poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma outra entidade a fim de beneficiar das suas atividades. [...]
607. Por isso se mantém o que inicialmente se sufragou no sentido de acolher no perímetro da *dívida total* do MVNG a dívida registada do FEIIF. Com efeito, o conceito de “*dívida total*” do Município relaciona-se com a esfera patrimonial passiva deste (património passivo) e diz respeito ao conjunto de vinculações financeiras (obrigações de desembolso ou de pagamento) a que está adstrito.
608. Trata-se de um conceito amplo, que abarca todos os passivos, significa que tem por referência não apenas as “dívidas” – às quais subjaz uma *natureza patológica* (resultante, por exemplo, do incumprimento de uma obrigação de pagamento ou reembolso) -, mas também os “débitos” – que respeitam a obrigações que não têm subjacente um incumprimento ou violação de deveres contratuais (pagamentos já nascidos na esfera jurídica do Município, mas ainda não efetuados a fornecedores, embora ainda possam ser feitos, por não ter transcorrido ainda o prazo legal de pagamento). [...]
609. Releve-se ainda que, para estes fins, a dívida engloba *todo o perímetro financeiro municipal*, isto é, as entidades que de um modo *direto* ou *indireto* utilizam dinheiros públicos municipais. Ora, o conceito de *dívida total* do Município, com os contornos materiais referidos e com a abrangência subjetiva mencionada, constitui um dos parâmetros aferidores da correção da atuação financeira do Município, pois o mesmo deve ser mantido dentro de certos limites, sob pena de consequências desvantajosas [...].”

493. Acresce que o sentido da interpretação da auditoria – inclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* nos **limites da dívida total do Município** e no **perímetro da dívida do Município** – está em consonância com o direito europeu de consolidação orçamental e com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC), tal como sublinhado pelo *Relatório de Auditoria*:

“[...]

610.Com efeito, o quadro metodológico para a produção de dados das contas nacionais (SEC 95) foi, no entanto, substituído, em setembro de 2014, por um novo Sistema Europeu de Contas: SEC 2010, procedendo-se à revisão das normas comuns, classificações e regras de contabilidade nacional aplicáveis aos Estados-membros na elaboração das contas nacionais e na transmissão dos seus dados ao Eurostat. [...]

611.“Esta obrigação de prestação de contas (...) tem, aliás, o seu fundamento no artigo 15º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: **“a sociedade tem o direito de pedir a todo o agente público contas pela sua administração”**. Trata-se, com efeito, de um princípio de direito constitucional positivo em vigor em França, mas que se integra na matriz **constitucional europeia afirmada e rececionada no Tratado da União Europeia**, na parte relativa ao princípio da transparência e da prestação de contas de todos os que **administrem dinheiros e ativos públicos que lhes são postos à sua disposição, para satisfação de necessidades coletivas, por forma legal e regular, em obediência aos princípios da soberania popular, da juridicidade dos comportamentos dos agentes públicos e da boa gestão dos recursos públicos.**”

612.E que vigora para todos os Estados Membros da União Europeia de acordo com os princípios e normas previstas nas Constituições nacionais. Mas com especial incidência nos países da zona euro, no quadro das vinculações, da sustentabilidade das finanças públicas e da estabilidade orçamental. Quer digam respeito aos governos centrais e suas *administrações públicas*, quer digam respeito aos governos estaduais ou regionais e locais e suas *administrações públicas*. [...]

613.“Quer digam respeito a entidades do setor público administrativo em sentido estrito, quer digam respeito a entidades contabilísticas que, independentemente da sua forma e natureza jurídica, reúnam os requisitos previstos no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, para a sua inclusão nos perímetros das administrações públicas e nas respetivas contas nacionais ou regionais, em virtude da existência de **elementos de poder ou de controlo**, por parte das autoridades estatísticas nacionais,

em articulação e de acordo com os critérios metodológicos, critérios interpretativos e decisões da Eurostat. [...]

614. Sublinhe-se, a este propósito, que o SEC 2010 no seu ponto 2.38 prevê um *critério aferidor* do dito controlo ao prever que “as administrações públicas podem controlar uma sociedade em resultado de uma lei, de um decreto, ou de um estatuto específico que lhes confere o poder de determinar a política da sociedade, indicadores esses que constituem os principais fatores a considerar para se decidir se uma entidade é controlada pelas administrações públicas:

- a) Maioria dos direitos de voto na posse das administrações públicas;
- b) Controlo do conselho de administração ou de outro órgão de direção pelas administrações públicas;
- c) Controlo da nomeação e da exoneração de pessoal-chave pelas administrações públicas;
- d) Controlo dos principais comités da entidade pelas administrações públicas;
- e) Posse de uma golden share pelas administrações públicas;
- f) Disposições especiais;
- g) Administrações públicas como cliente dominante;
- h) Contração de empréstimos junto das administrações públicas. [...]

615. A verificação ou presunção da existência de controlo do MVNG sobre o FEIIF, nos termos da alínea c) do nº 4 do artigo 75º do RFAL, constitui tal como anteriormente referido, um elemento *determinante* da inclusão do Fundo no perímetro de consolidação da *dívida total* do município (artigo 54º), mas também de dois outros perímetros: o da *consolidação orçamental* (artigo 46º) e o da *consolidação de contas*. (artigo 75º).

616. No que à consolidação orçamental concerne, caberá ao município, no quadro dos deveres de prestação de contas, de informação e de publicidade, apresentar em anexo ao respetivo orçamento, os elementos financeiros a que haja lugar nos termos do nº 2 do artigo 46º do RFAL.

617. Nesta medida, sempre que na informação reportada à DGAL, a *dívida total* atinja ou ultrapasse a média da receita corrente líquida cobrada nos três exercícios anteriores, deverá ser acionado o *alerta precoce* de desvios (emitido pela DGAL), no âmbito do qual deverão ser informados os membros do Governo responsáveis pelas áreas das Finanças e das Autarquias Locais, bem como o Presidente do órgão executivo e deliberativo do MVNG, que por sua vez informarão os respetivos membros na primeira reunião ou sessão seguinte. [...]

618. Nos casos em que, na informação reportada à DGAL, a dívida total atinja ou ultrapasse 1,5 vezes a média da receita líquida cobrada nos três exercícios anteriores, o alerta referido é alargado ao Banco de Portugal (alerta alargado) [...].”

494. Face aos argumentos apresentados sobre a inclusão do FEIIF Gaia Douro nos limites da dívida total e no perímetro da dívida do MVNG, o *Relatório de Auditoria* conclui:

“[...]

1.2.3.9 Ora, nas circunstâncias concretas que conformam as relações entre o MVNG e o FEIIF, não restam dúvidas de que **existem elementos de poder e de resultado**, bem como indicadores que permitem presumir a **existência de controlo**, pelo que a dívida apresentada pelo FEIIF, em 31 de dezembro de 2014, deverá ser incluída no perímetro da dívida municipal e considerada para os limites da dívida total do MVNG.

1.2.3.10 A Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, ao enumerar as entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total, no artigo 54º, nº 1, alíneas a) a d), deixou para a alínea e) uma cláusula geral que acolhe uma constelação de entidades de outra natureza, (tenham ou não personalidade jurídica), relativamente às quais se verifique, de acordo com o nº 4 do artigo 75º, o controlo ou presunção de controlo por parte do município.

1.2.3.11 O MVNG detém um controlo efetivo por ser titular da totalidade das Participações do FEIIF e da totalidade dos respetivos direitos de voto, o que lhe permite exercer, de forma direta, um controlo real em sede de Assembleia de Participantes.

1.2.3.12 Perante a existência de controlo a que alude o artigo 75º, nº 4, al. c) do RFAL, deve o FEIIF ser incluído no perímetro das entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total, por remissão do artigo 54º, nº 1, al. e) do RFAL, devendo ainda refletir a posição financeira do FEIIF nas contas do grupo municipal, em cumprimento dos princípios de consolidação contabilística e nas respetivas contas individuais do Município, de acordo com os princípios e normas contabilísticas do POCAL e com os princípios gerais de contabilidade (IFRS e IPSAS) subsidiariamente aplicáveis.”

495. E, perante estas conclusões, o *Relatório de Auditoria* formula as seguintes **recomendações**:

“[...]

623.Proceder à integração da conta do FEIIF no perímetro de consolidação das contas do grupo municipal de Vila Nova de Gaia, nos termos e para os efeitos do n.º 1 do artigo 52º, da *alínea e)* do n.º 1 do artigo 54º e do n.º 4 do artigo 75º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, fazendo refletir igualmente nas contas individuais do Município os interfaces financeiros e contabilísticos entre o Município e o FEIIF.

624.Reportar esta situação e as operações subjacentes ao Ministro-adjunto e do Desenvolvimento Regional, à Direção-geral das Autarquias Locais, à Direção-geral do Orçamento, ao Banco de Portugal e ao Instituto Nacional de Estatística, nos termos dos alertas precoces previstos no RFAL e de reporte em contabilidade nacional nos termos do direito europeu da consolidação orçamental, para que se pronuncie se o FEIIF e as operações financeiras e patrimoniais subjacentes, deverão ou não ser reclassificadas no perímetro da administração regional e local e no cálculo do défice e dívida pública, nos termos do SEC aplicável à data em que o Fundo foi constituído e as transações financeiras e patrimoniais realizadas e a data em que os seus efeitos ainda hoje persistem.”

496. Contudo, sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.

497. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

498. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.

499. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação

completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

500. Aliás, os *Relatórios de Auditoria* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.

501. À questão – no que concerne aos Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” – *as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, e na Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015?* – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

502. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

503. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

504. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
505. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.
506. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:
- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
507. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.
508. E a releitura dessas asserções permite repetir que:
- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculta também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de

economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

509. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

510. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

511. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

512. À questão – no que concerne ao *Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”* – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015,*

sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?
– a resposta é que *as conclusões do recurso* se limitam a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das *alegações do recurso*.

513. Na resposta a esta questão sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

514. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

515. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

516. **Sumário (E.4 – Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”):**

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de cesura puderam defender-se e contra-argumentar.

– Quer na *Resposta preliminar*, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria,

consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que constituíram o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

– O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre o Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”.

– Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

– Na apreciação do contraditório, o *Relatório de Auditoria* salienta que os pontos firmes de referência em que o MVNG alicerça o seu contraditório repousam no seguinte:

- “i. A ausência da *personalidade jurídica*, por se tratar de um *património autónomo*, faria subtrair o FEIIF do conceito de *entidades de outra natureza* para efeitos de limites da *dívida total* a que se refere o art.º 54º, nº 1 al. e) do RFAL;
- ii. E que a *presunção* de controlo contida no n.º 4 do artigo 75º do RFAL por *ilidível*, admitiria prova em contrário face ao seu carácter relativo (*juris tantum*), pelo que o endividamento do FEIIF não deveria ser incluído no *perímetro da dívida*, tanto mais que os poderes de exercício dos direitos municipais estão na prática dependentes da *iniciativa* da Sociedade Gestora, sendo por isso *meramente virtuais*.”

– Sobre a alegada exclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* dos limites da dívida total do Município, o *Relatório de Auditoria* observa:

- “[...] sendo os FII patrimónios autónomos a quem a lei nega a personificação jurídica [...], a lei acaba por lhes reconhecer legitimidade para serem titulares de direitos e obrigações, são sujeitos passivos de impostos, são dotados de personalidade e capacidade judiciária, de personalidade e capacidade tributária, [...] pelo que poderão ser considerados como pessoas jurídicas de natureza *especial*.
- Ora, o legislador da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, ao enumerar as entidades relevantes para efeitos de limites da dívida total no artigo 54º, nº 1, alíneas a) a d), deixou para a alínea e) uma cláusula geral (*numerus apertus*) acolhendo na previsão normativa toda uma *constelação plúrima de entidades de outra natureza* (tenham ou não personalidade jurídica [...]), relativamente às quais se verifique, de acordo com o nº 4 do art.º 75º, o controlo ou presunção de controlo por parte do município, pelo montante total. Ora o conceito de *entidades* utilizado pelo legislador não pode ter outro significado que não o de incorporar *quaisquer entes ou instituições* [...] em relação aos quais a autarquia exerça o controlo ou esse controlo se presuma, independentemente da respetiva tipologia ou *flutuação lexical*.”

– E sobre a alegada exclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* do perímetro da dívida do Município, o *Relatório de Auditoria* observa:

- “[O MVNG] alega também que a presunção de controlo municipal seria *ilidível* por prova em contrário (*juris tantum*). Ora, tal conclusão apenas poderá resultar de uma

errada interpretação *sistemático-normativa* do texto e enunciado do artigo 75.º do RFAL, com o objetivo de subtrair a dívida do FEIIF ao perímetro da *dívida total* [...] da autarquia e, por definição, do dever de *consolidação de contas*.”

- “[...] o MVNG detém um controlo *efetivo* e *não* meramente *virtual* por ser titular da totalidade das Participações (de capital) do FEIIF e da totalidade dos respetivos direitos de voto, o que lhe permite exercer, de forma *direta*, um controlo *real* em sede de Assembleia de Participantes.
- Perante a existência de *controlo* a que alude o artigo 75º, nº 4 al. c), fica o FEIIF incluído no perímetro das entidades relevantes para efeitos de limites da *dívida total* por remissão do artigo 54º, nº 1 al. e) do RFAL e onerado no dever de relatar a posição financeira do FEIIF nas contas do *grupo municipal*, em cumprimento dos princípios de consolidação contabilística estabelecidos na Orientação genérica relativa à *consolidação de contas* no âmbito do *setor público administrativo* aprovada pela Portaria nº 474/2010, de 15 de junho, sem prejuízo da adequada expressão contabilística da participação financeira detida do Fundo nas respetivas *contas individuais*, a reconhecer nos termos dos princípios das normas contabilísticas do POCAL.”

– Acresce que o sentido da interpretação da auditoria – inclusão do *Fundo Especial de Investimento Imobiliário Fechado Gaia Douro* nos **limites da dívida total do Município** e no **perímetro da dívida do Município** – está em consonância com o direito europeu de consolidação orçamental e com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC).

- Contudo, sobre a constituição do Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.
- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo* de

refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

– In casu, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d).

E.5 – Cessão da Posição Contratual detida na SUMA

517. Sobre a cessão da posição contratual detida na SUMA, o *Relato de Auditoria*, pp. 15-16, conclui:

“[...]

1.4. Cessão da Posição Contratual detida na SUMA (Cfr. Ponto 3.4.5. do Relato)

1.4.1. Não foram observados todos os critérios que a NCRF 6 estabelece para o reconhecimento de um ativo intangível, pelo que o valor da dívida assumida pela empresa municipal deveria ter sido contabilizado como um gasto e não como um ativo;

1.4.2. À luz da mais elementar lógica económica, financeira e contabilística não se podem transformar dívidas em ativos, como sucedeu com as obrigações vencidas transmitidas para Águas de Gaia, EEM (AdG) e por esta aceites, pelo que se emite um forte juízo de censura sobre o procedimento contabilístico adotado;

1.4.3. Nos termos legais, a dívida da empresa apenas relevaria para os limites legais de endividamento do Município no caso da empresa se encontrar em desequilíbrio de contas. A decisão de reconhecer a assunção desta dívida transmitida como ativo tem repercussões diretas na avaliação da empresa, pois conduz a diferenças significativas quer nos resultados líquidos, quer na posição financeira da empresa e, por consequência, no cálculo de endividamento municipal;

1.4.4. Esta operação teve implicações no apuramento da dívida municipal. No exercício de 2010, a AdG estaria numa situação de desequilíbrio de contas caso tivesse

contabilizado a assunção da dívida transmitida como um gasto, relevando o seu endividamento para o cálculo da dívida do MVNG;

- 1.4.5. O MVNG instrumentalizou uma empresa controlada por si para contrair empréstimos (que lhes estavam vedados por limitações legais) e “desorçamentar” M€ 20,6, valor que por via do tratamento contabilístico enviesado desapareceu do perímetro da dívida municipal;
- 1.4.6. Por tudo quanto ficou exposto, emite-se **um forte juízo de censura** aos responsáveis que deliberaram a favor da cessão da posição contratual detida na SUMA (**Marco António Costa, Joaquim Ferreira Couto, Maria Traça Machado, Firmino Anjos Pereira, Eduardo Vítor Rodrigues, Francisco Mário Dorminsky de Carvalho, Veneranda Barbosa Carneiro, Maria Elisa Vieira da Silva Oliveira, Maria Duarte Ramos Ferreira**, Vice-presidente e Vereadores então em funções), ao responsável pela proposta de celebração do contrato de cessão da posição contratual (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara então em funções) e, ainda, aos responsáveis do Conselho de Administração da “Águas de Gaia, EEM” (AdG), que deliberaram a favor da aquisição da posição contratual e aprovaram o tratamento contabilístico dado ao valor da dívida transmitida (**José Miranda Maciel, Serafim Silva Martins e José António Bastos Cardoso**).”

518. Por seu turno, o *Relato*, pp. 177-179, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente projeto de recomendações sobre a cessão da posição contratual detida na SUMA:

“[...]

Juízo de auditoria

527. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- Atenta a substância financeira das transações subjacentes à cessão da posição contratual, conclui-se que a realização desta operação serviu o propósito de obter liquidez imediata para o MVNG, à custa de perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e subsequente redução da sua situação líquida.
- O MVNG instrumentalizou uma empresa controlada por si para contrair empréstimos (que lhes estavam vedados por limitações legais) e “desorçamentar” M€ 20,6, valor que por via do tratamento contabilístico enviesado desapareceu do perímetro da dívida municipal;
- O valor da dívida assumida pela empresa municipal deveria ter sido contabilizado como um gasto e não como um ativo, violando os critérios que a NCRF 6 estabelece para o reconhecimento de um ativo intangível. A decisão de reconhecer a dívida

como um ativo tem reflexos na avaliação da empresa, pois conduz a diferenças significativas quer nos resultados líquidos, quer na posição financeira da empresa e, por consequência, no cálculo de endividamento municipal, pois no exercício de 2010, a AdG estaria numa situação de desequilíbrio de contas caso tivesse contabilizado a dívida transmitida como um gasto, relevando o seu endividamento para o cálculo da dívida do MVNG;

- À luz da mais elementar lógica económica, financeira e contabilística não se podem transformar dívidas em ativos, como sucedeu com as obrigações vencidas transmitidas para Águas de Gaia, EEM (AdG) e por esta aceites.
 - Por tudo quanto ficou exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos responsáveis que deliberaram a favor da cessão da posição contratual detida na SUMA (**Marco António Costa, Joaquim Ferreira Couto, Maria Traça Machado, Firmino Anjos Pereira, Eduardo Vítor Rodrigues, Francisco Mário Dorminsky de Carvalho, Veneranda Barbosa Carneiro, Maria Elisa Vieira da Silva Oliveira, Maria Duarte Ramos Ferreira**, Vice-presidente e Vereadores então em funções), ao responsável pela proposta de celebração do contrato de cessão da posição contratual (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara então em funções) e, ainda, aos responsáveis do Conselho de Administração da “Águas de Gaia, EEM” (AdG), que deliberaram a favor da aquisição da posição contratual e aprovaram o tratamento contabilístico dado ao valor da dívida transmitida (**José Miranda Maciel, Serafim Silva Martins e José António Bastos Cardoso**).

Projeto de Recomendações

- Realizar, conjuntamente com o Conselho de Administração da AdG, uma “*reexpressão retrospectiva*” das DF desta empresa municipal, isto é, a “*correção do reconhecimento, mensuração e divulgação de quantias de elementos das DF como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido*”, de acordo com a NCRF 4 – Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros;
- Incluir na consolidação de contas do grupo municipal os efeitos dos movimentos contabilísticos de correção, de modo a obedecer aos princípios da fidedignidade e qualidade da informação financeira prestada.”

519. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre a cessão da posição contratual detida na SUMA:

“[...]

A transferência da posição contratual do Município nos contratos de prestações de serviços de recolha de resíduos sólidos urbanos e de limpeza com a empresa SUMA para a empresa Águas de Gaia não foi um ato isolado, com vista a obter um desejado processo de desorçamentação de 20 ME no passivo municipal. O notificado quando enviou à Câmara Municipal o ponto para deliberação, fê-lo por proposta dos serviços técnicos e assente nas explicações que lhe foram dadas pelos mesmos que, sob a orientação de outros responsáveis municipais, prepararam o dossier para deliberação e visava obter resultados que conceptualmente não coincidem com o que a auditoria pretende atribuir nos juízos que fórmula.

Na verdade tratou-se da aprovação de uma transferência de todos os contratos e competências operacionais do Município, em sede de higiene urbana, para a Empresa Municipal Águas de Gaia. Tal opção gestonária do Executivo não tratou só de transferir o contrato com a empresa Suma que tratava da componente de recolha de RSU e limpeza urbana, mas também transferiu a competência e cedeu a posição contratual àquela Empresa Municipal na relação do Município com a SULDOURO, Entidade Pública Empresarial que recebia o depósito dos RSU e procedia ao respetivo tratamento, assim como atribui à Empresa Municipal o direito a arrecadar como receita própria a tarifa de resíduos sólidos urbanos que se destinam a cobrir os custos com estas atividades/serviços. Isto é, o Município de Vila Nova de Gaia, como muitos outros Municípios, delegou/transferiu a totalidade das competências e relações contratuais na E.M. Águas de Gaia em todas as matérias operacionais e contratuais que se incluísem nas funções de recolha de RSU, limpeza e higiene urbana e balnear, bem como em sede de entrega e tratamento de resíduos. Foi todo o sector transferido, numa opção gestonária. Fica assim comprovada a falta de sentido da imputação de cedência da posição contratual da SUMA se prender com o secreto desejo dos responsáveis municipais em desorçamentar dívida.

Mais uma vez refuta-se frontalmente o juízo de auditoria formulado já que o mesmo assenta na atribuição de intenções inexistentes e não sustentada em factos mas sim em suposições.

No que concerne aos supostos erros técnicos de registo contabilístico na Empresa Municipal não é da competência do notificado, para matérias de natureza meramente técnica, estando certo que a seriedade e competência dos Administradores não são para si questionáveis.

Por fim, reitera-se que a votação e aprovação em reunião de câmara da proposta de transferência de competências assentou nos pressupostos técnicos e estudos constantes da proposta em causa e que nunca sugeria ou indiciava qualquer intenção de desorçamentação como é atribuído pelos Senhores Auditores no anteprojecto de relatório.”

520. Ainda em contraditório, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojeto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre a *Cessão da Posição Contratual detida na SUMA*:

“[...]”

1.4. Cessão da Posição Contratual detida na SUMA

A cessão de posição contratual ocorrida, em 24 de março de 2010, entre o Município e a empresa Águas de Gaia (ADG), relativa aos contratos que aquele havia celebrado, em 26 de abril de 2001, com o consórcio SUMA, SA, para recolha e transporte de resíduos sólidos urbanos a destino final e limpeza urbana no concelho (denominados contratos n.º 23 e 24) foi a consequência lógica da opção política do Município de delegar previamente naquela empresa municipal, também, por razões de maior eficácia e eficiência, os poderes relativos à gestão e exploração do sistema municipal de resíduos sólidos urbanos, à semelhança da delegação já existente nas demais áreas ambientais afins (abastecimento de água e saneamento de águas residuais). Para o efeito, os estatutos da empresa haviam sido previamente alterados em conformidade, no tocante ao seu objeto social.

Como é já do conhecimento desse Tribunal, esta cessão foi deliberada pelos responsáveis autárquicos com o devido suporte em vários estudos e pareceres elaborados por especialistas, entre os quais se salienta o parecer elaborado pelo Prof. Doutor Dr. José Alberto Pinheiro Pinto, denominado “*Qualificação contabilística do custo suportado com vista à exploração do sistema municipal de resíduos sólidos urbanos.*”

Neste contexto, e por força da cessão, a ADG passou a explorar e gerir aquela atividade, auferindo diretamente as receitas decorrentes dos serviços de recolha e transporte de resíduos sólidos urbanos a destino final e limpeza urbana no concelho e suportando as correspondentes despesas, incluindo a assunção da dívida que o Município tinha perante a prestadora de serviços. Esta dívida, depois, até negociada e reduzida, teve, porém, como contrapartida a respetiva qualificação como ativo intangível, tal como foi preconizado no aludido parecer (estudo económico) do Prof. Pinheiro Pinto. Na decorrência deste estudo perspectivava-se para a ADG a valorização do negócio face à maior e melhor apetência da empresa para o gerir e dinamizar, no tempo da duração do contrato.

O negócio de recolha e transporte de resíduos sólidos urbanos a destino final e limpeza urbana no concelho foi valorizado como um ativo, na certeza que a ADG passou a ter sobre ele o controlo total. É que, ainda que tenha ficado previsto no aludido contrato que a cessão de posição contratual estava condicionada a que a ADG continuasse a ser detida pelo Município, certo é que se hipoteticamente tal deixasse de ocorrer, o que apenas

poderia suceder por iniciativa do Município (acionista único da empresa), e tal contrato de cessão viesse a ser resolvido, a ADG seria credora de indemnização sobre o Município por violação das condições determinantes e relevantes à manutenção da cessão.

Por outro lado, não se compreende a afirmação produzida no ponto 527 quando se refere que a realização da cessão da posição contratual em favor de ADG *“serviu o propósito de obter liquidez imediata para o MVNG, à custa da perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e subsequente redução da sua situação líquida”*.

Pelo contrário, numa perspetiva consolidada, a simples cessão da posição contratual do Município a uma empresa sobre a qual detém o domínio total não interfere no valor do ativo desta nem na sua situação líquida.

Reitera-se que não ocorreu nenhuma violação dos critérios acolhidos na NCRF 6, como bem ficou demonstrado no parecer subscrito por um especialista - Prof. Pinheiro Pinto - que, em representação da Faculdade de Economia do Porto, fez parte da Comissão de Normalização Contabilística durante mais de 20 (vinte) anos!

Não pode, na verdade, estranhar-se o reconhecimento da assunção de uma dívida como um ativo. A assunção da dívida corresponde, no fundo, à “substituição” do pagamento que não foi feito e que seria, em alternativa, a contraprestação da aquisição desse ativo.

Com efeito, a assunção da dívida à SUMA por parte da ADG não foi feita a título gratuito, antes constituiu o modo de pagar ao Município o acesso da empresa aos rendimentos que previsivelmente iriam decorrer da aquisição da posição contratual nos contratos celebrados, entre o Município e a SUMA, e da continuidade da exploração que se iria seguir ao termo da vigência desses contratos.

Independentemente da razoabilidade de se considerar como ativo o desembolso (ou, o que vale o mesmo, a assunção de uma dívida) com vista à obtenção de rendimentos futuros, é também essa a solução decorrente das regras tradicionais e legais da Contabilidade.

Concretamente, está em causa a NCRF 6, tal como ficou evidenciado no parecer que sustentou a contabilização que foi feita pela ADG.

Ora, nos termos dessa Norma, o reconhecimento de um ativo intangível impõe a consideração de três requisitos, a saber: identificabilidade, controlo e existência de benefícios económicos futuros.

Na apreciação agora feita pelo Tribunal de Contas nenhuma contestação foi feita em relação à verificação no caso em apreço do requisito da identificabilidade, certo como parece ser que o ativo intangível em questão resultou de direitos contratuais.

Já em relação ao controlo e, de certo modo, à existência de benefícios económicos futuros, foi suscitada a questão da possibilidade de o Município poder vir, no futuro, a avocar para

si as competências delegadas ou alienar uma parte ou a totalidade da sua participação no capital da ADG.

Em qualquer dos casos, não pode esquecer-se que o Município é titular de 100% do capital da ADG. Aliás, a cessão da posição contratual para a ADG só ocorreu por o domínio do Município sobre esta empresa municipal ser total, permitindo, assim, que, indiretamente, a esfera de competência das atividades de ADG esteja integralmente sob controlo municipal.

De qualquer maneira, e apesar de ser cenário que nem minimamente se equaciona, a eventual venda de parte do capital da ADG, com toda a certeza teria em conta o valor dos seus ativos e passivos, avultando de entre estes o tal ativo intangível que ora está em causa. E, nesta eventualidade, decerto não se duvidaria do tratamento deste ativo intangível como tal e não, de forma alguma, como simples despesa de que tenha resultado uma diminuição de valor da empresa.

Entretanto, a análise que dos dois requisitos foi feita omitiu aspetos relevantíssimos da teoria e prática contabilísticas. Com efeito, a apreciação dos requisitos do controlo e da existência de benefícios económicos futuros não pode deixar de ser feita com subordinação aos pressupostos subjacentes previstos na Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística.

Textualmente, no § 23 dessa Estrutura Conceptual diz-se: *“As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado”*.

Este é, pois, um pressuposto fundamental subjacente à informação contabilística, o que significa que apenas em situações extremas se pode abandonar uma perspetiva de continuidade.

E, nesta perspetiva, não parece ter sentido admitir que a empresa não vá continuar a operar por tempo indeterminado e, por consequência, “transformar” ativos em despesas.

Não pode, pois, concordar-se com a conclusão do Juízo de auditoria segundo a qual a deliberação da cessão da posição do contrato teria sido concretizada pelo Município para obter liquidez, à custa de perda do valor da empresa local e através da instrumentalização desta.

Pelo contrário, o propósito da cessão foi o de entregar à empresa Águas de Gaia, por razões de maior eficácia e eficiência de gestão uma atividade afim das que a empresa já, há muito, administrava por delegação do Município. Por outro lado, tal opção, como não

poderia deixar de ser, foi adotada sem o mínimo intuito de prejudicar qualquer perda de valor à mesma, atento o entendimento expresso pelos diversos especialistas previamente consultados, mormente o do Prof. Pinheiro Pinto, segundo o qual o valor da dívida deveria ser assumido pela empresa como um ativo, e não como um gasto.

Por tal razão, não se verificando os pressupostos em que o juízo de auditoria se baseia, não se afigura justa nem justificada a emissão de um forte juízo de censura a qualquer dos responsáveis que deliberaram a favor da cessão da posição contratual ou da sua aquisição e, bem assim, que aprovaram o tratamento contabilístico dado ao valor da dívida transmitida.”

521. Note-se que o *Ponto 3.4.5. do Relato*, intitulado “Cessão da Posição Contratual detida na SUMA” não tem correspondência no texto do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015.

522. E, ao contrário do *Relato de Auditoria*, anexo ao Despacho Judicial de Contraditório, de 19 de dezembro de 2014, **o Relatório de Auditoria, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, não formula qualquer juízo de auditoria, nem profere quaisquer recomendações, sobre a Cessão da Posição Contratual detida na SUMA.**

523. Porém, no que diz respeito à cessão da posição contratual detida na SUMA, o *Recurso* interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, ignora a diferença entre o teor do *Relato de Auditoria*, de 19 de dezembro de 2014, e o teor do *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que deixou cair esta questão.

524. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, desconsiderando a modificação do conteúdo do *Relatório de Auditoria*, como se constata:

“[...]

278. A transferência da posição contratual do Município nos contratos de prestações de serviços de recolha de resíduos sólidos urbanos e de limpeza com a empresa

SUMA para a empresa Águas de Gaia não foi um ato isolado, com vista a obter um desejado processo de desorçamentação de 20 ME no passivo municipal. O Recorrente quando enviou à Câmara Municipal o ponto para deliberação, fê-lo por proposta dos serviços técnicos e assente nas explicações que lhe foram dadas pelos mesmos que, sob a orientação de outros responsáveis municipais, prepararam o dossier para deliberação e visava obter resultados que conceptualmente não coincidem com o que a auditoria pretende atribuir nos juízos que fórmula.

279. Na verdade tratou-se da aprovação de uma transferência de todos os contratos e competências operacionais do Município, em sede de higiene urbana, para a Empresa Municipal Águas de Gaia.
280. Tal opção de gestão do órgão executivo municipal não consistiu, apenas, na transferência dos contratos com a empresa Suma que tratava da componente de recolha de Resíduos Sólidos Urbanos e limpeza urbana, mas também transferiu as competências e cedeu a posição contratual àquela Empresa Municipal na relação do Município com a SULDOURO.
281. Esta SULDOURO era uma Entidade Pública Empresarial que recebia o depósito dos RSU e procedia ao respetivo tratamento, assim como atribui à Empresa Municipal o direito a arrecadar como receita própria a tarifa de resíduos sólidos urbanos que se destinam a cobrir os custos com estas atividades/serviços.
282. Isto é, o Município de Vila Nova de Gaia, como muitos outros municípios, delegou a totalidade das competências e relações contratuais na E.M. Águas de Gaia em todas as matérias operacionais e contratuais que se incluísem nas funções de recolha de RSU, limpeza e higiene urbana e balnear, bem como em sede de entrega e tratamento de resíduos.
283. Foi todo o sector destes serviços e competência municipais transferido, numa opção de gestão autárquica.
284. Fica assim comprovada a falta de sentido da imputação de cedência da posição contratual da SUMA se prender com o secreto desejo dos responsáveis municipais em desorçamentar dívida.
285. Os pressupostos técnicos e estudos constantes da proposta de delegação de competências nunca sugeriu ou indiciou qualquer intenção de desorçamentação como é atribuído no relatório.”

525. E a reprodução, quase *ipsis verbis*, da argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, nas alegações do recurso, desconsiderando a modificação do conteúdo do *Relatório de Auditoria*, culmina na formulação de **conclusões do**

recurso, que também reproduzem, quase *ipsis verbis*, algumas das *alegações do recurso* e, conseqüentemente, que repetem, quase *ipsis verbis*, a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se atesta:

“[...]

60. A opção de gestão de delegação de competência para a empresa pelo órgão executivo municipal em empresa pública não consistiu, apenas, na transferência dos contratos com a empresa Suma que tratava da componente de recolha de Resíduos Sólidos Urbanos e limpeza urbana. mas também transferiu as competências e cedeu a posição contratual àquela Empresa Municipal na relação do Município com a SULDOURO.
61. Isto é, o Município de Vila Nova de Gaia, como muitos outros municípios. delegou a totalidade das competências e relações contratuais na E.M. Aguas de Gaia em todas as matérias operacionais e contratuais que se incluísem nas funções de recolha de RSU, limpeza e higiene urbana e balnear, bem como em sede de entrega e tratamento de resíduos.
62. Fica assim comprovada a falta de sentido da imputação de cedência da posição contratual da SUMA se prender com o secreto desejo dos responsáveis municipais em desorçamentar dívida.
63. Os pressupostos técnicos e estudos constantes da proposta de delegação de competências nunca sugeriu ou indiciou qualquer intenção de desorçamentação como é atribuído no relatório.
64. Só eram relevadas as notas de débito de juros que fossem aceites pelo Município após decisão dos serviços técnicos financeiros. Assim, o relatório, não contém a factualidade verídica relativamente a esta contabilização, tal como consta dos documentos anexos ao mesmo.”

526. Em síntese, no que concerne à *cessão da posição contratual detida na SUMA*, quer as alegações do recurso, quer as conclusões do recurso ao *Relatório de Auditoria*, consubstanciam um exercício estéril e inconsequente por falta de objeto.

527. Sumário (E.5 – Cessão da Posição Contratual detida na SUMA):

- a) O Ponto 3.4.5. do *Relato* – intitulado “Cessão da Posição Contratual detida na SUMA” – não tem correspondência no texto do *Relatório de Auditoria*.

- b) Ao contrário do *Relato de Auditoria*, o *Relatório de Auditoria* não formula qualquer juízo de auditoria, nem profere quaisquer recomendações, sobre a *Cessão da Posição Contratual detida na SUMA*.
- c) Porém, o *Recurso* interposto ignora a diferença entre o teor do *Relato de Auditoria* e o teor do *Relatório de Auditoria*, que deixou cair esta questão.
- d) Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, desconsiderando a modificação do conteúdo do *Relatório de Auditoria*.
- e) E a reprodução, quase *ipsis verbis*, da argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, nas alegações do recurso, desconsiderando a modificação do conteúdo do *Relatório de Auditoria*, culmina na formulação de conclusões do recurso, que também reproduzem, quase *ipsis verbis*, algumas das *alegações do recurso* e, consequentemente, que repetem, quase *ipsis verbis*, a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.
- f) Em síntese, no que concerne à *cessão da posição contratual detida na SUMA*, quer as alegações do recurso, quer as conclusões do recurso ao *Relatório de Auditoria*, consubstanciam um exercício estéril e inconsequente por falta de objeto.

E.6 – Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta

528. Sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta, o *Relato de Auditoria*, p. 16, conclui:

“[...]”

1.5. Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta (Cfr. Ponto 3.4.6. do Relato)

1.5.1. Os efeitos jurídicos do negócio resultaram da outorga do 1º auto de transferência de infraestruturas, pelo que a celebração do 2º auto de transferência consubstancia uma ficção jurídica delineada para acolher as transações financeiras registadas pelo MVNG e os correspondentes benefícios económicos e financeiros gerados pela operação;

1.5.2. A operação, cuja finalidade se traduziu na obtenção de liquidez imediata para o MVNG, à custa de perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e da subsequente redução da sua situação líquida, deu origem a movimentos contabilísticos que tiveram por base uma transação fictícia, contrariando o princípio geral da obtenção de uma verdadeira e apropriada situação financeira (Ponto 3.2. do POCAL);

1.5.3. Nesta conformidade, emite-se **um forte juízo de censura** aos responsáveis que celebraram o 2º auto de transferência (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara então em funções e **José Miranda Maciel**, presidente do CA da AdG, então em funções) e aos então responsáveis pela área financeira (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças, e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Financeiro).”

529. Por seu turno, o *Relato*, pp. 190-191, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta:

“[...]

Juízo de auditoria

566. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- Os efeitos jurídicos do negócio resultaram da outorga do 1º auto de transferência de infraestruturas, pelo que a celebração do 2º auto de transferência consubstancia uma ficção jurídica delineada para acolher as transações financeiras registadas pelo MVNG e os correspondentes benefícios económicos e financeiros gerados pela operação;
- A operação, cuja finalidade se traduziu na obtenção de liquidez imediata para o MVNG, à custa de perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e da subsequente redução da sua situação líquida, deu origem a movimentos contabilísticos que tiveram por base uma transação fictícia, contrariando o princípio geral da obtenção de uma verdadeira e apropriada situação financeira (Ponto 3.2. do POCAL).
- Nesta conformidade, emite-se **um forte juízo de censura** aos responsáveis que celebraram o 2º auto de transferência (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara então em funções e **José Miranda Maciel**, presidente do CA da AdG, então em funções) e aos então responsáveis pela área financeira (**Luís**

Filipe Menezes, Presidente da Câmara, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças, e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Municipal Financeiro).

Projeto de Recomendações

- Regularizar os registos contabilísticos tendentes a refletir, nas demonstrações financeiras (individuais e consolidadas) do MVNG, uma imagem verdadeira e apropriada das transações relativas à transferência das infraestruturas de saneamento em alta.

530. Em contraditório, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – apresenta os seguintes argumentos sobre a *transferência de infraestruturas de saneamento em alta*:

“[...]

1.5. Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta

Conforme é referido no ponto 5.3.2. do Relato da Auditoria os bens a transmitir, pelo Município, para o Sistema Multimunicipal de Saneamento do Grande Porto, pertenciam à empresa ADG.

Ora, partindo dessa realidade, tornou-se necessário proceder à transferência do correspondente património imobilizado da ADG para o Município, a título oneroso, mediante o pagamento de um preço igual ao valor contabilístico à data em que tal se viesse a verificar.

Nesse sentido, a proposta de adesão do Município à SIMDOURO, SA, aprovada pelo executivo, em reunião de 07.09.2009, e pela Assembleia Municipal, em sessão de 16.09.2009, previu a aquisição das infraestruturas da ADG pelo Município e subsequente afetação das mesmas ao Sistema.

O Auto celebrado entre o Município e a ADG, em 11/01/2011, decorridos sensivelmente 20 dias após a celebração do 1.º Auto de entrega, reporta os seus efeitos à data em que as infraestruturas integraram o Sistema, isto é, a 1 de janeiro de 2011, legitimando, assim, o Município, utilizador e acionista da SIMDOURO, a afetar tais infraestruturas ao respetivo Sistema.

Como já anteriormente foi referido, tornou-se necessário clarificar a transferência das infraestruturas da ADG para o Município, porquanto só esta entidade, de acordo com o

disposto no Decreto-Lei n.º 312/2009, de 27 de outubro, tinha legitimidade para afetar tais infraestruturas.

O Município, sem perder o domínio das infraestruturas, afetou-as pelo período da concessão à SIMDOURO, na certeza de que, quando tal período findar, tais bens voltarão à sua posse efetiva.

Os bens afetos à concessão só poderão considerar-se subtraídos ao comércio jurídico, conforme mencionado no ponto 551, após produção de efeitos do Auto de entrega. Ora, apesar de celebrado em 21.12.2010, o 1.º Auto de entrega só produziu efeitos a partir de 1.01.2011, tal como o 2.º Auto de entrega, celebrado em 11.01.2011. Só a partir dessa data, 1.01.2011, data que coincide com a produção de efeitos jurídicos de ambos os autos de entrega, é que a SIMDOURO assumiu a exploração e gestão das infraestruturas em alta, inexistindo assim qualquer ficção jurídica à luz das normas gerais de Direito.

Relativamente ao valor da afetação, tal como já consta do Relato, o processo negocial de adesão iniciou-se em 2008, tendo, as infraestruturas do saneamento em alta, sido avaliadas, nessa data, em 38,9 M€.

Em dezembro de 2010, fruto das amortizações e depreciações, estes bens estavam contabilizados na ADG no valor de 30,9 M€, valor este pelo qual foram vendidas ao Município, dado corresponder ao valor real contabilístico.

A diferença de valores decorre exclusivamente da inexorável passagem do tempo (e dos efeitos que ele produz, designadamente, no valor dos bens) uma vez que o negócio apenas se concretizou em 2011 por exclusiva responsabilidade do Estado.

Acresce que no domínio contabilístico não se consegue entender a referência feita no ponto 559 do Relato (e repetida no ponto 564) a “*expedientes contabilísticos*”. Se a expressão foi utilizada no sentido para que se aponta no Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, ou seja, de “*meio, ou conjunto de recursos, por vezes ilícitos, empregados para vencer dificuldades, obstáculos ... ou para atingir determinado objetivo*”, não há dúvida de que foi tal adoção indevida, já que a contabilidade foi rigorosamente respeitada, tendo-se dado aos factos o tratamento por ela preconizado.

Continuamos a entender, na verdade, que foi dado integral respeito às normas contabilísticas aplicáveis aos factos descritos no Relatório. E os factos a relevar na contabilidade não podem deixar de ser aqueles que na prática se verificaram, independentemente de quaisquer considerações que possam ser feitas de natureza jurídica.

Quanto ao registo contabilístico da redução do capital social da ADG, perfeitamente compreensível face à transferência de infraestruturas de saneamento para o Município e

deste para a Simdouro, o mesmo consistiu, como devia ser, no crédito da conta respeitante à participação no capital da ADG, por débito desta.

Quando no ponto 564 i do Relato se refere que *“uma redução real do capital social implica, para a empresa municipal uma perda de valor, sendo particularmente vantajosa para os sócios, neste caso, para o MVNG...”*, não se está a ter em atenção que o Município é titular de 100% do capital de ADG e que sempre foi, efetivamente, titular de todos os ativos e passivos de ADG, embora de forma indireta, pela via da sua participação total no capital desta.

No fundo, a redução do capital corresponde a um facto inverso ao da constituição da sociedade, com entrega de ativos da participante para realizar o capital, com a dimensão que se pré-estabeleceu, da participada, e que mais tarde se pode revelar excessiva.

Acresce que os fluxos entre participante e participada, no âmbito da elaboração de contas consolidadas, acabam por ver o seu alcance informativo modificado em relação à elaboração das contas individuais das intervenientes.

Não se compreende também a afirmação contida no ponto 558, segundo a qual o *móbil* para a realização desta operação terá sido a obtenção de liquidez imediata pela autarquia, *“à custa da perda de valor da empresa local por via da redução do seu ativo e da subsequente redução do seu capital social”*. É que a simples perda de valor da empresa local não pode deixar de ser a consequência inevitável da redução de capital. De qualquer modo, a perda de valor da participada não deixa de ser compensada na participante com a obtenção da referida liquidez. No fundo, o que releva é o conjunto das duas entidades, e, quanto a esse conjunto, as operações realizadas não têm qualquer efeito prático, nomeadamente, a nível do ativo municipal.

Sobre o registo contabilístico no Município, dos Autos de entrega de infraestruturas, efetuado após estudo e concordância do Auditor Externo da Autarquia, importa esclarecer o seguinte:

- a) Como já anteriormente se disse, o processo de transferência de infraestruturas de saneamento em alta é suportado por 2 Autos de Entrega, ambos com efeitos a 1 de janeiro de 2011. Um auto de entrega que suporta a transferência das infraestruturas das ADG para o Município de Vila Nova de Gaia por M€ 30,8 e outro, que suporta a transferência das mesmas do Município para a Simdouro, por M€ 38,9.

A regularização do auto celebrado entre o Município e as ADG, passava pela transmissão de M€ 14 referentes ao contrato de financiamento do BEI às ADG, para a Simdouro (conforme nº 1 e alínea b) do nº 3 do Auto). Da mesma forma, esta transmissão implicava simultaneamente a regularização da dívida da Simdouro ao Município resultante do auto celebrado com aquela.

Contabilisticamente, e num momento inicial, o Município registou um ativo de M€ 14 (incluído na dívida a receber da Simdouro) e um passivo de igual valor (incluído no valor a pagar às ADG), traduzido pela conjugação das NTL- 6196, 6198 e 6200 (cfr. Anexo 1).

Nessa altura, as ADG tinham registado um activo de M€ 14 (referente à dívida a receber do Município) e um passivo de igual valor (referente ao empréstimo BEI).

Desta forma, refuta-se completamente as acusações de que o “MVNG inscreveu nas suas contas a aquisição daquela posição contratual (que a APBG detinha perante o BEI) e a sua imediata cessão à Simdouro” ... “este registo tem por base uma transação fictícia” ... “consubstancia uma irregularidade, se não fraude, no contexto de fraude contabilística”.

Contabilisticamente o Município jamais registou nas suas contas a dívida ao BEI, uma vez que nunca assumiu essa posição contratual. Aliás, como se poderá verificar pelo esquema contabilístico anexado ao Relato (Anexo VII), o BEI não aparece como um credor do Município. Existiu sim o registo de um passivo que respeitava ao valor a pagar às ADG e um ativo de valor equivalente do valor a receber da Simdouro, traduzido através da NTL-6198/2011.

A regularização dos saldos no Município foi efetuada em 2011, em função da informação disponível, pois tudo levava a crer que a transferência da dívida ao BEI já se tivesse concretizado. Contudo, e por atrasos imputáveis ao BEI na autorização da transmissão do empréstimo, a obtenção do aval do Estado Português só ocorreu em 2012, altura em que as ADG procederam à regularização contabilística destes saldos.

- b) Relativamente aos lançamentos contabilísticos do encontro de contas entre o Município e ADG, convém, desde logo, vincar que as ADG não procederam a qualquer perdão de faturas referentes ao consumo de água. O que está estabelecido no Auto de entrega de infraestruturas, subscrito pelo Município e pela ADG, é que as duas entidades procederiam a um encontro de contas, isto é, simultaneamente, o Município pagaria as faturas de consumo de água, no valor de € 763.426,72 e a ADG pagaria o crédito de €1 783 001,82.

Ainda sobre este encontro de contas, esclarece-se o seguinte:

- O Departamento Financeiro / Contabilidade do Município apenas toma conhecimento do crédito de M€ 1,8 €, em outubro de 2011, aquando da receção do *email* da APBG informando deste crédito (cfr. Anexo 2). Desta forma, a não contabilização deste crédito, até então, só

ocorreu por total desconhecimento do mesmo, pois a Contabilidade da Autarquia sempre zelou pelo cumprimento de todos princípios contabilísticos.

- Do valor de faturas de consumo de água que foram pagas pelo Município às ADG (763.426,72 €), apenas 157.725,75 € se encontravam por contabilizar que, atendendo ao elevado nº de faturas em causa e à insuficiência de recursos humanos, não havia sido possível registar. Assim, e dando cumprimento ao princípio de especialização, este valor é contabilizado no próprio ano de 2011, através da nota de lançamento contabilística nº 6201 na conta 27.3.9 - Outros Acréscimos de Custos (cfr. Anexo 3).

Assim, contabilisticamente o MVNG nunca teve registado nas suas contas esta dívida ao BEI, uma vez que nunca assumiu essa posição contratual. Existiu, sim, o registo de um passivo que respeitava ao valor a pagar às APBG e um ativo de valor equivalente do valor a receber da Simdouro.

Pelo exposto, não se verificando os pressupostos em que o juízo de auditoria se baseia, não se afigura justa nem justificada a emissão de um forte juízo de censura a qualquer dos responsáveis que subscreveram o alegado 2.º auto de transferência, bem como aos responsáveis pela área financeira.”

531. De seguida, confronta-se a argumentação sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁴⁴.

“[...]”

Contraditório

660. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.6. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

²⁴⁴ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

“(…) a proposta de adesão do Município à SIMDOURO, SA, aprovada pelo executivo, em reunião de 07.09.2009, e pela Assembleia Municipal, em sessão de 16.09.2009, previu a aquisição das infraestruturas da ADG pelo Município e subsequente afetação das mesmas ao Sistema.

O Auto celebrado entre o Município e a ADG, em 11/01/2011, decorridos sensivelmente 20 dias após a celebração do 1.º Auto de entrega, reporta os seus efeitos à data em que as infraestruturas integraram o Sistema, isto é, a 1 de janeiro de 2011, legitimando, assim, o Município, utilizador e acionista da SIMDOURO, a afetar tais infraestruturas ao respetivo Sistema.

O Município, sem perder o domínio das infraestruturas, afetou-as pelo período da concessão à SIMDOURO, na certeza de que, quando tal período findar, tais bens voltarão à sua posse efetiva.

Os bens afetos à concessão só poderão considerar-se subtraídos ao comércio jurídico, (...), após produção de efeitos do Auto de entrega. Ora, apesar de celebrado em 21.12.2010, o 1.º Auto de entrega só produziu efeitos a partir de 1.01.2011, tal como o 2.º Auto de entrega, celebrado em 11.01.2011. Só a partir dessa data, 1.01.2011, data que coincide com a produção de efeitos jurídicos de ambos os autos de entrega, é que a SIMDOURO assumiu a exploração e gestão das infraestruturas em alta, inexistindo assim qualquer ficção jurídica à luz das normas gerais de Direito.

(...) o processo de Transferência de infraestruturas de saneamento em alta é suportado por 2 Autos de Entrega, ambos com efeitos a 1 de janeiro de 2011. Um auto de entrega que suporta a transferência das infraestruturas das ADG para o Município de Vila Nova de Gaia por M€ 30,8 e outro, que suporta a transferência das mesmas do Município para a Simdouro, por M€ 38,9.

A regularização do auto celebrado entre o Município e as ADG, passava pela transmissão de M€ 14 referentes ao contrato de financiamento do BEI às ADG, para a Simdouro (conforme n.º 1 e alínea b) do n.º 3 do Auto). Da mesma forma, esta transmissão implicava simultaneamente a regularização da dívida da Simdouro ao Município resultante do Auto celebrado com aquela”.

661. As alegações acima transcritas pretendem defender a teoria que privilegia a *aparência de direito* em prejuízo da realidade jurídica. Contudo, no caso concreto, a titularidade efetiva das infraestruturas em causa pela AdG, que as transmitiu através do auto de entrega celebrado com a SIMDOURO em 21.12.2010, sobrepõe-se à irrelevância jurídica da aparência criada com a celebração do auto de entrega celebrado posteriormente entre o MVNG e a AdG.

662. Com efeito, a *aparência de direito* que o auto de entrega posteriormente celebrado entre o MNNG e a AdG, pretendem fazer valer, cede imediatamente quando se questiona como poderia o MVNG adquirir à AdG em dezembro (ou janeiro) de 2011, umas infraestruturas já transferidas para a SIMDOURO em dezembro de 2010.
663. E não se venha falar de retroatividade na produção dos efeitos jurídicos desse auto de entrega, na medida em que eles são já decorrentes do auto de entrega celebrado em dezembro de 2010, o qual é plenamente válido e eficaz. Na verdade, aceitar a validade jurídica da celebração do auto de entrega entre o MVNG e a AdG, equivaleria à declaração de invalidade do auto de entrega celebrado em dezembro de 2010, colocando em crise a certeza e segurança do tráfico jurídico.
664. Assim, e não tendo o MVNG demonstrado que detinha a titularidade das infraestruturas de saneamento em alta, ou que delas poderia dispor, conclui-se que as mesmas foram transmitidas à SIMDOURO pela AdG, na qualidade de proprietária, através do auto de entrega celebrado em 21.12.2010.
665. Face ao exposto, é forçoso concluir que o município, ao escriturar a transferência de infraestruturas de saneamento da AdG para a autarquia e desta para a SIMDOURO, afetou indevidamente a expressão da respetiva posição patrimonial e da situação económica nas contas respeitantes ao exercício de 2011 e seguintes.
666. As asserções contidas nas demonstrações financeiras do MVNG, em especial as veiculadas no balanço e na demonstração dos resultados, refletem transações, direitos e obrigações que não ocorreram na respetiva esfera patrimonial da autarquia e, consequentemente, não eram suscetíveis de relato financeiro por esta.
667. Está em causa, em concreto, o reconhecimento contabilístico das infraestruturas de saneamento em alta entre os ativos imobilizados no balanço do MVNG no montante de M€ 30,8, por contrapartida de um crédito de igual montante perante a APBG, bem como o reconhecimento de um débito de M€ 14 a respeito “*do capital em dívida do contrato de financiamento do BEI com a APBG, EEM*”, a que alude o 2.º auto de entrega.
668. Estão igualmente em causa o reconhecimento contabilístico inicial pelo MVNG de um direito de recebimento sobre a SIMDOURO no montante de M€ 38,9, a pretexto da transmissão das infraestruturas registadas no ativo imobilizado da autarquia pelo montante de M€ 30,8, e o não reconhecimento de um passivo decorrente dos pagamentos realizados pela SIMDOURO ao MVNG, o qual ascendia no final do exercício de 2011 e de 2012 a, respetivamente, cerca de M€ 17 e M€ 18.
669. Consequentemente, é também inapropriado o reconhecimento de uma mais-valia contabilística de M€ 8,1, a qual afetou não apenas o exercício de 2011, mas também

os exercícios seguintes por via da incorreção produzida na expressão da situação líquida patrimonial da autarquia.

670. As irregularidades identificadas afetam com significado o relato financeiro dos exercícios assinalados, uma vez que se qualificam como relevantes, quer pela materialidade subjacente às distorções contabilísticas identificadas, quer pela respetiva natureza, com o sentido que é atribuído no Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas e também no POCAL (Ponto 3.2) às expressões *relevância*, *materialidade* e *natureza* da informação ou dos itens.
671. Consequentemente, as demonstrações financeiras do MVNG dos exercícios de 2011 e de 2012 não proporcionam uma imagem verdadeira nem apropriada dos respetivos ativos, passivos e da situação líquida patrimonial, pelo que se encontra afetada a fiabilidade e utilidade das contas para a eventual tomada de decisões por parte dos respetivos utentes.
672. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada”,

532. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta:

“[...]

1.2.4. Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta (Cfr. Ponto 4.5 do Relatório)

Conclusões

- 1.2.4.1 Em setembro de 2009, a Câmara Municipal e a Assembleia Municipal aprovaram a proposta de adesão do município à SIMDOURO, SA, concessionária do Sistema Multimunicipal de Saneamento do Grande Porto, apresentada pelo então Presidente da Câmara, Luís Filipe Menezes.
- 1.2.4.2 Foi ainda deliberado que o MVNG adquiriria as infraestruturas em causa à “AdG, EEM”, cuja titularidade, gestão e exploração lhe competia exclusivamente, para posterior afetação à SIMDOURO. Contudo, em 21.12.2010, foi celebrado um “Auto de entrega de infraestruturas”, pelos Presidentes do MVNG e da AdG e pelos administradores da SIMDOURO, titulando a transferência das infraestruturas da AdG para a SIMDOURO, com efeitos a partir de 01.01.2011 e pelo valor de M€ 38,9.

1.2.4.3 Em 06.12.2011²⁴⁵, isto é, decorrido um ano sobre a transferência das infraestruturas da AdG para a SIMDOURO, o MVNG e a APBG (ex AdG) celebraram um “Auto de entrega de infraestruturas”, outorgado pelos respetivos Presidentes, Luís Filipe Menezes e José Miranda Maciel, cujo objeto consistia “na entrega ao Município das infraestruturas municipais de saneamento em alta (...) para posterior afetação ao Sistema mediante celebração de Auto de Entrega com a SIMDOURO”, pelo valor de M€ 30,8.

1.2.4.4 Porém, e uma vez que a afetação das infraestruturas à SIMDOURO se operou através do auto de entrega de 21.12.2010, com efeitos a partir de 01.01.2011, conclui-se que o auto de entrega posteriormente celebrado entre o MVNG e a AdG, recaiu sobre objeto impossível, uma vez que os efeitos jurídicos que visava produzir já haviam sido produzidos através do auto de entrega celebrado em 21.12.2010, entre o MVNG, a AdG e a SIMDOURO, SA.

1.2.4.5 No entanto, mesmo não dispondo de titularidade jurídica efetiva das infraestruturas, o MVNG, na sequência do referido auto de entrega, o executivo municipal reconheceu contabilisticamente, no exercício de 2011, o recebimento destes recursos patrimoniais entre os respetivos ativos imobilizados, pelo

²⁴⁵ Observação: enquanto o *Relato* e o *Relatório de Auditoria* referem a data de 06.12.2021 para a celebração do «2.º auto de transferência de infraestruturas», o *Contraditório* dos Serviços Técnicos do Município de Vila Nova de Gaia alude à data de 11.01.2021. Sobre esta divergência, o *Relatório de Auditoria* esclarece:

“637. Questionados sobre a celebração deste «auto de transferência de infraestruturas» entre o MVNG e a APBG, em 06.12.2011, os responsáveis pela empresa municipal alegaram que se tratou de um “(...) *lapso de escrita na celebração do referido Auto, devendo constar como data da outorga do mesmo o dia 11 de janeiro de 2011 (...) Em conformidade com a cláusula 4ª do auto de entrega das infraestruturas celebrado entre a SIMDOURO, o Município e a Empresa Águas e Parque Biológico EEM o auto de entrega de infraestruturas produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2011*” [Nota 294: Cfr. respostas do Diretor Municipal de Administração e Finanças do MVNG e do Conselho de Administração da APBG, EEM, aos Pontos 5 da Requisição n.º 13 e 4 da Requisição n.º 6, respetivamente].

638. Importa, desde já, referenciar que, mesmo que se conceda tratar-se de um «lapso de escrita», não altera a cronologia dos factos, pois continua a tratar-se de um auto de entrega posterior ao celebrado em 21.12.2010 e posterior à respetiva produção de efeitos (01.01.2011), pelo que carece de objeto e de fundamento.”

montante de M€ 30,8, por contrapartida da obrigação de compensação da empresa no mesmo valor.

- 1.2.4.6 O crédito contabilístico em causa (M€ 30,8) foi integralmente saldado através da realização de uma operação de natureza exclusivamente contabilística, isto é, sem que tivesse subjacente qualquer evento ou transação económica envolvendo a autarquia e, ainda, de duas operações financeiras realizadas entre o município e a empresa local, sem que estivesse envolvido qualquer pagamento de meios monetários.
- 1.2.4.7 Estes procedimentos contabilísticos configuram uma fraude contabilística, que se traduz numa evidenciação de transações ilegítimas, sem existência real e efetiva, sem suporte jurídico adequado, e destinados a fazer refletir nas demonstrações financeiras vantagens económicas sem existência real efetiva e não alicerçadas em transações legais e regulares.
- 1.2.4.8 A sua relevação nestes moldes nas demonstrações financeiras obstam a que reflitam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial do Município (Ponto 3.2. do POCAL).
- 1.2.4.9 Quanto aos movimentos contabilísticos com a SIMDOURO, o MVNG inscreveu, também no balanço de 2011, a transmissão para esta empresa das infraestruturas, por M€ 30,8 e, como movimento contabilístico simétrico, reconheceu sobre a SIMDOURO o direito de recebimento de M€ 38,9, previsto no auto de entrega de 21.12.2010, gerando uma mais-valia contabilística de M€ 8,1, registada em “Proveitos e Ganhos Extraordinários”.
- 1.2.4.10 As asserções contidas nas demonstrações financeiras do MVNG, em especial as veiculadas no balanço e na demonstração dos resultados, refletem transações, direitos e obrigações que não ocorreram na respetiva esfera patrimonial da autarquia e, conseqüentemente, não eram suscetíveis de relato financeiro por esta.
- 1.2.4.11 Conseqüentemente, é também inapropriado o reconhecimento de uma mais-valia contabilística de M€ 8,1, a qual afetou não apenas o exercício de 2011, mas também os exercícios seguintes por via da incorreção produzida na expressão da situação líquida patrimonial da autarquia.
- 1.2.4.12 Conseqüentemente, **as demonstrações financeiras do MVNG dos exercícios de 2011 e de 2012 não proporcionam uma imagem verdadeira nem apropriada dos respetivos ativos, passivos e da situação líquida patrimonial, pelo que se encontra afetada a fiabilidade e utilidade das contas para a eventual tomada de decisões por parte dos respetivos utentes.”**

533. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **juízo de auditoria** e enuncia uma **recomendação** sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta:

“[...]

Juízo de auditoria

673. Nestes termos, o tribunal formula **um juízo de censura** aos responsáveis que celebraram o auto de transferência entre o MVNG e a ADG (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara então em funções e **José Miranda Maciel**, presidente do CA da AdG, então em funções) e aos então responsáveis pela área financeira (**Luís Filipe Menezes**, Presidente da Câmara, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças), em virtude de:

- Os efeitos jurídicos do negócio terem resultado da outorga do auto de transferência de infraestruturas celebrado entre o MVNG, a AdG e a SIMDOURO, SA, em 21.12.2010, e a celebração do auto de transferência posteriormente celebrado entre o MVNG e a AdG, consubstanciar uma ficção jurídica delineada para acolher as transações financeiras registadas pelo MVNG e os correspondentes benefícios económicos e financeiros gerados pela operação;
- A operação, cuja finalidade se traduziu na obtenção de liquidez imediata para o MVNG, em parte suportada pela perda de valor contabilístico da empresa local por via da redução do seu capital social e da subsequente redução da sua situação líquida, ter dado origem a movimentos contabilísticos que tiveram por base uma transação fictícia e que se qualificam como relevantes, quer pela materialidade subjacente às distorções contabilísticas identificadas, quer pela respetiva natureza;
- A distorção identificada, pela sua relevância, ter afetado com significado o relato financeiro do MVNG relativo aos exercícios de 2011 e de 2012, pelo que as demonstrações financeiras não proporcionam uma imagem verdadeira nem apropriada dos ativos, dos passivos e da situação líquida patrimonial expressa pelo MVNG, contrariando o disposto no ponto 3.2. do POCAL.

Recomendação

674. Adequar o reconhecimento, apresentação e divulgação da situação líquida, dos ativos e dos passivos inscritos nas demonstrações financeiras a respeito dos autos de entrega das infraestruturas de saneamento em alta, tendo em consideração a realidade económica da operação, de modo a tornar o relato financeiro conforme às normas

contabilísticas aplicáveis, melhorar a sua fiabilidade e garantir a respetiva neutralidade.

534. Sublinhe-se que Marco António Costa não foi visado por qualquer juízo de auditoria ou por qualquer recomendação sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta, quer no *Relato de Auditoria*, anexo ao Despacho Judicial de Contraditório, de 19 de dezembro de 2014, quer no *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015.

535. Consequentemente, a matéria concernente à transferência de infraestruturas de saneamento em alta não consta das alegações, nem das conclusões, do *Recurso* interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015.

536. Sumário (E.6 – Transferência de Infraestruturas de Saneamento em Alta):

- a) Marco António Costa não foi visado por qualquer juízo de auditoria ou por qualquer recomendação sobre a transferência de infraestruturas de saneamento em alta, quer no *Relato de Auditoria*, quer no *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas.
- b) Consequentemente, a matéria concernente à transferência de infraestruturas de saneamento em alta não consta das alegações, nem das conclusões, do *Recurso* interposto por Marco António Costa.

E.7 – Regularização Extraordinária de Dívidas

537. Sobre a Regularização Extraordinária de Dívidas, o *Relato de Auditoria*, pp. 16-17, conclui:

“[...]

1.6. Regularização Extraordinária de Dívidas

1.6.1. O recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE), por parte do MVNG, não alcançou os objetivos propostos, isto é, não diminuiu o Prazo Médio de Pagamentos (PMP) e não diminuiu o nível da dívida a fornecedores, o que demonstra que o órgão executivo não adotou medidas adequadas a promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal, podendo mesmo afirmar-se que o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores, estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades.

1.6.2. Por consequência, emite-se **um forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).”

538. Por seu turno, o *Relato*, pp. 194-195, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre a Regularização Extraordinária de Dívidas:

“[...]

Juízo de auditoria

581. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- O recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE), por parte do MVNG, não alcançou os objetivos propostos, isto é, não diminuiu o Prazo Médio de Pagamentos (PMP) e não diminuiu o nível da dívida a fornecedores, o que demonstra que o órgão executivo não adotou medidas adequadas a promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal, podendo mesmo afirmar-se que o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores, estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades.
- Por consequência, emite-se um **forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).

Projeto de Recomendações

- Adotar medidas adequadas e suficientes para promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal de modo estrutural e permanente, as quais devem ser reforçadas sempre que recorre a regimes excecionais de regularização de dívidas, saneamento ou reequilíbrio financeiro.”

539. **Em contraditório**, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre o Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado:

“[...]

4. Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE)

O programa do Estado Central continha um conjunto de objetivos e tinha subjacente um conjunto de pressupostos que generalizadamente não foram atingidos pelos Municípios que, então, recorreram ao mesmo. Na verdade mais recentemente o Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) veio, novamente, procurar resolver as mesmas questões e atingir os mesmos objetivos. Ao PAEL recorreram a generalidade dos Municípios que haviam beneficiado do PREDE. Este facto comprova que o programa não estava bem concebido e daí o grau generalizado de insucesso.

Assim e sem prejuízo de censura realizada pelo relatório ao sucesso do programa no Município de Gaia importa não perder de vista o resultado mais amplo e concreto que a título nacional atingiu o mesmo.

Nunca houve a intenção da parte do Município de desvirtuar os objetivos nem de iludir os resultados visados pelo PREDE.

Importa recordar que a IGF numa avaliação feita ao PREDE veio dar nota da falência dos objetivos do mesmo. Vide relatório do IGF, sob o título de "Controlo dos impactos financeiros do PPHT e do PREDE nos Municípios – resultados globais e fragilidade do quadro legal. No dito relatório afirma-se que "não resultou, ao contrário do que seria expectável, numa diminuição duradoura e sustentável do nível da dívida, mas antes numa duplicação do endividamento total num valor muito significativo em 582 Milhões de Euros”.”

540. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta*

preliminar ao anteprojecto de relatório, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre a regularização extraordinária de dívidas:

“[...]”

1.6. Regularização Extraordinária de Dívidas

De acordo com dados ao tempo disponibilizados pela Direção Geral das Autarquias Locais, era noticiado pelo jornal Público, a 9 de maio de 2010, o seguinte: “*das 111 câmaras que receberam dinheiro para pagar dívidas a fornecedores, apenas 25 conseguiram reduzir os seus prazos médios de pagamento em 2009. E das 308 autarquias do país, 232 viram os tempos médios aumentar.* (cfr. <http://www.publico.pt/temas/jornal/so-um-quinto-baixou-prazos-de-pagamento-a-fornecedores-19347597>).

Só 25 (22,5 por cento) das 111 câmaras que receberam mais de meio milhão de euros para pagar dívidas em atraso aos seus fornecedores conseguiram baixar os prazos médios de pagamento (PMP) até ao final de 2009. A crise é apontada pelos autarcas como a principal responsável por esta situação, mas em muitas câmaras os atrasos nos pagamentos às empresas são um problema estrutural, que os empréstimos concedidos às câmaras em 2008 e em 2009 apenas conseguiram atenuar temporariamente.

*Das 308 autarquias do país, 232 viram os seus tempos médios aumentar, cinco mantiveram e 71 baixaram. E destas, 48 reduziram os prazos mesmo sem terem recebido qualquer apoio. Em termos globais, o PMP do conjunto das autarquias passou de 77 dias, em 2008, para 108 no final do ano passado, de acordo com os últimos dados disponibilizados pela Direcção-Geral das Autarquias Locais sobre a aplicação dos dois programas aprovados pelo Governo em 2008: o Programa Pagar a Tempo e Horas (PPTH) e o PREDE - Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado. Em relação ao PPTH, foram beneficiados 34 municípios com um total de 78,7 milhões de euros, mas só quatro diminuíram os PMP: Póvoa do Lanhoso, Sátão, Vimioso e Viseu. **Já relativamente ao PREDE, que apoiou 95 câmaras com um total de 504,4 milhões de euros, 74 subiram os prazos e apenas 21 conseguiram reduzi-los.** Convém referir ainda que 18 câmaras receberam apoios de ambos os programas, mas, destas, só duas conseguiram baixar os PMP aos seus fornecedores.*

(cfr. <http://www.publico.pt/temas/jornal/so-um-quinto-baixou-prazos-de-pagamento-a-fornecedores-19347597>).

Com base nestes dados facilmente se constata quanto é injusto e injustificado a emissão de um forte juízo de censura aos então responsáveis pela área financeira com fundamento no facto de o recurso ao PREDE não ter alcançado os objetivos propostos no Município de Vila Nova de Gaia.”

541. De seguida, confronta-se a argumentação sobre Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015²⁴⁶.

“[...]”

692. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.7. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, que²⁴⁷ “*O programa do Estado central continha um conjunto de objetivos e tinha subjacente um conjunto de pressupostos que generalizadamente não foram atingidos pelos Municípios que, então recorreram ao mesmo*” e que “*Nunca houve a intenção da parte do Município de desvirtuar os objetivos nem de iludir os resultados visados pelo PREDE*”.

693. As presentes alegações não só não contrariam os factos expostos, a análise efetuada e as conclusões extraídas no Relato de Auditoria, como se pode mesmo afirmar que as corroboram.

694. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

542. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre a regularização extraordinária de dívidas:

“[...]”

1.2.5. Regularização Extraordinária de Dívidas (Cfr. Ponto 4.6 do Relatório)

Conclusões

1.2.5.1 Em 2009, o MVNG aderiu ao “**Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado**” (PREDE) ao abrigo do qual contraiu dois empréstimos, no valor global de M€ 10 (um com o Estado Português, no valor de M€ 4 e o outro com uma instituição bancária, no valor de M€ 6) a reembolsar no período de 10 anos, que foram integralmente utilizados no ano de 2009.

²⁴⁶ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

²⁴⁷ [Nota 94 do documento citado] – “Vd. Anexos II-A, II-B, II-C, II-D, II-E, II-F, II-I, II-N e II-P.”

1.2.5.2 Pela análise da evolução da dívida a fornecedores de curto-prazo e do PMP, constatou-se que **o PREDE não cumpriu, neste Município, os objetivos propostos**, na medida em que:

- a) **Não diminuiu as dívidas a terceiros**, uma vez que não obstante o pagamento de M€ 10 a credores privados de dívidas vencidas do Município, **as dívidas a fornecedores de curto-prazo aumentaram M€ 7,7;**
- b) **Não reduziu, de forma estrutural e significativa, o PMP a fornecedores**, tendo este valor aumentado, de forma significativa, no exercício de 2010. Em 2011 e 2012 o PMP estava, ainda, aos níveis de 2008.
- c) Foi perante a grave situação financeira em que se encontrava, que o MVNG celebrou com o Estado Português, em 16.11.2012, ao abrigo do PAEL - Programa de Apoio à Economia Local, o contrato de empréstimo de médio e longo prazo, pelo período de 14 anos e até ao valor de 22.751.431,24 €, destinado ao pagamento de dívidas de natureza *comercial* ou *administrativa*, o qual foi visado em 3.07.2013.”

543. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **juízo de auditoria** e enuncia uma **recomendação** sobre a regularização extraordinária de dívidas:

“[...]

Juízo de auditoria.

695. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças), em virtude de:

- O recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado (PREDE), por parte do MVNG, não ter alcançado os objetivos propostos, isto é, não ter diminuído o Prazo Médio de Pagamentos (PMP) nem o nível da dívida a fornecedores, o que demonstra que o órgão executivo não adotou medidas tendentes à contenção da despesa e ao controlo do endividamento, podendo mesmo afirmar-se que o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos

credores, estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades.

Recomendação

696. Adotar medidas adequadas e suficientes para promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal de modo estrutural e permanente, as quais devem ser reforçadas sempre que recorre a regimes excecionais de regularização de dívidas, saneamento ou reequilíbrio financeiro.”

544. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia por *o recurso ao PREDE, por parte do MVNG, não ter alcançado os objetivos propostos* (Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e Diretor Municipal de Administração e Finanças).

545. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis por o recurso ao PREDE, por parte do MVNG, não ter alcançado os objetivos propostos**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

546. Sobre o Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]”

275. O programa do Estado Central continha um conjunto de objetivos e tinha subjacente um conjunto de pressupostos que generalizadamente não foram atingidos pelos Municípios que, então, recorreram ao mesmo. Na verdade mais recentemente o Programa de Apoio à Economia Local (PAEL) veio, novamente, procurar resolver as mesmas questões e atingir os mesmos objetivos. Ao PAEL recorreram a generalidade dos Municípios que haviam beneficiado do PREDE. Este facto comprova que o programa não estava bem concebido e daí o grau generalizado de insucesso.

276. Nunca houve a intenção da parte do Município de desvirtuar os objetivos nem de iludir os resultados visados pelo PREDE.

277. A Inspeção Geral de Finanças numa avaliação feita ao PREDE reconheceu falência dos objetivos do mesmo²⁴⁸.”

547. Note-se que a matéria referente ao *Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado* não consta das conclusões do recurso.

548. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne ao recurso ao *Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado*.

549. À questão – no que concerne ao recurso ao PREDE – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.

550. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis pelo recuso ao PREDE.

551. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de*

²⁴⁸ [Nota 21 do documento citado] – “Vide relatório do IGF, sob o título “Controlo dos impactos financeiros do PPHT e do PREDE nos Municípios - resultados globais e fragilidades do quadro legal”. No dito relatório afirma-se que “não resultou, ao contrário do que seria expectável, numa diminuição duradoura e sustentável do nível da dívida, mas antes numa duplicação do endividamento total num valor muito significativo em 582 Milhões de Euros””.

Auditoria com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exhaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.

552. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.

553. À questão – no que concerne ao *recurso ao PREDE* – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

554. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre o recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado.

555. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

556. Enquanto os auditores sustentam que o *recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado*, por parte do MVNG, não alcançou os objetivos propostos, os auditados afirmam que o mesmo ocorreu na generalidade dos municípios, que recorreram ao PREDE.

557. Enquanto os auditores verificam que o recurso ao PREDE, por parte do MVNG, *não diminuiu o prazo médio de pagamentos e não diminuiu o nível de dívida a fornecedores*, os auditados reportam os dados disponibilizados pela Direção Geral das Autarquias Locais e publicados pelo jornal Público, em 9 de maio de 2010, segundo os quais “das 111 câmaras que receberam dinheiro para pagar dívidas a fornecedores, apenas 25 conseguiram reduzir os seus prazos médios de pagamento em 2009. E das 308 autarquias do país, 232 viram os tempos médios aumentar.”

558. Enquanto os auditores sustentam que “o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores, estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades”, os auditados alegam que “o programa não estava bem concebido e daí o grau generalizado de insucesso.”

559. Enquanto os auditores asseveram que *o órgão executivo não adotou medidas adequadas a promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal* de Vila Nova de Gaia, os auditados citam o Relatório da Inspeção-Geral de Finanças sobre o impacto do PPHT e do PREDE para as finanças dos municípios portugueses, segundo o qual “do recurso a estes programas não resultou, ao contrário do que seria expectável, uma diminuição duradoura e sustentável do nível da dívida daquela natureza em montante pelo menos equivalente ao do capital dos referidos EMLP, mas antes uma duplicação do endividamento total num valor muito significativo (M€ 582), pelo que não se mostram atingidos os objetivos, de âmbito geral, subjacentes à sua conceção”²⁴⁹.

²⁴⁹ Cf., Inspeção-Geral de Finanças, *Controlo dos Impactos Financeiros do PPTH e do PRED nos Municípios - Resultados Globais e Fragilidades de Quadro Legal*, Proc. n.º 2011/25/A3/416, Informação n.º 1949/2012, dezembro 2012, p. 29.

560. Porém, o mesmo Relatório da Inspeção-Geral de Finanças observa, logo de seguida, que “Tal evolução evidencia que os órgãos e eleitos locais da generalidade dos municípios aderentes aos Programas não adotaram, ao contrário do que seria expectável, medidas adequadas e suficientes para promover a contenção e o controlo da despesa e do endividamento municipal, visando a recuperação da sua situação financeira e o cumprimento dos objetivos subjacentes à adesão ao PPTH e ao PREDE”²⁵⁰.

561. Não só a observação do Relatório da IGF está em consonância com a conclusão do Relatório de Auditoria do Tribunal de Contas, como a mesma se reflete na **recomendação** formulada ao MVNG:

“Adotar medidas adequadas e suficientes para promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal de modo estrutural e permanente, as quais devem ser reforçadas sempre que recorre a regimes excecionais de regularização de dívidas, saneamento ou reequilíbrio financeiro.”

562. Aliás, sobre a regularização extraordinária de dívidas, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.

563. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

564. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um

²⁵⁰ Cf., Inspeção-Geral de Finanças, *Controlo dos Impactos Financeiros do PPTH e do PRED nos Municípios - Resultados Globais e Fragilidades de Quadro Legal*, Proc. n.º 2011/25/A3/416, Informação n.º 1949/2012, dezembro 2012, p. 29.

extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.

565. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

566. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.

567. À questão – no que concerne ao recurso ao PREDE – as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015 e na Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015? – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria.

568. Com efeito, as alegações do Recurso reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, e da argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município, de 29 de janeiro de 2015, com as alegações do Recurso, interposto em 8 de setembro de 2015.

569. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
570. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
571. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre o recurso ao PREDE, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.
572. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:
- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
573. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.
574. E a releitura dessas asserções permite repetir que:
- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo*

com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional, que faculte também a avaliação da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, accountability e good governance, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos e à melhoria do desempenho da administração pública.

575. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

576. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

577. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de*

Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria, interrompendo-se concludentemente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

578. À questão – no que concerne ao *PREDE* – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que a matéria da Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado não consta das conclusões do recurso.

579. Sumário (E.7 – Regularização Extraordinária de Dívidas):

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

- Quer na *Resposta preliminar*, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis pelo recuso ao *PREDE*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

- O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre o recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado.

- Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
- Enquanto os auditores sustentam que *o recurso ao Programa de Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado, por parte do MVNG, não alcançou os objetivos propostos*, os auditados afirmam que o mesmo ocorreu na generalidade dos municípios, que recorreram ao PREDE.
- Enquanto os auditores verificam que o recurso ao PREDE, por parte do MVNG, *não diminuiu o prazo médio de pagamentos e não diminuiu o nível de dívida a fornecedores*, os auditados reportam os dados disponibilizados pela Direção Geral das Autarquias Locais e publicados pelo jornal Público, em 9 de maio de 2010, segundo os quais “das 111 câmaras que receberam dinheiro para pagar dívidas a fornecedores, apenas 25 conseguiram reduzir os seus prazos médios de pagamento em 2009. E das 308 autarquias do país, 232 viram os tempos médios aumentar.”
- Enquanto os auditores sustêm que “o recurso a este regime excecional, ao aliviar momentaneamente a pressão exercida pelos credores, estimulou a assunção de novos compromissos, aumentando as responsabilidades”, os auditados alegam que “o programa não estava bem concebido e daí o grau generalizado de insucesso.”
- Enquanto os auditores asseveram que *o órgão executivo não adotou medidas adequadas a promover a contenção da despesa e o controlo do endividamento municipal* de Vila Nova de Gaia, os auditados citam o Relatório da Inspeção-Geral de Finanças sobre o impacto do PPHT e do PREDE para as finanças dos municípios portugueses, segundo o qual “do recurso a estes programas não resultou, ao contrário do que seria expectável, uma diminuição

duradoura e sustentável do nível da dívida daquela natureza em montante pelo menos equivalente ao do capital dos referidos EMLP, mas antes uma duplicação do endividamento total num valor muito significativo (M€ 582), pelo que não se mostram atingidos os objetivos, de âmbito geral, subjacentes à sua conceção.”

- Porém, o mesmo Relatório da Inspeção-Geral de Finanças observa, logo de seguida, que “Tal evolução evidencia que os órgãos e eleitos locais da generalidade dos municípios aderentes aos Programas não adotaram, ao contrário do que seria expectável, medidas adequadas e suficientes para promover a contenção e o controlo da despesa e do endividamento municipal, visando a recuperação da sua situação financeira e o cumprimento dos objetivos subjacentes à adesão ao PPTH e ao PREDE.”
- Não só a observação do Relatório da IGF está em consonância com a conclusão do Relatório de Auditoria do Tribunal de Contas, como a mesma se reflete na recomendação formulada ao MVNG.
- Aliás, sobre a regularização extraordinária de dívidas, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* e da *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município* com as alegações do *Recurso*.
- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) A matéria da Regularização Extraordinária de Dívidas do Estado não consta das conclusões do recurso.

- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d

E.8 – Não relevação contabilística dos juros de mora

580. Sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, o *Relato de Auditoria*, p. 17, conclui:

“[...]

1.7. Não Relevação Contabilística dos Juros de Mora

1.7.1. Entre 2007 e 2012, o MVNG não procedeu, de forma reiterada, à análise, tratamento e posterior registo contabilístico de notas de débito emitidas pelos seus credores, relativas a juros de mora pelo não pagamento tempestivo das suas obrigações. O valor global destas notas de débito ascendeu, em 2012, a M€ 4,68.

1.7.2. A devolução das notas de débito relativas a juros de mora apresentadas pelos credores do MVNG e a não confirmação da sua existência, da sua exigibilidade, da correção do seu cálculo, do seu carácter devido, da sua imputação aos sujeitos ativos de obrigações jurídicas validamente constituídas, desrespeitam as normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais;

1.7.3. A não contabilização das notas de débito de juros de mora desrespeita ainda os princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento, e que as DF da entidade devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e possam afetar avaliações ou decisões dos órgãos dos municípios e dos interessados em geral;

1.7.4. Pelo acima exposto, emite-se um forte juízo de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011 e **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Financeiro).”

581. Por seu turno, o *Relato*, p. 198, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendação** sobre a não relevação contabilística dos juros de mora:

“[...]

Juízo de auditoria

592. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- Entre 2007 e 2012, o MVNG não procedeu, de forma reiterada, à análise e registo contabilístico das notas de débito emitidas pelos seus credores,

relativas a juros de mora, procedendo à sua devolução aos respetivos credores. Este procedimento traduz-se em:

- i. Desrespeito pelas normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais;
 - ii. Desrespeito pelos princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento;
 - iii. Subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.
- Pelo acima exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011 e **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Municipal Financeiro).

Projeto de Recomendação

- Analisar e tratar contabilisticamente as notas de débito relativas a juros de mora, emitidas pelos credores do Município e, em caso de se revelarem certas e exigíveis, proceder ao seu pagamento atempado.

582. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre a não relevação contabilística dos juros de mora:

“[...]”

6. Não relevação Contabilística de Juros de Mora

Tanto quanto se recorda o notificado só eram relevadas as notas de débito de juros que fossem aceites pelo Município após decisão dos serviços técnicos financeiros. Os valores constantes do quadro 25, à página 196, do anteprojeto de relatório, não correspondem a valores liquidados ao Município e ainda não pagos, conforme poderá de alguma forma ser dado a entender, pelo contrário, a sua esmagadora maioria, na presente data, ou foram renegociados, ou foram reduzidos ou simplesmente anulados, e aqueles que efetivamente

passaram a ser responsabilidade do Município certamente estão já plasmados nas contas do Município.

A informação suprarreferida foi recentemente recolhida junto do Diretor Municipal de Gestão Financeira, que será oportunamente confirmada e documentada.

Naturalmente, para questões de natureza meramente técnica, os serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia estarão habilitados a responder a todas essas matérias de índole técnica.”

583. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre a *não relevação contabilística dos juros de mora*:

“[...]

1.7. Não Relevação Contabilística dos Juros de Mora

Importa observar que o Código dos Contratos Públicos entrou em vigor em 2008, e estabeleceu um regime específico relativo a atrasos nos pagamentos, aplicável à situação em apreço, nos seus artigos 326.º e seguintes, que difere do regime emergente do Decreto-Lei n.º 32/2003, de 17 de fevereiro, vigente para as transações comerciais. Daí que, salvo melhor opinião, os pressupostos que baseiam o juízo de auditoria devam ser avaliados à luz do regime aplicável aos contratos públicos e não tendo por base o sobredito Decreto-Lei n.º 32/2003.

O próprio legislador sentiu necessidade através da Lei n.º 3/2010, de 27 de abril, de nas palavras do presente Relato de Auditoria – item 588 - “(...) *clarificar a sujeição das entidades públicas a esse dever (...)*”, de pagar juros moratórios pelo atraso no cumprimento de qualquer obrigação pecuniária “(...) *e, no domínio da atividade contratual pública, desenvolver o respetivo regime (...)*”.

É perante este enquadramento jurídico que, a nosso ver, deverá ser ajuizada a atuação dos responsáveis relativamente à devolução de notas de débito e, consequentemente, ao seu não registo contabilístico.

A este respeito importa referir que tal devolução de notas de débito e consequente omissão de registo contabilístico em nenhum momento se ficou a dever à recusa, pura e simples, na aceitação de pagamento de juros de mora. O que esteve na base de tal atitude foi, como se refere no item 585 do Relato, a intenção de negociar com os fornecedores, através de planos de pagamento, a consolidação dos montantes em dívida com os juros devidos ou

de, como foi o caso da cessão da posição contratual do Município relativa à empresa SUMA, transmitir tal encargo para a empresa Águas de Gaia, de forma lícita e consensual. Acresce que os juros de mora de dívida não tributária (de natureza civil) têm prescrição de cinco anos, nos termos da alínea d) do artigo 310.º do Código Civil. Uma vez que a prescrição se interrompe pela citação, de acordo com o n.º 1 do artigo 323.º do mesmo Código Civil, e o Município não foi citado para proceder ao respetivo pagamento, tal significa que eventuais juros de mora até 2009, inclusive, e não contabilizados, no valor de 2,773 milhões de euros se encontram já prescritos, ou foram anulados pelos credores ou assumidos e pagos pela empresa Águas e Parque Biológico de Gaia, no âmbito da cessão da posição contratual detida pelo Município referente aos contratos celebrados com a empresa SUMA.

Relativamente ao restante valor a contabilidade procedeu ao levantamento exaustivo de todos os juros de mora suscetíveis de pagamento pelo Município, concluindo a final que o valor máximo dos mesmos, ainda que alguns destes possam estar também já prescritos ou possam vir a ser anulados pelos fornecedores, se situa muito aquém do valor constante do quadro 25 (item 584) do Relato, na casa dos 620 000 euros (cfr. demonstração constante do anexo 4).

Face ao exposto não nos parece, assim, justa nem justificada, atento designadamente o enquadramento jurídico vigente, nesta matéria, até 2010, a emissão de qualquer juízo de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia.”

584. De seguida, confronta-se a argumentação sobre a não relevância contabilística dos juros de mora, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁵¹.

“[...]”

707. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.8. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(...) A este respeito importa referir que tal devolução de notas de débito e consequente omissão de registo contabilístico em nenhum momento se ficou a dever à recusa, pura e simples, na aceitação de pagamento de juros de mora. O que esteve

²⁵¹ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

na base de tal atitude foi (...) a intenção de negociar com os fornecedores, através de planos de pagamento, a consolidação dos montantes em dívida com os juros devidos ou de, como foi o caso da cessão da posição contratual do Município relativa à empresa SUMA, transmitir tal encargo para a empresa Águas de Gaia, de forma lícita e consensual.

Acresce que os juros de mora de dívida não tributária (de natureza civil) têm prescrição de cinco anos, nos termos da alínea d) do artigo 310.º do Código Civil. Uma vez que a prescrição se interrompe pela citação, de acordo com o n.º 1 do artigo 323.º do mesmo Código Civil, e o Município não foi citado para proceder ao respetivo pagamento, tal significa que eventuais juros de mora até 2009, inclusive, e não contabilizados, no valor de 2,773 milhões de euros se encontram já prescritos, ou foram anulados pelos credores ou assumidos e pagos pela empresa Águas e Parque Biológico de Gaia, no âmbito da cessão da posição contratual detida pelo Município referente aos contratos celebrados com a empresa SUMA.

Relativamente ao restante valor a contabilidade procedeu ao levantamento exaustivo de todos os juros de mora suscetíveis de pagamento pelo Município, concluindo afinal que o valor máximo dos mesmos, ainda que alguns destes possam estar também já prescritos ou possam vir a ser anulados pelos fornecedores, se situa muito aquém do valor constante do quadro 25 (item 584) do Relato, na casa dos 620 000 euros”

708. Relativamente à alegada “(...) *intenção de negociar com os fornecedores, através de planos de pagamento*”, remetemos para o ponto 4.2. do presente Relatório, onde, de forma circunstanciada e fundamentada, se dá conta do juízo de auditoria que os planos de pagamentos com os fornecedores, nos moldes aí descritos, merecem a este Tribunal. Ou seja, que a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos juros de mora por atrasos nos pagamentos, se deveu a uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontual e tempestivamente os compromissos jurídicos firmes com terceiros.

709. Por consequência, não se pode aceitar a justificação apresentada, tanto mais que, como acima se disse, sobre a autarquia impende o dever legal de pagar juros de mora por pagamentos em atraso, nos termos do disposto DL n.º 32/2003, de 17 de fevereiro e, mais recentemente, da Lei n.º 3/2010, de 27 de abril, que veio estabelecer que “O Estado e demais entidades públicas, incluindo as regiões autónomas e as autarquias locais, estão obrigados ao pagamento de juros moratórios pelo atraso no cumprimento de qualquer obrigação pecuniária, independentemente da sua fonte.”

710. Quanto ao valor apresentado relativo aos “... *juros de mora suscetíveis de pagamento pelo Município (...) ainda que alguns destes possam estar também já prescritos ou possam vir a ser anulados pelos fornecedores*”, e que estaria muito aquém do valor apresentado no Relato, não se concede que os responsáveis possam vir apresentar argumentos que se prendem com a prescrição dos juros de mora, em virtude de tal instituto decorrer de uma conduta reprovável dos mesmos responsáveis, ilícita e contrária ao princípio da boa fé contratual e da segurança jurídica, na medida em que se traduz na perda de um direito pelo decurso de um período de tempo, imputável aos mesmos responsáveis municipais.
711. Com efeito, **estas situações de mora reiterada e patológica**²⁵², ao longo de vários anos económicos, por parte do Município, constituem factos ilícitos para com os credores, fazendo incorrer o Município inadimplente das obrigações pecuniárias de prestar as contraprestações pecuniárias devidas emergentes de contratos celebrados com fornecedores na obrigação de indemnizar, traduzida na obrigação de pagar juros de mora que é em si um atraso ilícito no cumprimento, isto é, um retardamento já

²⁵² [Nota 316 do documento citado] – “Forma tipicamente obrigacional de violação, logo, patológica (mora debitoris) por se traduzir num atraso ilicitamente provocado pelo devedor.

Vd. **António Meneses Cordeiro** in *Direito das Obrigações*, 2º Volume, AAFDL, 1986, págs. 242-244: “Com efeito, no quadro fenomenológico das obrigações (estática e dinâmica), importa nesta última realçar a sua tripla violação seja por inobservância dos deveres jurídicos a que o sujeito está adstrito, pela prática de atos proibidos ou pelo extravasar de uma permissão normativa. Ora, a situação jurídica patológica é aquela que se verifica sempre que sejam violadas normas jurídicas ou sempre que, nelas, o Direito disponha para a eventualidade duma violação. A situação é jurídica por ser objeto de tratamento normativo. É patológica porque tem como pressuposto a inobservância de regras jurídicas: trata-se de fenomenologia dinâmica, mas que não se processa em termos de sã normalidade, pelo prisma dos institutos obrigacionais. Por isso se afirma que a situação patológica é uma situação não querida pelo Direito.

Na impossibilidade de obstar ao seu aparecimento, o Direito vai consagrar esquemas destinados quer a dificultar a sua verificação, quer a, de uma forma ou outra, suprimir ou compensar a sua aparição. Obtemos, desta forma, a noção de sanção: é o dispositivo normativo destinado a obviar à violação de normas jurídicas. De sanção se fala, também, como designando o efeito provocado pela aplicação da norma sancionatória, ou a situação daí emergente.”

Neste sentido, também, **José Carlos Brandão Proença**, in «A Hipótese da Declaração (Latu Sensu) Antecipada de Incumprimento por Parte do Devedor», em «Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Jorge Ribeiro de Faria», Coimbra Editoria, 2003, páginas 360 a 401. A mora constitui uma patologia juridicamente relevante do contrato no sentido em que representa uma contradição entre o ato negativo e a vinculação contratual do devedor.”

objeto de valoração jurídica negativa. Este ilícito é, aliás, dogmaticamente um “delito obrigacional”, isto é, uma violação voluntária de certa norma jurídica, por parte do devedor, justificativo de um juízo de reprovação legal, por se tratar de um comportamento voluntariamente contrário ao estabelecido normativamente.

712. Este ilícito é, aliás, dogmaticamente um “delito obrigacional”, isto é, uma violação voluntária de certa norma jurídica, por parte do devedor de forma dolosa, justificativo de um juízo de reprovação legal, por se tratar de um comportamento voluntariamente contrário ao estabelecido normativamente. (Art.º 799º do Código Civil).

713. Este comportamento criou situações de grave sufoco financeiro para as empresas que de boa fé celebraram contratos públicos com o Município, que satisfizeram as prestações a que se vincularam juridicamente e que viram as contraprestações pecuniárias que lhes eram legal e contratualmente devidas, não serem satisfeitas, nos prazos contratualmente estipulados, nem os juros de mora devidos pagos como era de lei, uma vez decorridos os prazos legais, não os relevando nas demonstrações financeiras, devolvendo as notas de débito e deixando arrastar esse incumprimento do pagamento de juros de mora por períodos superiores a cinco anos, o que conduziu à sua prescrição, nos termos do artigo 310.º, al. d), do Código Civil, cujo prazo de cinco anos se começou a contar segundo a regra do artigo 306.º do C.C., a partir da exigibilidade da obrigação.²⁵³

714. Nessa medida, reafirma-se que entre 2007 e 2012, **os juros de mora debitados pelos credores ao Município**, que não foram objeto de análise e tratamento e correspondente relevação contabilística, ascenderam ao valor global de M€ 4,7.

715. A factualidade que assim se desenhou permite concluir que o motivo principalmente determinante em que as partes fundaram a decisão de contratar foi a de celebrar um empréstimo bancário com o claro propósito de operar uma dação em função do pagamento.

²⁵³ [Nota 317 do documento citado] – “Estas situações *patológicas* e *ilícitas* de mora e pagamentos atrasados estão claramente diagnosticadas no Memorando de Entendimento entre a República Portuguesa e a Troika, no Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), e nos vários relatórios do Fundo Monetário Internacional e da Comissão Europeia de avaliação do PAEF, nas medidas elencadas na Lei n.º 64-C/2011, de 30 dezembro, como compromisso público da República Portuguesa e estão na origem da posterior aprovação da Lei n.º 8/2012, de 21 de junho (Lei da Contabilidade de Compromissos e de pagamentos em atraso).”

716. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

585. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre a não relevação contabilística dos juros de mora:

“[...]

1.2.6. Não Relevação Contabilística dos Juros de Mora (Cfr. Ponto 4.7 do Relatório)

Conclusões

1.2.6.1 Entre 2007 e 2012, **os juros de mora debitados pelos credores ao Município, sem correspondente relevação contabilística**, ascenderam ao **valor global de M€ 4,7**.

1.2.6.2 Com efeito, constatou-se que as notas de débito emitidas pelos credores, referentes a juros de mora por atrasos nos pagamentos, não foram objeto de análise e tratamento, sendo prática corrente proceder à sua devolução aos credores, sem qualquer justificação e, em caso de insistência do credor, arquivar os referidos documentos.

1.2.6.3 As notas de débito constituem a notificação feita pelos credores da autarquia da constituição em mora, em virtude de não terem sido cumpridas, tempestivamente, no respetivo prazo de vencimento, as obrigações pecuniárias emergentes de contratos celebrados pelo MVNG com terceiros.

1.2.6.4 As entidades públicas não podem escusar-se ao pagamento de juros de mora em caso de atraso no pagamento de dívidas. Sobre a autarquia impende o dever legal de pagar juros de mora por pagamentos em atraso, nos termos do disposto DL n.º 32/2003, de 17 de Fevereiro e, mais recentemente, da Lei n.º 3/2010, de 27 de Abril, que veio estabelecer que *“O Estado e demais entidades públicas, incluindo as regiões autónomas e as autarquias locais, estão obrigados ao pagamento de juros moratórios pelo atraso no cumprimento de qualquer obrigação pecuniária, independentemente da sua fonte.”*

1.2.6.5 Com efeito, **estas situações de mora reiterada e patológica**, ao longo de vários anos económicos, por parte do Município, constituem factos ilícitos para com os credores, fazendo incorrer o Município inadimplente na obrigação de indemnizar, traduzida na obrigação de pagar juros de mora que é, em si, um atraso ilícito no cumprimento, isto é, um retardamento já objeto de valoração jurídica negativa.

1.2.6.6 Este comportamento criou situações de grave sufoco financeiro para as empresas que de boa-fé celebraram contratos públicos com o Município, que satisfizeram as prestações a que se vincularam e que viram as contraprestações pecuniárias que lhes eram legal e contratualmente devidas, não serem satisfeitas, nem os juros de mora devidos pagos, não os relevando nas demonstrações financeiras e deixando arrastar esse incumprimento por períodos superiores a cinco anos, conduzindo à sua prescrição, nos termos do artigo 310º, al. d), do Código Civil.”

586. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **juízo de auditoria** e enuncia uma **recomendação** sobre a não relevância contabilística dos juros de mora:

“[...]

Juízo de auditoria.

717. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011 e **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças), em virtude de:

- Entre 2007 e 2012, o MVNG não ter procedido, de forma reiterada, à análise e registo contabilístico das notas de débito emitidas pelos seus credores, relativas a juros de mora, procedendo à sua devolução aos respetivos credores, procedimento que se traduz em:
 - i. Desrespeito pelas normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais;
 - ii. Desrespeito pelos princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento;
 - iii. Subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.

Recomendação

718. Analisar e tratar contabilisticamente as notas de débito relativas a juros de mora, emitidas pelos credores do Município e, em caso de se revelarem certas e exigíveis, proceder ao seu pagamento atempado.”

587. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia *pela não relevação contabilística dos juros de mora* (Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e Diretor Municipal de Administração e Finanças).

588. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela não relevação contabilística dos juros de mora**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

589. Sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, apenas alega:

“[...]

286. Só eram relevadas as notas de débito de juros que fossem aceites pelo Município após decisão dos serviços técnicos financeiros. Assim, o relatório, não contém a factualidade verídica relativamente a esta contabilização, tal como consta dos documentos anexos ao mesmo.”

590. Sublinhe-se que esta alegação de recurso permitiu ao recorrente retirar a seguinte **conclusão**:

“[...]

64. Só eram relevadas as notas de débito de juros que fossem aceites pelo Município após decisão dos serviços técnicos financeiros. Assim, o relatório, não contém a factualidade verídica relativamente a esta contabilização, tal como consta dos documentos anexos ao mesmo”

591. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora.
592. À questão – no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.
593. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendação e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis pela não relevação contabilística dos juros de mora.
594. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.
595. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.

596. À questão – no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

597. Nas **conclusões** do *Relato*, os auditores sustentam que “entre 2007 e 2012, o MVNG não procedeu, de forma reiterada, à análise, tratamento e posterior registo contabilístico de notas de débito emitidas pelos seus credores, relativas a juros de mora pelo não pagamento tempestivo das suas obrigações” e explicitam que “o valor total dessas notas de débito ascendeu, em 2012, a M€ 4,68.”

598. E, no **juízo de auditoria** proferido no *Relato*, os auditores inferem que o procedimento do Município traduz:

- *Desrespeito pelas normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais;*
- *Desrespeito pelos princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento;*
- *Subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.*

599. Em **contraditório**, sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, os auditados aduzem sobretudo que:

- *tal devolução de notas de débito e consequente omissão de registo contabilístico em nenhum momento se ficou a dever à recusa, pura e simples, na aceitação de pagamento de juros de mora.*
- *na base de tal atitude [esteve] a intenção de negociar com os fornecedores, através de planos de pagamento, a consolidação dos*

montantes em dívida com os juros devidos ou de [...] transmitir tal encargo [...] de forma lícita e consensual.

- *eventuais juros de mora até 2009, inclusive, e não contabilizados, no valor de 2,773 milhões de euros se encontram já prescritos, ou foram anulados pelos credores ou assumidos e pagos [...], no âmbito da cessão da posição contratual detida pelo Município.*
- *o valor máximo [de todos os juros de mora suscetíveis de pagamento pelo Município], ainda que alguns destes possam estar também já prescritos ou possam vir a ser anulados pelos fornecedores, se situa muito aquém do valor constante do quadro 25 (item 584) do Relato, na casa dos 620 000 euros.*

600. Porém, o Relatório de Auditoria infere que:

- *a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos juros de mora por atrasos nos pagamentos se deveu a uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontual e tempestivamente os compromissos jurídicos firmes com terceiros;*
- *sobre a autarquia impende o dever legal de pagar juros de mora por pagamentos em atraso, nos termos do disposto DL n.º 32/2003, de 17 de fevereiro e [...] da Lei n.º 3/2010, de 27 de abril;*
- *não se concede que os responsáveis possam vir apresentar argumentos que se prendem com a prescrição dos juros de mora, em virtude de tal instituto decorrer de uma conduta reprovável dos mesmos responsáveis, ilícita e contrária ao princípio da boa fé contratual e da segurança jurídica.*

601. E o mesmo Relatório de Auditoria conclui, *inter alia*:

- *Entre 2007 e 2012, os juros de mora debitados pelos credores ao Município, sem correspondente relevação contabilística, ascenderam ao valor global de M€ 4,7.*

- *Este comportamento criou situações de grave sufoco financeiro para as empresas, que de boa-fé celebraram contratos públicos com o Município, que satisfizeram as prestações a que se vincularam e que viram as contraprestações pecuniárias que lhes eram legal e contratualmente devidas, não serem satisfeitas, nem os juros de mora devidos pagos, não os relevando nas demonstrações financeiras e deixando arrastar esse incumprimento por períodos superiores a cinco anos, conduzindo à sua prescrição, nos termos do artigo 310º, al. d), do Código Civil.*

602. Note-se que, em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas²⁵⁴ do Município de Vila Nova de Gaia proferiu o seguinte *juízo profissional*:

“[...]

7 – Não relevação contabilística de juros de mora

Tem sido prática por parte do MVNG a não contabilização de juros de mora, com base no pressuposto e na prática que a sua maioria é posteriormente anulada ou fortemente reduzida, aquando da liquidação do respetivo crédito. No entanto, esta matéria tem sido pela nossa parte alvo de reservas por limitação de âmbito tanto nas demonstrações financeiras individuais como nas consolidadas. Tal facto deve-se à inexistência de informação objetiva que na altura nos permitisse quantificar com fiabilidade o montante dos juros não relevados, o que resulta destes muitas vezes poderem vir a ser objeto de renegociação futura com os credores. Presentemente, após a receção do vosso relatório de auditoria, voltamos a indagar o MVNG, do montante dos juros de mora por contabilizar, nos exercícios em análise. O município informou-nos que realizou um trabalho sobre esta questão e concluiu que, entre juros prescritos, juros perdoados e juros negociados, atualmente poderiam existir cerca de 620 000 euros de juros por contabilizar anteriores a 2012. Alertamos que este valor foi-nos informado pelo MVNG, não tendo por nós sido realizado qualquer procedimento de auditoria sobre este valor.”

²⁵⁴ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II-P - Virgílio Macedo - Soc. ROC’S, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 697-704 do documento em formato PDF).

- 603.** Apesar da disparidade entre os montantes referenciados pelos auditores e os montantes referenciados pelos auditados, o próprio Município *concluiu que, entre juros prescritos, juros perdoados e juros negociados, atualmente poderiam existir cerca de 620 000 euros de juros por contabilizar anteriores a 2012.*
- 604.** A simples existência de cerca de 620 000 euros de juros prescritos, perdoados e negociados por contabilizar, anteriores a 2012, traduz, *per se*, o desrespeito pelas normas legais e contabilísticas aludidas no *Relatório de Auditoria*, bem como a *subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.*
- 605.** Mas, sobre a não relevação contabilística de juros de mora, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- 606.** O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- 607.** E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.
- 608.** Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

- 609.** Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.
- 610.** À questão – no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora – *as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, e na Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015?* – a resposta é que a única alegação do recurso apenas reproduz resumidamente a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.
- 611.** Com efeito – no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora –, a única alegação do *Recurso* reproduz resumidamente a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, com a alegação do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.
- 612.** Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos manuais de auditoria, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- 613.** *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com

o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

614. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

615. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.

616. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.

617. E a releitura dessas asserções permite repetir que:

- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência,

accountability e good governance, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

618. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

619. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

620. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

621. À questão – no que concerne à não relevação contabilística dos juros de mora – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta

é que *a conclusão do recurso* se limitou a reproduzir, *ipsis verbis*, a única *alegação do recurso*.

622. Na resposta a esta questão sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

623. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

624. Porém, *in casu*, a *conclusão do recurso* limitou-se a reproduzir, *ipsis verbis*, a *alegação do recurso*, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.

625. **Sumário (E.8 – Não relevação contabilística dos juros de mora):**

a) **O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de cesura puderam defender-se e contra-argumentar.**

- Quer na *Resposta preliminar*, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendação e conclusões, bem como o

juízo público de censura aos responsáveis pela não relevação contabilística dos juros de mora.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

- Nas conclusões do *Relato*, os auditores sustentam que “entre 2007 e 2012, o MVNG não procedeu, de forma reiterada, à análise, tratamento e posterior registo contabilístico de notas de débito emitidas pelos seus credores, relativas a juros de mora pelo não pagamento tempestivo das suas obrigações” e explicitam que “o valor total dessas notas de débito ascendeu, em 2012, a M€ 4,68.”
- E, no juízo de auditoria proferido no *Relato*, os auditores inferem que o procedimento do Município traduz:
 - *Desrespeito pelas normas legais que obrigam as entidades públicas a pagar juros de mora em caso de incumprimento das respetivas obrigações principais;*
 - *Desrespeito pelos princípios contabilísticos da especialidade (ou do acréscimo) e da materialidade, que determinam que os proveitos e os custos devem ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento ou recebimento;*
 - *Subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.*
- Em contraditório, sobre a não relevação contabilística dos juros de mora, os auditados aduzem sobretudo que:
 - *tal devolução de notas de débito e consequente omissão de registo contabilístico em nenhum momento se ficou a dever à recusa, pura e simples, na aceitação de pagamento de juros de mora.*

- *na base de tal atitude [esteve] a intenção de negociar com os fornecedores, através de planos de pagamento, a consolidação dos montantes em dívida com os juros devidos ou de [...] transmitir tal encargo [...] de forma lícita e consensual.*
 - *eventuais juros de mora até 2009, inclusive, e não contabilizados, no valor de 2,773 milhões de euros se encontram já prescritos, ou foram anulados pelos credores ou assumidos e pagos [...], no âmbito da cessão da posição contratual detida pelo Município.*
 - *o valor máximo [de todos os juros de mora suscetíveis de pagamento pelo Município], ainda que alguns destes possam estar também já prescritos ou possam vir a ser anulados pelos fornecedores, se situa muito aquém do valor constante do quadro 25 (item 584) do Relato, na casa dos 620 000 euros.*
- Porém, o Relatório de Auditoria infere que:
- *a situação que conduziu às dívidas vencidas e aos juros de mora por atrasos nos pagamentos se deveu a uma gestão orçamental pouco prudente de assunção de compromissos sem garantias efetivas de receitas e de fundos de tesouraria para cumprir pontual e tempestivamente os compromissos jurídicos firmes com terceiros;*
 - *sobre a autarquia impende o dever legal de pagar juros de mora por pagamentos em atraso, nos termos do disposto DL n.º 32/2003, de 17 de fevereiro e [...] da Lei n.º 3/2010, de 27 de abril;*
 - *não se concede que os responsáveis possam vir apresentar argumentos que se prendem com a prescrição dos juros de mora, em virtude de tal instituto decorrer de uma conduta*

reprovável dos mesmos responsáveis, ilícita e contrária ao princípio da boa fé contratual e da segurança jurídica.

– E o mesmo *Relatório de Auditoria* conclui, *inter alia*:

- *Entre 2007 e 2012, os juros de mora debitados pelos credores ao Município, sem correspondente relevação contabilística, ascenderam ao valor global de M€ 4,7.*
- *Este comportamento criou situações de grave sufoco financeiro para as empresas, que de boa-fé celebraram contratos públicos com o Município, que satisfizeram as prestações a que se vincularam e que viram as contraprestações pecuniárias que lhes eram legal e contratualmente devidas, não serem satisfeitas, nem os juros de mora devidos pagos, não os relevando nas demonstrações financeiras e deixando arrastar esse incumprimento por períodos superiores a cinco anos, conduzindo à sua prescrição, nos termos do artigo 310º, al. d), do Código Civil.*

– Note-se que, em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas do Município de Vila Nova de Gaia proferiu o seguinte *juízo profissional*:

- “[...]”

7 – Não relevação contabilística de juros de mora

Tem sido prática por parte do MVNG a não contabilização de juros de mora, com base no pressuposto e na prática que a sua maioria é posteriormente anulada ou fortemente reduzida, aquando da liquidação do respetivo crédito. No entanto, esta matéria tem sido pela nossa parte alvo de reservas por limitação de âmbito tanto nas demonstrações financeiras individuais como nas consolidadas. Tal facto deve-se à inexistência de informação objetiva que na altura nos permitisse quantificar com fiabilidade o montante dos juros não relevados, o que resulta destes muitas vezes poderem vir a ser objeto de renegociação futura com os credores. Presentemente, após a receção do vosso relatório de auditoria, voltamos a indagar o MVNG,

do montante dos juros de mora por contabilizar, nos exercícios em análise. O município informou-nos que realizou um trabalho sobre esta questão e concluiu que, entre juros prescritos, juros perdoados e juros negociados, atualmente poderiam existir cerca de 620 000 euros de juros por contabilizar anteriores a 2012. Alertamos que este valor foi-nos informado pelo MVNG, não tendo por nós sido realizado qualquer procedimento de auditoria sobre este valor.”

- Apesar da disparidade entre os montantes referenciados pelos auditores e os montantes referenciados pelos auditados, o próprio Município *concluiu que, entre juros prescritos, juros perdoados e juros negociados, atualmente poderiam existir cerca de 620 000 euros de juros por contabilizar anteriores a 2012.*
- A simples existência de cerca de 620 000 euros de juros prescritos, perdoados e negociados por contabilizar, anteriores a 2012, traduz, *per se*, o desrespeito pelas normas legais e contabilísticas aludidas no *Relatório de Auditoria*, bem como a *subvalorização do passivo financeiro, que afeta a veracidade, relevância e fiabilidade das DF do MVNG.*
- Mas, sobre a não relevação contabilística de juros de mora, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) A única alegação do recurso apenas reproduz resumidamente a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- A única alegação do *Recurso* reproduz resumidamente a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* e da *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município* com a alegação do *Recurso*.
- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos manuais de auditoria, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que a única alegação do *Recurso* reproduz resumidamente a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) A conclusão do recurso limitou-se a reproduzir, *ipsis verbis*, a única alegação do recurso.

- *In casu*, a conclusão do recurso limitou-se a reproduzir, *ipsis verbis*, a alegação do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d).

E.9 – Provisões para riscos e encargos

626. Sobre as provisões para riscos e encargos, o *Relato de Auditoria*, p. 18, conclui:

“[...]

1.8. Provisões para Riscos e Encargos

1.8.1. As demonstrações financeiras de 2008 a 2012 não estão dotadas do necessário grau de prudência, uma vez que não foi reconhecida a totalidade dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso. Por consequência, os resultados económicos e os fundos próprios do MVNG estão sobrevalorizados e os passivos subvalorizados;

1.8.2. O MVNG acumulou elevados passivos contingentes conseguindo, desta forma, evitar a relevação a curto prazo de avultados valores no seu passivo exigível. Esta situação é suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia no médio/longo prazo, designadamente pelo efeito dos encargos acrescidos (juros de mora ou indemnizações), inerentes aos processos judiciais em curso que, a prazo, no todo ou em parte, irão pressionar o défice e a dívida da autarquia;

1.8.3. Atendendo ao que ficou dito, emite-se um **forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Veneranda Barbosa Carneiro, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Financeiro).”

627. Por seu turno, o *Relato*, pp. 201-202, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre provisões para riscos e encargos:

“[...]

Juízo de Auditoria

605. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- As demonstrações financeiras de 2008 a 2012 não estão dotadas do necessário grau de prudência, uma vez que não foi reconhecida a totalidade

dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso, pelo que os resultados económicos e os fundos próprios do MVNG estão sobrevalorizados e os passivos subvalorizados.

- Esta situação é suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia no médio/longo prazo, designadamente pelo efeito dos encargos acrescidos (juros de mora ou indemnizações), inerentes aos processos judiciais em curso que, a prazo, no todo ou em parte, irão pressionar o défice e a dívida da autarquia. Por consequência, não pode deixar de se emitir um **forte juízo de censura** aos responsáveis por esta prática contrária aos princípios da prudência que devem nortear a gestão de dinheiros públicos.
- Atendendo ao exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Municipal Financeiro).

Projeto de Recomendações

- Constituir provisões para processos judiciais em curso, no momento em que seja provável que um exfluxo de recursos venha a ser exigido para liquidar a obrigação, mensuradas pela quantia da indemnização peticionada ou, em alternativa, pela estimativa dos encargos que a autarquia prevê, fundamentadamente, suportar, à luz do princípio da prudência.”

628. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre as provisões para riscos e encargos:

“[...]

7. Provisões para Riscos e Encargos

Na verdade e apesar de relativamente à esmagadora maioria dos processos judiciais em curso, nos anos em análise, existir a convicção por parte dos serviços jurídicos do Município e o conforto dos pareceres técnicos que a razão jurídica lhe assistia e por essa via não ser expectável vir a ser condenado, o Município não deixou de provisionar parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenada em sentença transitada em julgado no ano económico que se projetava em cada orçamento.

Constata-se que no exercício económico de 2010 constituiu-se uma provisão adicional de 22.745.000€. Em 2011 houve novo reforço de provisão no montante de 9.800.000€. Estes reforços de provisão resultaram da avaliação que os serviços técnicos fizeram sobre a probabilidade de eventuais responsabilidades contingentes que pudessem vir a ser efetivamente exigidas ao Município. Constata-se que em cada ano o valor provisionado nunca foi necessário na sua totalidade, mas apenas num valor infimamente inferior ao valor total provisionado, o que prova que o montante provisionado se revelou suficiente para cobrir as necessidades efetivas.

Em questões de detalhe técnico, os serviços municipais darão, naturalmente, as devidas explicações de natureza contabilística.”

629. Ainda em contraditório, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre a *provisões para riscos e encargos*:

“[...]”

1.8. Provisões para Riscos e Encargos

O grau de desvio registado nas DF ao longo do período de 2008 a 2012 entre as estimativas previstas e as provisões para riscos e encargos emergentes de processos judiciais representou uma diferença média, para menos, relativamente pouco significativa porquanto se situou em montante inferior a um terço. Mas esta situação foi desde logo corrigida, como se pode avaliar pelas DF relativas ao exercício de 2012, após o Revisor Oficial de Contas (ROC) do Município ter alertado para a necessidade de se prever a globalidade dos valores dos diversos anos.

Daí que esta situação não seja, pelo menos desde 2012, ao contrário do que o Juízo de auditoria deixa entender, suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia no médio/longo prazo.

Nesta conformidade, parece não ser justo nem justificado emitir qualquer Juízo de censura aos então responsáveis pela área financeira da autarquia, porquanto prontamente acolheram a recomendação do ROC, a fim de prevenir riscos financeiros futuros para a autarquia nesta matéria.

Não obstante, importa informar esse Tribunal que, nos termos do Artigo 15º da Norma de Controlo Interno, competia ao então Departamento Municipal de Planeamento e Controle de Gestão elaborar e organizar os documentos de prestações de contas e preparar o respetivo relatório.

Neste âmbito, os lançamentos contabilísticos de fim de exercício conducentes ao apuramento de resultados, nomeadamente: deferimento de custos e proveitos; acréscimos de custos e proveitos; amortizações; correções e acertos nas contas patrimoniais e provisões, eram realizados pelo então Departamento Municipal de Planeamento e Controle de Gestão e não pelo então Departamento Municipal Financeiro. Daí que a então Diretora do Departamento Municipal Financeiro, Ana Paula Guedes, esteja erradamente mencionada, a este propósito, no Juízo de Auditoria.”

630. De seguida, confronta-se a argumentação sobre a provisão para riscos e encargos, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁵⁵.

“[...]

731. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.9. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(...) O grau de desvio registado nas DF ao longo do período de 2008 a 2012 entre as estimativas previstas e as provisões para riscos e encargos emergentes de processos judiciais representou uma diferença média, para menos, relativamente pouco significativa porquanto se situou em montante inferior a um terço. Mas esta situação foi desde logo corrigida, como se pode avaliar pelas DF relativas ao exercício de 2012, após o Revisor Oficial de Contas (ROC) do Município ter alertado para a necessidade de se prever a globalidade dos valores dos diversos anos.

732. As presentes alegações procuram reduzir o impacto das provisões constituídas por defeito nas DF dos exercícios de 2008 a 2012, afirmando que “*representou uma diferença média, para menos, relativamente pouco significativa porquanto se situou em montante inferior a um terço*”, contudo, não podemos concordar com tal argumento de grandeza, na medida em que estamos a falar de valores que se traduzem em €, e que sempre representarão uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados, pelo que se reafirma que nos exercícios de 2008 a 2011, as DF do MVNG não transmitiram uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, económica e patrimonial da autarquia.

²⁵⁵ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

733. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

631. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre a constituição de provisões para riscos e encargos:

“[...]

1.2.7. Provisões para Riscos e Encargos (Cfr. Ponto 4.8 do Relatório)

Conclusões

1.2.7.1 Entre 2008 e 2012, **o MVNG não reconheceu, nas respetivas DF, a totalidade dos valores contabilísticos dos elementos patrimoniais por responsabilidades decorrentes de processos judiciais em curso**, suscetíveis de, no futuro, se traduzirem numa obrigação da autarquia.

1.2.7.2 Com efeito, verificou-se que, nos exercícios de 2008 a 2011, as provisões para riscos e encargos foram constituídas apenas com base na estimativa do montante indemnizatório a suportar no ano económico seguinte, não contando com os valores que a autarquia previa suportar em anos económicos subsequentes.

1.2.7.3 Entre 2008 e 2012 existiu um significativo risco financeiro associado a um elevado grau de litigância. Em 2012 os valores peticionados representaram 43% do total das receitas arrecadadas no respetivo exercício orçamental.

1.2.7.4 As provisões são reconhecidas como passivos (dada a forte probabilidade de virem a ser necessários exfluxos de recursos para liquidar as obrigações) e constituem uma das bases da aplicação do **princípio da prudência** definido na alínea f) do Ponto 3.2. do POCAL;

1.2.7.5 As provisões constituídas por defeito representam uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados, pelo que se conclui que **nos exercícios de 2008 a 2011, as DF do MVNG não transmitiram uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, económica e patrimonial da autarquia.**”

632. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **juízo de auditoria** e enuncia uma **recomendação** sobre as provisões para riscos e encargos:

“[...]

Juízo de auditoria

734. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças, em virtude de:

- As demonstrações financeiras de 2008 a 2011 não estarem dotadas do necessário grau de prudência, uma vez que não foi reconhecida a totalidade dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso, pelo que os resultados económicos e os fundos próprios do MVNG estão sobrevalorizados e os passivos subvalorizados.
- A situação, assim constituída, é suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia no médio/longo prazo, designadamente pelo efeito dos encargos acrescidos (juros de mora ou indemnizações) inerentes aos processos judiciais em curso que, a prazo, no todo ou em parte, irão pressionar o défice e a dívida da autarquia.

Recomendação

735. Constituir provisões para processos judiciais em curso no momento em que seja provável que um exfluxo de recursos venha a ser exigido para liquidar a obrigação, mensuradas pela quantia da indemnização peticionada ou, em alternativa, pela estimativa dos encargos que a autarquia prevê, fundamentadamente, suportar, à luz do princípio da prudência.”

633. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia sobre a constituição de provisões para riscos e encargos (Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e Diretor Municipal de Administração e Finanças).

634. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela constituição de provisões para riscos e encargos**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

635. Sobre a constituição de provisões para riscos e encargos, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

Provisões para Riscos e Encargos

287. O Município provisionou parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenada em sentença transitada em julgado no ano económico que se projetava em cada orçamento.

288. Constatase que no exercício económico de 2010 constituiu-se uma provisão adicional de 22.745.000€. Em 2011 houve novo reforço de provisão no montante de 9.800.000€. Estes reforços de provisão resultaram da avaliação que os serviços técnicos fizeram sobre a probabilidade de eventuais responsabilidades contingentes que pudessem vir a ser efetivamente exigidas ao Município. Constatase que em cada ano o valor provisionado nunca foi necessário na sua totalidade, mas apenas num valor infimamente inferior ao valor total provisionado, o que prova que o montante provisionado se revelou suficiente para cobrir as necessidades efetivas.”

636. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

65. O Município provisionou parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenada em sentença transitada em julgado no ano económico que se projetava em cada orçamento.

66. Constatase que no exercício económico de 2010 constituiu-se uma provisão adicional de 22.745.000€. Em 2011 houve novo reforço de provisão no montante de 9.800.000€. Estes reforços de provisão resultaram da avaliação que os serviços técnicos fizeram sobre a probabilidade de eventuais responsabilidades contingentes que pudessem vir a ser efetivamente exigidas ao Município. Constatase que em cada ano o valor provisionado nunca foi necessário na sua totalidade, mas apenas num valor infimamente inferior ao valor total provisionado, o que prova que o montante provisionado se revelou suficiente para cobrir as necessidades efetivas.”

637. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos.

- 638.** À questão – no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.
- 639.** Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos.
- 640.** O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.
- 641.** Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria*.
- 642.** À questão – no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos*

e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas? – a resposta é sim.

643. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre a constituição de provisões para riscos e encargos.

644. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

645. Enquanto os auditores sustentam que *as demonstrações financeiras de 2008 a 2012 não estão dotadas do necessário grau de prudência, uma vez que não foi reconhecida a totalidade dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso*, Marco António Costa afirma que *o Município não deixou de provisionar parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenado em sentença transitada em julgado, no ano económico em que se projetava cada orçamento.*

646. E, em contraditório, os serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia precisam que *o grau de desvio registado nas DF, ao longo do período de 2008 a 2012, entre as estimativas previstas e as provisões para riscos e encargos emergentes de processos judiciais representou uma diferença média, para menos, relativamente pouco significativa porquanto se situou em montante inferior a um terço*. Todavia, os auditores asseveram que *não podemos concordar com tal argumento de grandeza, na medida em que estamos a falar de valores que se traduzem em €, e que sempre representarão uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados.*

647. Em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas²⁵⁶ do Município de Vila Nova de Gaia profere o *seu juízo profissional*:

“[...]

9 – Provisão para Riscos e Encargos:

Esta matéria foi alvo de reservas por limitação de âmbito, tanto nas demonstrações financeiras individuais como nas consolidadas até ao período de 2011. Até essa data o MVNG sempre argumentou que de acordo com a sua análise probabilística, não seria necessário a constituição de qualquer montante adicional de Provisões para Riscos e Encargos, com o que discordávamos de acordo com o nosso juízo profissional. A partir do exercício de 2012, no nosso juízo profissional e de acordo com as respostas obtidas do contencioso do MVNG, o montante dessa provisão é materialmente apropriado.”

648. Neste sentido, em contraditório, os serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia esclarecem que “esta situação foi desde logo corrigida, como se pode avaliar pelas DF relativas ao exercício de 2012, após o Revisor Oficial de Contas (ROC) do Município ter alertado para a necessidade de se prever a globalidade dos valores dos diversos anos.”

649. Note-se que uma das **conclusões** do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015* infere: “As provisões constituídas por defeito representam uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados, pelo que se conclui que nos exercícios de 2008 a 2011, as DF não transmitiram uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, económica e patrimonial da autarquia.”

650. E o **juízo de auditoria** do referido *Relatório* formula ***um juízo de censura*** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia em virtude de “as demonstrações financeiras de 2008 a 2011 não estarem dotadas do necessário

²⁵⁶ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II-P - Virgílio Macedo - Soc. ROC’S, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 697-704 do documento em formato PDF).

grau de prudência e de esta situação ser suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia, no médio/longo prazo, designadamente pelo efeito dos encargos acrescidos (juros de mora ou indemnizações) inerentes aos processos judiciais em curso que, a prazo, no todo ou em parte, irão pressionar o défice e a dívida da autarquia.

651. Sobre a constituição de provisões para riscos e encargos, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.

652. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

653. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o *Relatório de Auditoria* n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.

654. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

655. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de

dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.

656. À questão – no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos – *as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, e na Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015?* – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

657. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

658. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

659. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

- 660.** Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre a constituição de provisões para riscos e encargos, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.
- 661.** E a releitura dessa fundamentação permite iterar:
- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quaseipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.
- 662.** Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.
- 663.** E a releitura dessas asserções permite repetir que:
- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação *da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado*

de recursos e bens públicos e à melhoria do desempenho da administração pública.

664. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

665. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojecto de relatório de auditoria, projecto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

666. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

667. À questão – no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que *as conclusões do recurso se limitam a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso*.

668. Na resposta a esta questão sobre a constituição de provisões para riscos e encargos, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

669. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

670. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

671. **Sumário (E.9 – Provisões para riscos e encargos):**

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

- Quer na *Resposta preliminar*, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura no que concerne à constituição de provisões para riscos e encargos.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2 a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

- O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre a constituição de provisões para riscos e encargos.
- Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
- Enquanto os auditores sustentam que *as demonstrações financeiras de 2008 a 2012 não estão dotadas do necessário grau de prudência, uma vez que não foi reconhecida a totalidade dos encargos que a autarquia previa suportar com processos judiciais em curso*, Marco António Costa afirma que *o Município não deixou de provisionar parte significativa dos valores em litigância judicial, atento o desenvolvimento processual previsível e o grau de previsibilidade de poder vir a ser efetivamente condenado em sentença transitada em julgado, no ano económico em que se projetava cada orçamento*.
- E, em contraditório, os serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia precisam que *o grau de desvio registado nas DF, ao longo do período de 2008 a 2012, entre as estimativas previstas e as provisões para riscos e encargos emergentes de processos judiciais representou uma diferença média, para menos, relativamente pouco significativa porquanto se situou em montante inferior a um terço*. Todavia, os auditores asseveram que *não podemos concordar com tal argumento de grandeza, na medida em que estamos a falar de valores que se traduzem em €, e que sempre representarão uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados*.

– Em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas do Município de Vila Nova de Gaia profere o *seu juízo profissional*:

▪ “[...]

9 – Provisão para Riscos e Encargos:

Esta matéria foi alvo de reservas por limitação de âmbito, tanto nas demonstrações financeiras individuais como nas consolidadas até ao período de 2011. Até essa data o MVNG sempre argumentou que de acordo com a sua análise probabilística, não seria necessário a constituição de qualquer montante adicional de Provisões para Riscos e Encargos, com o que discordávamos de acordo com o nosso juízo profissional. A partir do exercício de 2012, no nosso juízo profissional e de acordo com as respostas obtidas do contencioso do MVNG, o montante dessa provisão é materialmente apropriado.”

– Neste sentido, em contraditório, os serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia esclarecem que “esta situação foi desde logo corrigida, como se pode avaliar pelas DF relativas ao exercício de 2012, após o Revisor Oficial de Contas (ROC) do Município ter alertado para a necessidade de se prever a globalidade dos valores dos diversos anos.”

– Note-se que uma das **conclusões** do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015* infere: “As provisões constituídas por defeito representam uma subavaliação de passivos e uma sobreavaliação de resultados, pelo que se conclui que nos exercícios de 2008 a 2011, as DF não transmitiram uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, económica e patrimonial da autarquia.”

– E o juízo de auditoria do referido *Relatório* formula *um juízo de censura aos então responsáveis pela área financeira da autarquia* em virtude de “as demonstrações financeiras de 2008 a 2011 não estarem dotadas do necessário grau de prudência e de esta situação ser suscetível de acarretar riscos acrescidos para as finanças da autarquia, no médio/longo prazo, designadamente pelo efeito dos encargos acrescidos (juros de mora ou

indenizações) inerentes aos processos judiciais em curso que, a prazo, no todo ou em parte, irão pressionar o défice e a dívida da autarquia.

- Contudo, sobre a constituição de provisões para riscos e encargos, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2 b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.
- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de*

Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria, então interrompeu-se o procedimento cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2 c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

– *In casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2 d).

E.10 – Sobreavaliação de Ativos

672. Acerca da sobreavaliação de ativos, o *Relato de Auditoria*, pp. 18-19, conclui:

“[...]”

1.9. Sobreavaliação de ativos

1.9.1. O MVNG, ao longo de, pelo menos, cinco exercícios, manteve nas suas contas créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos ou cuja cobrabilidade era altamente improvável, não tendo constituído provisões, pelo que aumentou, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido da autarquia naqueles exercícios, afetando as avaliações ou decisões dos órgãos da autarquia e dos interessados em geral.

1.9.2. Com efeito, a análise aos registos contabilísticos dos saldos detidos sobre terceiros evidenciou o reconhecimento de créditos nas DF sem a necessária evidência da sua titularidade ou exigibilidade. Nessa medida, o MVNG não observou o princípio da prudência estabelecido na *alínea f)* do Ponto 3.2. do POCAL, uma vez que deveria ter provisionado aqueles valores em “Provisões para cobranças duvidosas” diminuindo o seu ativo líquido;

1.9.3. Atendendo ao valor registado dos ativos em causa (M€ 11,4), conclui-se que as DF não estão dotadas das características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG.

1.9.4. Pelo exposto, emite-se **um forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Financeiro.”

673. Por seu turno, o *Relato*, p. 207, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** acerca da sobreavaliação de ativos:

“[...]

Juízo de auditoria

628. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- Ao longo de, pelo menos, cinco exercícios, o MVNG manteve nas suas contas créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos ou cuja cobrabilidade era altamente improvável, não tendo constituído provisões, pelo que aumentou, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido da autarquia naqueles exercícios, afetando as avaliações ou decisões dos órgãos da autarquia e dos interessados em geral.
- Nessa medida, o MVNG não observou o princípio da prudência estabelecido na *alínea f)* do Ponto 3.2. do POCAL, uma vez que deveria ter provisionado aqueles valores em “Provisões para cobranças duvidosas” diminuindo o seu ativo líquido. Atendendo ao valor registado dos ativos em causa (M€ 11,4), conclui-se que as DF não estão dotadas das características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG;
- Pelo exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011,

Veneranda Barbosa Carneiro, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência, **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças e **Ana Paula Moreira Guedes**, Diretora do Departamento Municipal Financeiro.

Projeto de Recomendações

- Avaliar a exigibilidade jurídica e contratual dos créditos sobre terceiros, que mantém registados nas contas, e constituir as provisões legalmente prescritas, designadamente a constituição de “provisões para cobranças duvidosas”, segundo os critérios estabelecidos no Ponto 2.7.1. do POCAL.”

674. **Em contraditório**, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta acerca da sobreavaliação de ativos:

“[...]

8. Sobreavaliação de ativos

Tais créditos resultam de documentação, nomeadamente contratos e protocolos que reconhecem os direitos do município. Apesar de não estar referido no relatório, igual situação se verificava relativamente ao Protocolo celebrado com a RTP, em 2004, no montante de 1,7 M€, que se conseguiu cobrar, 567.000€ em 27 de dezembro de 2005, 567.000€ em 27 de novembro, mediante ofícios, de 15/05/2006 e 22/10/2007, por mim remetidos àquela entidade pelo notificado e ainda mais 283.000€ em 02 de agosto de 2012, estando por receber o montante de 283.000€. Dada a natureza pública das entidades em causa, o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade das mesmas por tal natureza pública.

Assim refuta-se o juízo formulado pelo tribunal sobre a suposta intenção do município pretender uma injustificada sobreavaliação de ativos. ainda mais quando a mesma é realizada relativamente a entidades de capital público e como se prova no caso da RTP o Município conseguiu obter pagamentos, tal como sempre se entendeu ser possível obter dos restantes.

Quanto às questões de detalhe técnico, os serviços municipais darão, naturalmente, as devidas explicações de natureza contabilística.”

675. Ainda em contraditório, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojecto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos acerca da *sobreavaliação de ativos*:

“[...]

1.9. Sobreavaliação de Ativos

Esclarece-se esse Tribunal que, todos os créditos, refletidos nas Demonstrações Financeiras, das Estradas de Portugal, E.P.E., SA, do Metro do Porto, SA, dos CTT – Correios de Portugal, SA e do Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo, resultam do registo contabilístico de Protocolos e Acordos de Colaboração estabelecidos entre o Município e tais instituições. A sua anulação contabilística só poderia ocorrer mediante documentos igualmente válidos, mas com informação oposta à firmada nos Protocolos ou Acordos de Colaboração.

Quanto à alegada falta de constituição de provisões importa referir que o POCAL no seu ponto 2.7.1 – Provisões, estabelece o seguinte:

*(...) Para efeitos de constituição da provisão para cobranças duvidosas, consideram-se as dívidas de terceiros que estejam em mora **há mais de seis meses e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado.***

(...) Não são consideradas de cobrança duvidosa as seguintes dívidas:

a) Do Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais; (...)

Assim e desde logo, as dívidas das Estradas de Portugal, EPE, SA, do Metro do Porto, SA, do Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo e, bem assim, dos CTT, SA, (esta só em 2014 viria a ser privatizada) por definição, porque respeitantes ao Estado ou ao seu setor empresarial, não deveriam ser consideradas, segundo o POCAL, de cobrança duvidosa, razão pela qual não deveriam dar origem à constituição de provisões.

Acresce que nos termos do artigo 805.º do Código Civil, “1. O devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir.”

Ora, à exceção dos CTT que referem ter sido “interpelados” por mandatário do Município, certo é que este, não chegou a interpelar formal e diretamente as referidas entidades, atenta a natureza pública das mesmas, optando-se, antes, no período em referência, pela realização de diversas diligências, nomeadamente junto das entidades tutelares e respetivas administrações, com vista à efetivação dos pagamentos em causa.

Acresce que, por outro lado, há ainda processos de expropriação em curso relativos à VL 9, cujo valor de indemnização só será conhecido no seu final.

Aproveita-se para esclarecer que no processo 1464/07.7BEPRT o consórcio construtor da VL 9 pedia uma indemnização por factos ocorridos no decurso dessa obra. Pedia ainda o pagamento de faturas vencidas e não pagas e juros de mora pelo atraso no pagamento de diversas faturas.

As Estradas de Portugal, EPE, não foi parte na ação, foi chamada pelo Município, para salvaguardar eventual direito de regresso. O Município celebrou um Protocolo de Cooperação com o então Instituto de Estradas de Portugal / ICOR, agora Estradas de

Portugal, EPE, e com a Empresa Metro do Porto, SA, nos termos do qual seriam estas entidades a suportar os custos decorrentes da construção da via VL 9, entre a EN 222 e a Ponte do Infante, publicado no DR IIª Série, de 13.12.2003, a págs. 18.380. Sucede que estas entidades sempre se atrasaram no cumprimento das obrigações que assumiram, o que provocou que também o Município se atrasasse nos pagamentos ao empreiteiro. Por isso, o Município entendia que os juros de mora devidos teriam que ser suportados por estas entidades.

O processo terminou com um acordo entre as partes do processo, no qual não intervieram as chamadas. Portanto, quando se diz que o Município nada mais tem a reclamar das partes (itens 616 e 618) está a referir-se, apenas, às partes no processo, não às chamadas. E refere-se unicamente à obra de construção da VL 9, não às expropriações necessárias à sua concretização.

Pelo exposto, também neste ponto, não se afigura, pois, justa nem justificada, a emissão de qualquer juízo de censura aos então responsáveis pela área financeira da autarquia.”

676. De seguida, confronta-se a argumentação acerca da sobreavaliação de ativos, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁵⁷.

“[...]

755.Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.10. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(...) Tais créditos resultam de documentação, nomeadamente contratos e protocolos que reconheceram os direitos do município. (...) Dada a natureza pública das entidades em causa, o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade das mesmas por tal natureza pública.”

O ROC apresentou as seguintes alegações: *“Estas matérias têm sido alvo de reservas por desacordo tanto nas demonstrações financeiras individuais como nas consolidadas. O argumento do MVNG para a não constituição de imparidades tem a ver com a natureza das entidades envolvidas (entidades de capital público), (...). No entanto, e mesmo tendo em conta o tipo de entidades devedoras, dada a*

²⁵⁷ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

antiguidade desses saldos, é nossa opinião profissional que deveria ser relevada uma imparidade para os mesmos”.

756. Os argumentos apresentados são reveladores do não cumprimento de um dever que impende sobre o Município e sobre o ROC, qual seja o de avaliar da exigibilidade jurídica e contratual dos créditos sobre terceiros e da correspondente relevação contabilística, tendo em vista salvaguardar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG.

757. Com efeito, os títulos jurídicos designados pelas partes por *protocolos* ou *acordos de colaboração*²⁵⁸ mais não são que instrumentos contratuais que incorporam

²⁵⁸ [Nota 326 do documento citado] – “Duas espécies contratuais que não foram “batizadas” pelo legislador, não tendo, assim, *nomen juris*. Por isso se dizem inominadas. Em rigor, os designados *protocolos de acordo* ou *acordos de colaboração*, inseridos na “atividade administrativa informal, podem revestir carácter *unilateral* (recomendações, conselhos, avisos, advertências) ou *bilateral*. Neste contexto, interessa-nos naturalmente a segunda, também designada por *atuação informal de cooperação*, onde se integram atos com designações múltiplas – v.g., *protocolos*, *acordos*, *negociações prévias* – que têm a nota comum de representar um qualquer “contacto” entre a Administração e os particulares ou entre entidades públicas expresso num acordo; o que distingue esse acordo de um contrato – e que ao mesmo tempo o remete para a categoria de atos informais – é a sua ausência de *vinculatividade* ou *obrigatoriedade jurídica*. Assim, através destes acordos não se cria, nem modifica, nem extingue uma relação jurídica administrativa. Quanto à *admissibilidade* dos acordos informais, deve dizer-se que, não estando inscrito como princípio de direito administrativo um qualquer princípio de taxatividade das formas de ação administrativa (*numerus clausus*), não há obstáculo jurídico de princípio a tais acordos. Porém, o que do nosso ponto de vista, hoje – com a admissibilidade dos contratos administrativos sobre o exercício de poderes públicos – se pode questionar é a utilidade jurídica da própria figura dos acordos ou negociações informais: no tempo em que os contratos sobre o exercício dos poderes públicos não eram admitidos compreendia-se a figura, que constituía no fim de contas um instrumento fundador de um certo comprometimento (não jurídico) assumido pela Administração quanto ao exercício dos poderes. Hoje, aceitando-se que ela pode assumir esses compromissos no plano jurídico (obrigações jurídico-administrativas), não se descortina que espaço existe para os compromissos não jurídicos. Ou as partes querem comprometer-se e então celebram um contrato, ou não querem. É verdade que há ainda uma terceira hipótese: o ajuste de um acordo para “contornar” uma proibição legal de contratar. Mas aí o terreno que se pisa é o da ilegalidade. Apesar de não lhe reconhecermos utilidade no capítulo da renovação das formas do agir administrativo, pode suceder que se suscitem dúvidas sobre se um determinado “acordo de vontades” ajustado entre a Administração e um particular é um contrato (juridicamente vinculativo) ou um mero acordo informal. E a questão tem todo o interesse, porquanto o acordo informal não é ilegal por ser informal. Ou seja, parece que deve reconhecer-se que a Administração tem o poder de, livremente, ajustar acordos informais.” **Pedro Gonçalves, O**

obrigações jurígenas relativas a direitos de crédito. Constituídas as relações creditórias com base em manifestações de vontade por virtude das quais uma pessoa fica adstrita para com a outra à realização de uma prestação, verificou-se, no entanto, que pela aludida circularização *inexistia* qualquer *direito subjetivo à prestação debitória*²⁵⁹ por parte do MVNG.

758. Sabemos que a prestação debitória deve obedecer a determinados requisitos: a) ter um *conteúdo digno de proteção jurídica* (artigo 398º, nº 2, do Código Civil); b) ser *determinada ou determinável*, de harmonia com critérios estabelecidos pelas partes ou pela lei (artigo 280º, nº 1 e artigo 400º do Código Civil); c) ser *possível* (artigo 280º do Código Civil) no sentido de que exige que a prestação seja realizável; e d) ser *legal*, pelo que este requisito faltarão quando a prestação se traduza numa conduta não jurídica que a lei proíba (artigo 280º, nº 2 do Código Civil). O Código distingue aliás a *possibilidade legal* e a *ilegalidade*. Verificar-se-á uma ou outra conforme o defeito da prestação esteja em esta se concretizar num ato jurídico *inválido* ou num ato não jurídico que a lei não permite seja objeto de obrigação, pela sua ilicitude ou por outro motivo.²⁶⁰

Contrato Administrativo - uma instituição do Direito Administrativo do nosso tempo, Almedina, 2003, págs. 51-53. Estas atuações são por isso acordos não-contratuais e, nessa medida, infra-obrigacionais. Distinguindo os acordos informais dos acordos pré-contratuais, vide, **Carlos Ferreira de Almeida**, *Contratos I, Conceito - Fontes - Formação*, 2ª Edição, Almedina, 2003, pp. 110-114. “Enquanto que nas prestações de resultado o devedor vincula-se efetivamente a obter um resultado determinado, respondendo pelo incumprimento se esse resultado não for obtido, nas prestações de meios, o devedor não está obrigado à obtenção do resultado, mas apenas a atuar com a diligência necessária para que esse resultado seja obtido.” **Luís Manuel Teles de Menezes Leitão**, *Direito das Obrigações*, Vol. I, 6ª Ed., 2007 pp. 139, 140. São também designadas por *obrigações de meios* ou de *pura diligência*. **Ana Prata**, *Dicionário Jurídico*, 4ª Edição, Almedina, 2005, p. 818.”

²⁵⁹ [Nota 327 do documento citado] – “Hoje em dia, contudo, entende-se que os poderes do titular de um direito subjetivo estão condicionados pela respetiva função, ao mesmo tempo que se alarga a esfera dos direitos que não são conferidos no interesse próprio, mas no interesse de outrem ou no interesse social (direito-função). Sintetizando: é corrente na ciência jurídica moderna a distinção entre os direitos subjetivos de tipo tradicional e os poderes funcionais.” **Mário Júlio de Almeida e Costa**, *Direito das Obrigações*, 4ª Edição, Coimbra Editora, 1984, p. 51.”

²⁶⁰ [Nota 328 do documento citado] – “A distinção baseia-se na ideia de que no *primeiro* caso a lei *impede* o resultado pretendido, ou seja, a celebração do ato como *válido*, ao passo que no *segundo* caso *não pode impedir* por si o resultado desejado, isto é, a observância do comportamento ilícito ou legalmente

759. Interessa realçar a invocada impossibilidade, sendo *originária* e *superveniente*, conforme é contemporânea da constituição do vínculo obrigacional ou surge mais tarde. A impossibilidade originária obsta a que a obrigação se constitua validamente (artigo 401º do Código Civil); a impossibilidade superveniente não impede que a obrigação nasça com vida mas tem por efeito fazê-la extinguir. A *impossibilidade originária* é a que importa neste momento já que constitui obstáculo à validade da obrigação, seja ela *anterior* ou *concomitante* à constituição da obrigação. A impossibilidade do *objeto negocial* invalida a obrigação (artigo 280º do Código Civil).

760. Os protocolos e acordos de colaboração não poderiam ter tido relevância contabilística por *inidóneos à produção do resultado querido*, porquanto não são constitutivos de direitos de crédito (*impossibilidade objetiva*²⁶¹) e, nessa medida, *materialmente irrealizáveis*. Com efeito, sendo o balanço um instrumento contabilístico que reflete a situação económico-financeira da entidade, uma exposição patrimonial²⁶² (*ativos, dívida e capital*) no final de um período, constituindo por isso um registo de bens e direitos (*ativo*) e obrigações (*passivo*), e sendo os direitos de crédito *inexistentes*²⁶³, nunca poderiam ter sido refletidos em *balanço*.

761. Efetivamente, o crédito, enquanto direito à prestação (artigo 397º do Código Civil) é garantido através da ação de cumprimento e da execução do património do devedor (artigo 817º do Código Civil). Consequentemente, o direito de crédito consiste num *ativo patrimonial do credor* da mesma forma que a obrigação é um *passivo no património do devedor*. Os direitos de crédito são direitos a prestações, ou seja, direitos a uma conduta do devedor²⁶⁴. Da definição da primeira das citadas normas,

insuscetível de vinculação. **Inocêncio Galvão Teles**, *Direito das Obrigações*, 7ª Edição, Coimbra Editora, 1989, pp. 40-44.”

²⁶¹ [Nota 329 do documento citado] – “O objeto negocial é fisicamente impossível quando é insuscetível de realização material por qualquer sujeito.”

²⁶² [Nota 330 do documento citado] – “O património é o conjunto de *bens* e de *direitos* sobre esses mesmos bens suscetíveis de avaliação pecuniária.”

²⁶³ [Nota 330 do documento citado] – “Sendo o direito de crédito um direito subjetivo à prestação, *nunca* se *subjetivou* tal direito na esfera jurídica do seu titular, o MVNG, que por isso se deve considerar mero *credor aparente*.”

²⁶⁴ [Nota 332 do documento citado] – “Cfr. **Inocêncio Galvão Teles**, *Ob. Cit.*, pp. 33 ss.”

resulta que a prestação consiste na conduta a que o devedor se obriga a desenvolver em benefício do credor, traduzida na resposta à pergunta *quid debeat*. De acordo com o seu nº 1, a prestação pode consistir numa ação como numa omissão, sendo o seu conteúdo determinado pelas partes, dentro dos limites da lei. A prestação muitas vezes pode consistir não propriamente na atividade que o devedor desenvolve, mas antes no *resultado* dessa atividade, tendo nessa medida a expressão prestação um duplo significado.²⁶⁵ Nos termos do artigo 398º do Código Civil as partes têm a faculdade de determinar o seu conteúdo dentro dos limites da lei. A prestação tem assim que respeitar certos requisitos legais para a sua constituição. Consequentemente, se a obrigação resultar de um *negócio jurídico* – como é o caso – a prestação estará naturalmente sujeita às regras relativas ao objeto negocial, que constam do artigo 280º do Código Civil.²⁶⁶

762. Sendo certo que as obrigações tituladas nos instrumentos jurídicos são de natureza pecuniária, por terem dinheiro por objeto²⁶⁷, a verdade é que ou aquelas já se haviam *cumprido*, operando o seu efeito *extintivo*, ou já se haviam extinguido por *cessação do vínculo contratual*, porquanto a obrigação se extingue pelo seu *exercício*. Cumpridas as prestações a que as partes se vincularam, cessa o contrato, o mesmo é dizer que os feitos dos contratos extinguem-se quando as partes realizam as prestações a que ficaram adstritas.²⁶⁸

763. E se assim é, independentemente das causas extintivas²⁶⁹ que entretanto ocorreram, eles eram *juridicamente inexistentes* de 2008 a 2012, pelo que tais créditos jamais

²⁶⁵ [Nota 333 do documento citado] – “**Luís Manuel Teles de Menezes Leitão**, *Ob. Cit.* pg. 113.”

²⁶⁶ [Nota 334 do documento citado] – “Tendo principalmente em vista as obrigações de coisas, é comum distinguir **objeto imediato**, consistente na atividade devida; e o **objeto mediato** da obrigação, na própria coisa em si mesma considerada, ou seja, no objeto da prestação.”

²⁶⁷ [Nota 335 do documento citado] – “Neste sentido, **João de Matos Antunes Varela**, *Das obrigações em geral*, Vol. I, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 1986, pp. 804-809.”

²⁶⁸ [Nota 336 do documento citado] – “Pode, assim, dizer-se que a causa natural da cessação de um contrato, advém do cumprimento das respetivas obrigações, ou seja, por via da extinção das prestações das partes, que se encontram realizadas. (artigo 762º, nº 1 do Código Civil).”

²⁶⁹ [Nota 337 do documento citado] – “Quanto ao protocolo celebrado com as **EP, EPE, S.A.**, “esgotou os seus efeitos com a receção provisória”, *i. é*, através do seu exercício; Relativamente ao protocolo celebrado com o **Metro do Porto, S.A.**, mediante transação judicial homologada por sentença do TAFP o MVNG declarou que “nada tinha a reclamar, considerando-se ressarcido”; Nos Acordos de Colaboração celebrados,

poderiam ter sido contabilizados e mantidos em balanço durante esses exercícios económicos e, nessa medida, como *ativos fixos tangíveis*.²⁷⁰

764. Recorde-se que o ROC exerce as suas competências por via do **interesse público** posto por lei a seu cargo²⁷¹ e, em tema de **certificação legal de contas**, o onera no dever de exprimir a opinião de que as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas apresentam, ou não, de forma **verdadeira e apropriada**, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.²⁷²

respetivamente, com os **CTT – Correios de Portugal, S.A.** e com o **Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo**, quanto ao primeiro estamos em presença de uma *promessa unilateral de apoio monetário constitutiva de uma liberalidade* insuscetível de execução específica face à natureza da obrigação assumida (artigo 830º, nº 1 *in fine* do Código Civil) e, quanto ao segundo, não efetuou o pagamento do remanescente (50.000,00€) por facto imputável ao MVNG *ao não ter apresentado documentos justificativos da despesa*. Sublinhe-se que “uma” vontade não se identifica com “uma” pessoa, pois o ato unilateral pode ser plural, com declarações de vontade de várias pessoas num mesmo sentido. Assim, **Pedro Romano Martínez**, *Direito das Obrigações – Apontamentos*, 2ª Edição, Lisboa, AAFDL, 2004, pág. 42.”

²⁷⁰ [Nota 338 do documento citado] – “Se o objeto da obrigação era a prestação creditória e, entre 2008 e 2012 ela não existia, deixou de ser objetivamente possível a sua consideração e relevância financeiras nos sucessivos balanços. **O MVNG seria mero credor aparente, ou seja, não era credor, mas usou da aparência de o ser, criando a convicção generalizada de que o era.**”

²⁷¹ [Nota 339 do documento citado] – “Tal como resulta do proémio do artigo 40º de que se destaca a alínea a) e do 44º, nº 2, ambos do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) aprovado pelo Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 185/2009, de 12 de agosto.”

²⁷² [Nota 340 do documento citado] – “Além disso, nos termos dos nºs. 4 e 5 do mesmo artigo 44.º do EOROC e do item 49 da DRA 700, o ROC poderá emitir uma “Declaração de Impossibilidade de Certificação (Legal) das Contas” quando se lhe deparam situações de **inexistência ou de significativa insuficiência ou mesmo de ocultação de matéria de apreciação**. **Joaquim Fernando da Cunha Guimarães**, *A Certificação (Legal) das Contas*, agosto de 2005, Revista de “Contabilidade e Finanças da APPC”, disponível em <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2006/02/CLC.pdf>.”

765. Conclui-se, assim, que os valores lançados nos balanços correspondentes aos invocados exercícios económicos, refletem proveitos processados mas nunca traduzidos em receitas cobradas. Constituindo saldos de balanço, era presumível que viessem a ser cobrança efetiva nos anos seguintes. Todavia, através da confirmação da circularização de saldos, tais valores titulados nos protocolos e acordos de colaboração em dívida pelas entidades contactadas e referidas no Quadro 27 do ponto 3, não eram afinal devidos, ou seja, já deveriam ter sido corrigidos por forma a que os valores de balanço fossem fiáveis.

766. E se assim é, tais valores jamais poderiam manter-se em balanço dado que era sabido da inexistência de tais créditos, pelo que os resultados daquele apresentam um fundo patrimonial incorreto, que repousa na *omissão do dever de informação para registos contabilísticos* a fim de corrigir os ativos neles constantes.

767. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

677. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** acerca da sobreavaliação de ativos:

“[...]

1.2.8. Sobreavaliação de Ativos (Cfr. Ponto 4.9 do Relatório)

Conclusões

1.2.8.1 O MVNG, ao longo de, pelo menos, **cinco exercícios** (2008 a 2012), **manteve registados créditos, no valor global de M€ 11,4, que não são reconhecidos pelos respetivos devedores:** Estradas de Portugal, EPE (€7.156.613), Metro do Porto, S.A. (€2.278.141), CTT - Correios de Portugal, S.A. (€1.880.000) e Instituto dos Arquivos Nacionais/Torre do Tombo (€50.000).

1.2.8.2 Trata-se de protocolos e acordos de colaboração que não poderiam ter tido relevância contabilística por inidóneos à produção do resultado querido, porquanto não são constitutivos de direitos de crédito (impossibilidade objetiva) e, nessa medida, materialmente irrealizáveis. Com efeito, sendo o balanço um instrumento contabilístico que reflete a situação económico-financeira da entidade, uma exposição patrimonial (ativos, dívida e capital) no final de um período, constituindo por isso um registo de bens e direitos (ativo) e obrigações (passivo), e sendo os direitos de crédito inexistentes, nunca poderiam ter sido refletidos em balanço.

1.2.8.3 Tal situação é reveladora do não cumprimento do dever que impende sobre o Município e sobre o ROC, qual seja o de avaliar a exigibilidade jurídica e contratual dos créditos sobre terceiros e da correspondente relevância contabilística, tendo em vista salvaguardar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG.

1.2.8.4 Atendendo ao valor registado dos ativos em causa (M€ 11,4), conclui-se que o MVNG aumentou, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido da autarquia naqueles exercícios e, ainda, que as DF não estão dotadas das características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG.”

678. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **juízo de auditoria** e enuncia uma **recomendação** acerca da sobreavaliação de ativos:

“[...]

Juízo de auditoria

768. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos então responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças, em virtude de:

- Ao longo de, pelo menos, cinco exercícios, o MVNG ter mantido, nas suas contas, créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos e, atendendo ao valor registado dos ativos em causa (M€ 11,4), as DF não se encontrarem dotadas das características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG; e, ainda,
- Ter aumentado, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido do Município naqueles exercícios, afetando as avaliações dos órgãos da autarquia e dos interessados em geral.

Recomendação

769. Avaliar a exigibilidade jurídica e contratual dos créditos sobre terceiros e a correspondente relevância contabilística no balanço, tendo em vista dotar as DF das

características da transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude, necessárias para uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, patrimonial e orçamental do MVNG.”

679. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou um **juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia pela sobreavaliação de ativos: (Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e Diretor Municipal de Administração e Finanças).

680. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela sobreavaliação de ativos**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

681. Acerca da sobreavaliação de ativos, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

289. Tais créditos resultam de documentação, nomeadamente contratos e protocolos que reconhecem os direitos do município. Apesar de não estar referido no relatório, igual situação se verificava relativamente ao Protocolo celebrado com a RTP, em 2004, no montante de 1,7 M€, que se conseguiu cobrar, 567.000€ em 27 de dezembro de 2005, 567.00€ em 27 de novembro de 2007, mediante ofícios, de 15/05/2006 e 22/10/2007, remetidos pelo Recorrente àquela entidade e ainda mais 283.000€ em 02 de agosto de 2012, estando por receber o montante de 283.000€. Dada a natureza pública das entidades em causa, o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade das mesmas por tal natureza pública.

290. Assim carece de qualquer suporte fáctico o juízo formulado pelo relatório sobre a suposta intenção do município pretender uma injustificada sobreavaliação de ativos, ainda mais quando a mesma é realizada relativamente a entidades de capital público e como se prova no caso da RTP o Município conseguiu obter pagamentos, tal como sempre se entendeu ser possível obter dos restantes.”

682. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

67. Os créditos sobre terceiros resultam de documentação, nomeadamente contratos e protocolos que reconhecem os direitos do município. Apesar de não estar referido no relatório, igual situação se verificava relativamente ao Protocolo celebrado com a RTP, em 2004, no montante de 1,7 M€, que se conseguiu cobrar, 567.000€ em 27 de dezembro de 2005, 567.000€ em 27 de novembro de 2007, mediante ofícios, de 15/05/2006 e 22/10/2007, remetidos pelo Recorrente àquela entidade e ainda mais 283.000€ em 02 de agosto de 2012, estando por receber o montante de 283.000€. Dada a natureza pública das entidades em causa, o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade das mesmas por tal natureza pública.
68. Assim carece de qualquer suporte fáctico o juízo formulado pelo relatório sobre a suposta intenção do município pretender uma injustificada sobreavaliação de ativos, ainda mais quando a mesma é realizada relativamente a entidades de capital público e como se prova no caso da RTP o Município conseguiu obter pagamentos, tal como sempre se entendeu ser possível obter dos restantes.”

683. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne à *sobreavaliação de ativos*.

684. À questão – no que concerne à *sobreavaliação de ativos* – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.

685. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura no que concerne à *sobreavaliação de ativos*.

- 686.** O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.
- 687.** Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com *vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria*.
- 688.** À questão – no que concerne à *sobreavaliação de ativos* – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.
- 689.** O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, acerca da *sobreavaliação de ativos*.
- 690.** Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.
- 691.** Enquanto os auditores sustentam que o Município *manteve nas suas contas créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos ou cuja cobrabilidade era altamente improvável*, os auditados afirmam que *tais créditos resultam de*

documentação, nomeadamente contratos e protocolos, que reconhecem os direitos do município.

692. Enquanto os auditores asseveram que o Município *deveria ter provisionado aqueles valores em “provisões para cobranças duvidosas”*, os auditados alegam que a natureza pública dos devedores dispensava a constituição de provisões.

693. Enquanto os auditores afirmam que o Município *não observou o princípio da prudência, estabelecido na alínea f) do Ponto 3.2. do POCAL, uma vez que deveria ter provisionado aqueles valores em “Provisões para cobranças duvidosas”, diminuindo o seu ativo líquido*, os auditados reiteram que *as dívidas respeitantes ao Estado ou ao seu setor empresarial não são consideradas de cobrança duvidosa*, nos termos do ponto 2.7.1 do POCAL.

694. Enquanto os auditores sustêm que a não constituição de provisões *aumentou, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido da autarquia*, os auditados argumentam que *o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade dada a natureza pública das entidades em causa*, além de fundamentarem esta opção pelo nível de cobrança alcançado, no caso idêntico do Protocolo celebrado com a RTP.

695. Porém, o *Relatório de Auditoria* assevera que “No âmbito da circularização efetuada a devedores do MVNG, as entidades acima citadas não reconheceram aqueles débitos perante a autarquia” e que “No âmbito do mesmo procedimento de auditoria, foram ainda identificadas mais duas entidades que negaram ser sujeitos devedores de créditos registados nas DF do MVNG.”

696. Consequentemente, o *Relatório de Auditoria* conclui que “Os protocolos e acordos de colaboração não poderiam ter tido relevância contabilística por *inidóneos à produção do resultado querido*, porquanto não são constitutivos de

direitos de crédito (*impossibilidade objetiva*) e, nessa medida, *materialmente irrealizáveis*” e que “sendo o balanço um instrumento contabilístico que reflete a situação económico-financeira da entidade, uma exposição patrimonial (*ativos, dívida e capital*) no final de um período, constituindo por isso um registo de bens e direitos (*ativo*) e obrigações (*passivo*), e sendo os direitos de crédito *inexistentes*, nunca poderiam ter sido refletidos em *balanço*.”

697. Em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas²⁷³ do Município de Vila Nova de Gaia refere a *sua opinião profissional*:

“[...]

9 - Sobreavaliação de ativos:

Estas matérias têm sido alvo de reservas por desacordo tanto nas demonstrações financeiras individuais como consolidadas. O argumento do MVNG para a não constituição de imparidades tem a ver com a natureza das entidades envolvidas (entidades de capital público), bem como também existia a argumentação, que havia um caso similar, referente a um protocolo com a “RTP”, e que estava a ser recebido. No entanto, e mesmo tendo em conta o tipo de entidades devedoras, dada a antiguidade desses saldos, é nossa opinião profissional que deveria ser relevada uma imparidade para os mesmos.”

698. Destarte, os auditores concluem que as *Demonstrações Financeiras do Município não estão dotadas das características de transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude*, não transmitindo *uma imagem verdadeira e apropriada da posição, financeira, patrimonial e orçamental* da autarquia.

699. Acerca da *sobreavaliação de ativos*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.

²⁷³ Cf. Anexo II – Contraditório dos Responsáveis / Anexo II-P - Virgílio Macedo - Soc. ROC’S, publicado como anexo ao Relatório de Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal do Município de Vila Nova de Gaia, Relatório n.º 13/2015 - 2.ª Secção, disponível no site do Tribunal de Contas – <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2015/rel013-2015-2s.pdf> (pp. 697-704 do documento em formato PDF).

- 700.** O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- 701.** E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no site do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.
- 702.** Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.
- 703.** Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.
- 704.** À questão – no que concerne à *sobreavaliação de ativos* – as *alegações do recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, expressa no *Relatório de Auditoria*, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, apresentada na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015? – a resposta é que as

alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

705. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

706. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

707. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

708. Consequentemente, na resposta à questão formulada acerca da sobreavaliação de ativos, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

709. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.

710. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.

711. E a releitura dessas asserções permite repetir que:

- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

712. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

713. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das

deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

714. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

715. À questão – no que concerne à *sobreavaliação de ativos* – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que *as conclusões do recurso se limitam a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso*.

716. Na resposta a esta questão acerca da *sobreavaliação de ativos*, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

717. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

718. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

719. Sumário (E.10 – Sobreavaliação de Ativos):

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

– Quer na *Resposta preliminar*, quer na *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura no que concerne à *sobreavaliação de ativos*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

– O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, acerca da *sobreavaliação de ativos*.

– Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

– Enquanto os auditores sustentam que o Município *manteve nas suas contas créditos sobre os quais não detinha os respetivos direitos ou cuja cobrabilidade era altamente improvável*, os auditados afirmam que *tais créditos resultam de documentação*,

nomeadamente contratos e protocolos, que reconhecem os direitos do município.

- Enquanto os auditores asseveram que o Município *deveria ter provisionado aqueles valores em “provisões para cobranças duvidosas”*, os auditados alegam que a natureza pública dos devedores dispensava a constituição de provisões.
- Enquanto os auditores afirmam que o Município *não observou o princípio da prudência, estabelecido na alínea f) do Ponto 3.2. do POCAL, uma vez que deveria ter provisionado aqueles valores em “Provisões para cobranças duvidosas”, diminuindo o seu ativo líquido*, os auditados reiteram que *as dívidas respeitantes ao Estado ou ao seu setor empresarial não são consideradas de cobrança duvidosa*, nos termos do ponto 2.7.1 do POCAL.
- Enquanto os auditores sustentam que a não constituição de provisões *aumentou, indevidamente, a capacidade de endividamento líquido da autarquia*, os auditados argumentam que *o Município evitou a litigância judicial e nunca relevou qualquer imparidade dada a natureza pública das entidades em causa*, além de fundamentarem esta opção pelo nível de cobrança alcançado, no caso idêntico do Protocolo celebrado com a RTP.
- Porém, o *Relatório de Auditoria* assevera que “No âmbito da circularização efetuada a devedores do MVNG, as entidades acima citadas não reconheceram aqueles débitos perante a autarquia” e que “No âmbito do mesmo procedimento de auditoria, foram ainda identificadas mais duas entidades que negaram ser sujeitos devedores de créditos registados nas DF do MVNG.”
- Consequentemente, o *Relatório de Auditoria* conclui que “Os protocolos e acordos de colaboração não poderiam ter tido relevância contabilística por *inidóneos à produção do resultado querido*, porquanto não são constitutivos de direitos de crédito

(*impossibilidade objetiva*) e, nessa medida, *materialmente irrealizáveis*” e que “sendo o balanço um instrumento contabilístico que reflete a situação económico-financeira da entidade, uma exposição patrimonial (*ativos, dívida e capital*) no final de um período, constituindo por isso um registo de bens e direitos (*ativo*) e obrigações (*passivo*), e sendo os direitos de crédito *inexistentes*, nunca poderiam ter sido refletidos em *balanço*.”

- Em contraditório, o próprio Revisor Oficial de Contas do Município de Vila Nova de Gaia refere a *sua opinião profissional*:

“[...]

9 - Sobreavaliação de ativos:

Estas matérias têm sido alvo de reservas por desacordo tanto nas demonstrações financeiras individuais como consolidadas. O argumento do MVNG para a não constituição de imparidades tem a ver com a natureza das entidades envolvidas (entidades de capital público), bem como também existia a argumentação, que havia um caso similar, referente a um protocolo com a “RTP”, e que estava a ser recebido. No entanto, e mesmo tendo em conta o tipo de entidades devedoras, dada a antiguidade desses saldos, é nossa opinião profissional que deveria ser relevada uma imparidade para os mesmos.”

- Destarte, os auditores concluem que as *Demonstrações Financeiras do Município não estão dotadas das características de transparência, credibilidade, fiabilidade e plenitude*, não transmitindo *uma imagem verdadeira e apropriada da posição, financeira, patrimonial e orçamental* da autarquia.
- Contudo, acerca da *sobreavaliação de ativos*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator

e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

– As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.

– Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

– *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

– Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

– *In casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando

infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.*

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d).

E.11 – Equilíbrio, estabilidade orçamental e endividamento municipal

720. Sobre equilíbrio e estabilidade orçamental, o *Relato de Auditoria*, pp. 19-20, conclui:

“[...]

1.10. Equilíbrio e Estabilidade orçamental

- 1.10.1. Ao longo do quinquénio 2008-2012, na fase de planeamento e elaboração do orçamento, o MVNG sobrestimou a previsão da receita, tendo ignorado o comportamento histórico da sua efetiva arrecadação, o que sugere que a elaboração dos orçamentos se regeu pelas inscrições das dotações de despesas e não pela previsão de receitas.
- 1.10.2. A deficiente previsão orçamental, ao longo do quinquénio, levou o Município a incorrer em défices sucessivos, pois os reais fluxos económicos demonstram uma continuada ausência de sinceridade orçamental no cálculo da dotação previsional de receita, criando a ilusão de suficiência, estimulando a assunção de compromissos e aumentando as responsabilidades da autarquia sem a correspondente entrada de verbas;
- 1.10.3. A despesa comprometida em cada exercício registou valores superiores à receita liquidada, isto é, em cada exercício, o MVNG assumiu despesa para além da sua capacidade financeira.
- 1.10.4. Conclui-se, assim, que o MVNG desenvolveu uma gestão orçamental desequilibrada, caracterizada por uma completa ausência de sinceridade e fiabilidade na previsão de receitas, de racionalidade e prudência na efetivação de gastos e de monitorização da execução do orçamento no sentido de adequar a realização de despesas à arrecadação de receitas, tornando impossível o cumprimento atempado dos compromissos assumidos e acumulando dívidas a fornecedores originariamente de curto-prazo;
- 1.10.5. Pelo exposto, emite-se **um forte juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 até junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**,

Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).”

721. E sobre o endividamento municipal, o *Relato de Auditoria*, p. 20, conclui:
“[...]

1.11. Endividamento Municipal

1.11.1. Os cálculos efetuados pelo MVNG relativos à sua capacidade de endividamento, nos exercícios de 2010-2012, não merecem credibilidade ou fiabilidade, na medida em que enfermam de erros de cálculo que influenciaram, de forma materialmente relevante, os valores da verdadeira capacidade de endividamento do MVNG;

1.11.2. De acordo com o juízo de auditoria, no triénio 2010-2012, o MVNG:

- Ultrapassou o limite legal de endividamento de curto prazo;
- Ultrapassou o limite legal de endividamento de médio e longo prazo;
- Ultrapassou o limite legal de endividamento líquido no exercício de 2011.

722. Por seu turno, o *Relato*, pp. 219-225, formula *conjuntamente* o **juízo global de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e sobre endividamento municipal:

“[...]

Juízo Global de Auditoria

657. É convicção dos auditores que o trabalho de auditoria que antecede constitui uma base idónea e suficiente para formular um juízo de auditoria sobre as operações examinadas e relevantes para apreciação da capacidade de endividamento do MVNG.

658. Nesta conformidade, emite-se um **juízo desfavorável** sobre a situação financeira e patrimonial, na parte relativa à capacidade de endividamento, pois de acordo com o juízo de auditoria, a informação orçamental, económica e financeira²⁷⁴, que serviu de

²⁷⁴ [Nota 244 do documento citado] – “Vide n.º 5 do artigo 4º da LFL - Princípio da transparência entre as autarquias locais e o Estado - conjugado com o n.º 1 do artigo 50.º da mesma Lei, segundo o qual os municípios devem remeter à Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e à Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) as contas trimestrais e a conta anual, nos 30 dias subsequentes, respetivamente, ao período

base ao apuramento do endividamento dos exercidos de 2008 a 2012, não é, em todos os seus aspetos, conforme às normas legais e princípios de contabilidade aplicáveis, distorcendo a verdadeira situação financeira e patrimonial relativa ao endividamento e afetando, de forma materialmente relevante, a fidedignidade e a fiabilidade das operações examinadas e a sua incidência nas demonstrações financeiras.

659. Senão vejamos:

- i. Os pressupostos em que assentaram os cálculos sobre a capacidade de endividamento, efetuados pelo Município, contêm erros materialmente relevantes, pois, na realidade, o MVNG **ultrapassou os limites legais de endividamento de curto, médio e longo prazo, no triénio 2010-2012 e, ainda, o limite legal de endividamento líquido no exercício de 2011**, como se demonstra:

Quadro 35 – Endividamento de curto prazo (2010-2012)

Designação	2010	2011	2012
Empréstimos de curto-prazo (a)	7.865.000	7.750.000	7.700.000
Limite legal (b)	7.809.136	8.206.576	7.990.786
Capacidade de endividamento s/ <i>confirming</i> (c) = (b - a)	-55.864	456.576	290.786
Saldo médio na conta <i>confirming</i> (d)	2.787.685	5.450.087	6.684.142
Diferença (e) = (c - d)	(2.843.549)	(4.993.511)	(6.393.356)

Fonte: DF de 2010-2012; Conta-corrente dos contratos de *confirming*.

(a) Média, em virtude do limite ser aferido "em qualquer momento do ano" (Vide n.º 1 do artigo 39º da LFL)

a que respeitam e à sua aprovação. Esta informação é remetida, pelos municípios, através da aplicação informática disponibilizada pela DGAL (atual Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais – SIIAL).”

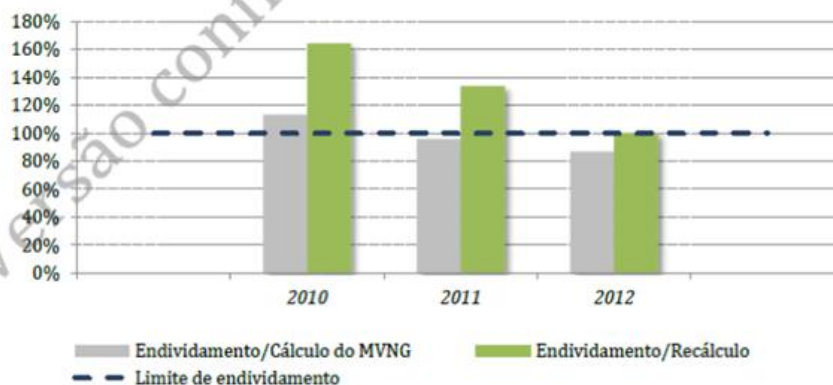


Quadro 36 – Endividamento de médio e longo prazo (2010-2012)

Designação	2010	2011	2012
Dívida de empréstimos de m.l.p. (a)	174.023.512	158.631.864	145.145.155
ARD - valores em dívida em 31.12 (b)	16.840.771	9.299.465	4.743.315
CONFIRMING - valores em dívida em 31.12 (c)	6.013.297	7.348.791	5.987.770
Endividamento do SEL (d)	16.861.255	14.498.972	0
Dívida excecionada (e)	85.449.648	79.973.151	75.705.657
Dívida a considerar (f) = (a + b + c + d - e)	128.289.187	109.805.941	80.170.583
Limite legal (g)	78.091.357	82.065.763	79.907.864
Diferença (h) = (g - f)	(50.197.830)	(27.740.178)	(262.719)
% de utilização (f)/(g)	164,3%	133,8%	100,3%

Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG e das entidades do SEL: Contratos de confirming.

Gráfico 8 – Endividamento de médio e longo prazo (2010 – 2012)



Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG.



Quadro 37 – Endividamento líquido (2010-2012)

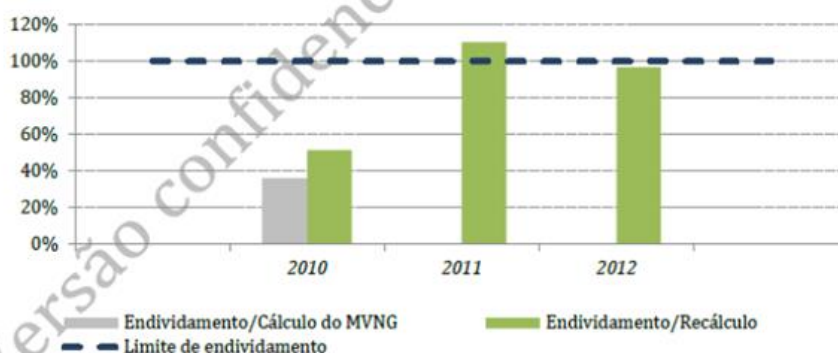
Designação		2010	2011	2012
Ativos financeiros (DF)		182.785.398	165.613.881	150.748.441
Provisões do ativo	(-)	772.122	796.419	1.980.570
Créditos não reconhecidos	(-)	11.364.754	11.364.754	11.364.754
Créditos sobre entidades do SEL	(-)	110.535	3.740	3.524
Total de ativos financeiros (a)		170.537.988	153.448.968	137.399.594
Passivos financeiros (DF)		270.724.819	245.081.069	221.868.978
Passivos omissos*	(+)	3.481.227	4.043.128	4.710.136
Provisões p/ riscos e encargos	(+)	32.948.000	41.940.927	51.422.765
Total de passivos financeiros (b)		307.154.046	291.065.124	278.001.879
Endividamento líquido do Município	(c) = (b - a)	136.616.058	137.616.156	140.602.285
Endividamento líquido do SEL	(d)	12.895.438	10.096.171	0
Dívida excecionada**	(e)	99.623.111	92.653.861	87.319.069
Endividamento líquido a considerar	(f) = (c + d - e)	49.888.385	55.058.466	53.283.216
Límite legal	(g)	97.164.196	49.888.385	55.058.466
Diferença	(h) = (g - f)	47.275.811	(5.170.081)	1.775.250
% de utilização	(f) / (g)	51,3%	110,4%	96,8%

Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG e das entidades do SEL.

* Valores debitados pelos credores, mas não analisados pelo Município.

** Dívida excecionada presente no Quadro 37 (relativa a empréstimos) adicionada do valor em dívida à EDP, de acordo com a alínea c do n.º 2 do artigo 61.º da LFL.

Gráfico 9 – Endividamento líquido (2010 – 2012)



Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG.

Nos termos do disposto no artigo 65.º, n.º 1, alínea f), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, “...ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento” é suscetível de configurar infração financeira sancionatória. Porém, afigura-se que, no caso presente, é de afastar o eventual apuramento de responsabilidades financeiras, em virtude de os limites legais de endividamento dos municípios terem sofrido alterações introduzidas pelas Leis dos Orçamentos de Estado para 2011 e 2012, não se mostrando, por isso, possível determinar a data e os responsáveis pela ultrapassagem. Nesta conformidade, a ultrapassagem dos limites de endividamento, justificará, tão só, **um forte juízo de censura aos responsáveis** pela área

financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).

- ii. No triénio 2010-2012, o MVNG encontrava-se numa situação de **desequilíbrio financeiro conjuntural**, pois de acordo com os critérios legalmente definidos²⁷⁵, preenchia uma das seguintes situações:

²⁷⁵ [Nota 245 do documento citado] – “De acordo com o n.º 1 do artigo 40º da LFL e do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, “*Os municípios que se encontrem em situação de desequilíbrio financeiro conjuntural devem contrair empréstimos para saneamento financeiro, tendo em vista a reprogramação da dívida e a consolidação de passivos financeiros, desde que o resultado da operação não aumente o endividamento líquido dos municípios.*”

Ainda de acordo com o n.º 4 do artigo 3º: “Constituem fundamentos da necessidade de recurso a empréstimo para saneamento financeiro, o preenchimento de uma das seguintes condições:

- a) A ultrapassagem do limite de endividamento líquido previsto no n.º 1 do artigo 37º da LFL;
- b) A existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 40% das receitas totais do ano anterior, tal como definidas no artigo 10º da LFL;
- c) O rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 200%;
- d) Prazo médio de pagamentos a fornecedores, superior a 6 meses.

O n.º 1 do artigo 8º do mesmo diploma define que “A situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira pode ser declarada pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, quando se verifiquem pelo menos três das seguintes situações:

- a) Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazos previsto no artigo 39.º da LFL;
- b) Endividamento líquido superior a 175 % das receitas previstas no n.º 1 do artigo 37.º da LFL;
- c) Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior;
- d) Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300 %;
- e) Prazo médio de pagamentos a fornecedores superior a seis meses;
- f) Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento previstos no n.º 2 do artigo 37.º e no n.º 3 do artigo 39.º, ambos da LFL.” (sublinhado nosso).”

Quadro 38 – Situação de desequilíbrio financeiro conjuntural/saneamento financeiro

		2010	2011	2012
a)	Ultrapassagem do limite de endividamento líquido (n.º 1 do artigo 37.º da LFL).	--	✓	--
b)	Dívidas a fornecedores de montante superior a 40% das receitas totais do ano anterior (artigo 10.º da LFL).	✓	✓	✓

		2010	2011	2012
c)	O rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 200%.	✓	✓	✓
d)	Prazo médio de pagamento a fornecedores, superior a 6 meses	✓	✓	✓

Fonte: Cálculos presentes no Anexo X.

- iii. Nos exercícios de 2010 e 2011, o MVNG encontrava-se ainda em **desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira**, pois de acordo com os critérios legalmente definidos²⁷⁶ verificavam-se pelo menos três das seguintes situações:

²⁷⁶ [Nota 246 do documento citado] – “De acordo com o n.º 1 do artigo 41.º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, e do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, “A *situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira pode ser declarada pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, quando se verificarem pelo menos três das seguintes situações:*

- a) Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazos previsto no artigo 39.º da LFL;
- b) Endividamento líquido superior a 175 % das receitas previstas no n.º 1 do artigo 37.º da LFL;
- c) Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior;
- d) Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300 %;
- e) Prazo médio de pagamentos a fornecedores superior a seis meses;
- f) Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento previstos no n.º 2 do artigo 37.º e no n.º 3 do artigo 39.º, ambos da LFL.” (sublinhado nosso).”



Quadro 39 – Situação de desequilíbrio financeiro estrutural/Reequilíbrio financeiro

		2010	2011	2012
a)	Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazo (artigo 39.º da LFL).	✓	✓	--
b)	Endividamento líquido superior a 175 % das receitas (n.º 1 do artigo 37.º da LFL).	--	--	--
c)	Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior.	✓	✓	--
d)	Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300%.	--	--	--
e)	Prazo médio de pagamentos a fornecedores, superior a seis meses.	✓	✓	✓
f)	Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento (n.º 2 do artigo 37.º e n.º 3 do artigo 39.º da LFL).	n/a	n/a	n/a

Fonte: Cálculos presentes no Anexo X.

- iv. Quer a solução de recurso a saneamento financeiro, quer a de recurso a reequilíbrio financeiro, teriam sido boas medidas de gestão da dívida municipal, na medida em que permitiriam converter passivos de curto-prazo, que oneraram excessivamente as finanças do MVNG, em passivos de médio e longo prazo, que permitiriam ajustar a gestão das finanças municipais a um quadro mais rigoroso de previsão e execução orçamental.
- v. As várias operações analisadas ao longo do presente relato tiveram os seguintes impactos relevantes no endividamento e no património e orçamento municipais:

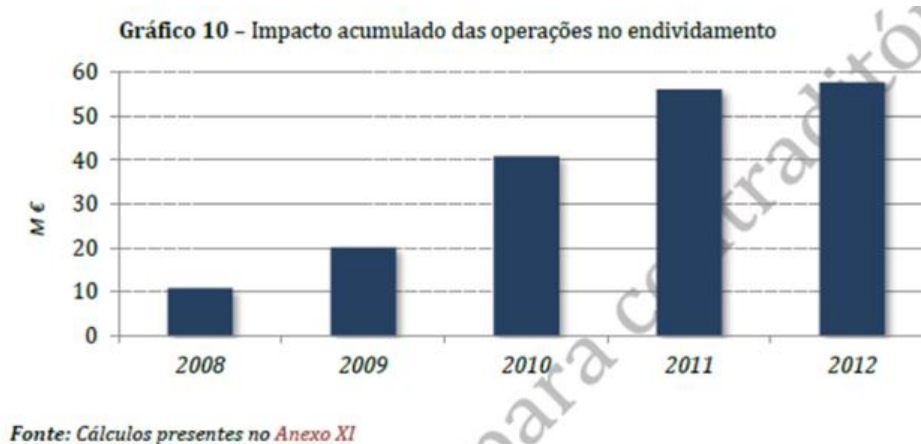


Quadro 40 – Efeitos patrimoniais e orçamentais das operações

Ponto	Facto/Operação	Distorção ou efeito patrimonial/orçamental	Endividamento (2010-2012)		
			Efeitos qualitativos no cálculo do endividamento	Efeitos quantitativos no cálculo do endividamento	
3.4.2.	Pagamentos a fornecedores através de ARD.	Falta de previsão orçamental das receitas.	Não relevação dos valores em dívida para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo.	2010	M€ 16,8
				2011	M€ 9,3
				2012	M€ 4,7
3.4.3	Pagamentos a fornecedores através de contratos de <i>confirming</i> .	Falta de previsão orçamental das receitas.		2010	M€ 6,0
				2011	M€ 7,3
				2012	M€ 6,0
3.4.4	Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário.	Aumento dos compromissos assumidos para exercícios futuros.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pelo aumento da rubrica "Investimentos financeiros".	2010	M€ 7,3
				2011	M€ 8,1
				2012	M€ 4,8
3.4.5	Transmissão da dívida do MVNG à SUMA, no valor de M€ 20,6, para a AdG, e sua classificação contabilística como ativo intangível.	Transformação de dívidas em ativos (ótica consolidada)	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela diminuição dos "passivos financeiros".	2010	M€ 20,6
				2011	--
				2012	--
3.4.6	Arrecadação das receitas provenientes da transferência de infraestruturas de saneamento em alta da AdG para a SIMDOURO.	Aumento das disponibilidades do MVNG à custa da diminuição da situação líquida do grupo municipal	Aumento da capacidade de endividamento líquido pelo aumento da rubrica "disponibilidades".	2010	M€ 2,3
				2011	M€ 14,7
				2012	m€ 970,6
3.4.8.	Não relevação contabilística de juros de mora debitados por fornecedores, no valor de M€ 4,7.*	Subavaliação de passivos	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela não relevação de passivos financeiros.	2010	M€ 3,5
				2011	M€ 4,0
				2012	M€ 4,7
3.4.9.	Não reconhecimento da totalidade dos riscos e encargos decorrentes de processos judiciais em curso.	Subavaliação de passivos.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela não relevação das estimativas previstas.	2010	M€ 9,4
				2011	M€ 8,6
				2012	M€ 7,5
3.4.10.	Relevação contabilística de créditos sobre os quais a autarquia não detinha os respetivos direitos.	Sobreavaliação de ativos.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela sobreavaliação de ativos.	2010	M€ 11,4
				2011	M€ 11,4
				2012	M€ 11,4

*Debitados mas não analisados.

- vi. Ao longo do período em análise, o MVNG concretizou operações extraordinárias que, em substância, foram concebidas para torner as limitações impostas pelas normas legais aplicáveis em matéria de endividamento, colocando em causa a situação financeira da autarquia no médio/longo prazo. Refira-se, em concreto, as operações relatadas nos pontos 3.4.4., 3.4.5., 3.4.6. e 3.4.8. Em termos acumulados, estas operações tiveram impacto no endividamento do MVNG, nos exercícios de 2008 a 2012, tendo atingido neste último ano, M€ 57,8, senão vejamos:



- vii. Finalmente, o MVNG desenvolveu uma gestão orçamental desequilibrada, caracterizada pela completa ausência de sinceridade e fiabilidade na previsão de receitas, de racionalidade e prudência na efetivação de gastos e de monitorização da execução do orçamento (cfr. ponto 3.4.11. do relato).

Projeto de Recomendações

- Instruir adequados mecanismos de monitorização, controlo e supervisão que assegurem a relevância e fiabilidade da informação orçamental e financeira produzida e prestada às entidades competentes no âmbito dos deveres de informação;
- Ponderar, face à atual situação financeira do Município, a vinculação a um conjunto de medidas tendentes à diminuição programada da dívida, ao reequilíbrio orçamental, à redução e racionalização da despesa e bem assim à maximização da receita e ao aperfeiçoamento do sistema de controlo interno²⁷⁷.

723. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre equilíbrio e estabilidade orçamental:

“[...]”

9. Equilíbrio e Estabilidade Orçamental

²⁷⁷ [Nota: 247 do documento citado] – “Atento o novo quadro jurídico-financeiro relativa à elaboração e execução orçamental, bem como ao endividamento municipal, designadamente a Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro (RFAL), a Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, (LCPA) e posterior regulamentação e a Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto (diploma que estabeleceu o regime jurídico da recuperação financeira municipal e regulamenta o Fundo de Apoio Municipal (FAM)).”

A sinceridade orçamental do Município foi sempre pretendida por parte dos responsáveis técnicos e políticos na preparação dos respetivos orçamentos. A verdade é que os anos em apreço, como se afirma na parte geral deste contraditório foram marcados por fortes incertezas financeiras de natureza macroeconómica com reflexos microeconómicos e que se caracterizou, entre outras circunstâncias, pelo Estado Central ter realizado em 2009 vários orçamentos retificativos e em 2010 só ter entrado em vigor o OE a partir de 28 de abril.

Na página 210 ao quadro 29 os Senhores Auditores aproveitam para, por exemplo, apontar o aumento da despesa com pessoal.

Ignora na crítica que faz que a Câmara Municipal sempre diminui o seu número de funcionários, com exceção do ano de 2010, ano em que teve de iniciar a preparação da extinção da Gaianamia e que contratou várias centenas de professores para as AECS (atividades extracurriculares) que foram comparticipadas por transferência do Estado Central.

Mais, os Senhores Auditores não realçam que parte do aumento de custos com pessoal, no ano de 2009, foi consequência da atualização salarial decretada pelo OE em 2,9%. Igualmente não referem a diminuição dos custos com pessoal, em 2012, na sequência do OE determinar a suspensão temporária-dos subsídios dos Funcionários Públicos.

Seria ainda importante que os Senhores Auditores tivessem também reconhecido o esforço de contenção e redução de outros encargos com funcionamento do Município, nomeadamente com medidas internas que permitiram reduzir os compromissos assumidos pelo Município com aquisição de bens e serviços.

Em termos orçamentais, para o período em análise, objetivamente, o Tribunal de Contas poderia também ter retirado as seguintes conclusões:

- 1) A redução significativa da receita é também resultante da crise económica e financeira verificada no período em análise;
- 2) A redução nos compromissos assumidos no exercício económico é que consta do quadro abaixo;
- 3) Ocorreu a diminuição nos compromissos assumidos e não pagos a transitar para anos seguintes.



Execução Orçamental	2008	2009	2010	2011	2012	Tx Cresc. (2008- 2012)
Receita Cobrada Bruta	149.933.908,80	141.679.028,15	121.035.380,28	134.980.633,84	124.458.946,00	-16,99%
Receita Cobrada Líquida	141.079.571,99	138.828.150,02	119.690.432,64	133.914.620,29	123.619.407,65	-12,38%
Receita Por Cobrar no Final do Exercício	5.288.562,33	5.780.816,59	4.682.097,21	4.696.942,42	5.625.391,93	6,37%
Despesa Paga	150.044.608,94	143.679.193,13	127.412.701,04	134.698.699,02	126.902.667,94	-15,42%
Compromissos Assumidos No Exercício	235.664.104,84	245.631.557,87	228.464.949,38	239.464.014,42	218.864.162,18	-7,13%
Compromissos Por Pagar no Final do Exercício	85.619.495,99	101.952.364,74	85.876.444,74	83.222.059,75	79.309.721,04	-7,37%

Apesar da contenção ao nível da despesa, a receita não teve uma tendência de subida nesse mesmo período, antes pelo contrário, como se poderá aferir pelo quadro anterior. Esta situação é resultado dos constrangimentos criados aos Municípios, por um lado, pela redução nas transferências do Estado Central, de 2010 para 2011 (período onde se registou a maior quebra) no Município de Vila Nova de Gaia em 8,6% (-4,2% em 2012 face a 2008) e por outro lado pela grave crise económica e financeira que assolou o País, com impacto ao nível da arrecadação de receita pela via dos impostos diretos, indiretos e de taxas. Os impostos e taxas registaram uma diminuição no período objeto de análise por parte do Tribunal de Contas de 13,28%. Convém salientar que da análise dos Senhores Auditores não existe qualquer referência ao facto de estes 2 grandes agrupamentos de receita (Transferências. Impostos e Taxas) representarem, em 2012, 67,83% do total da receita bruta cobrada pelo Município de Vila Nova de Gaia (em 2010 representavam 76,68%).

Pode-se também daqui concluir que, do lado da receita, são estas as rubricas críticas de (in)sucesso no desempenho dos Municípios Portugueses, pela sua grande importância e peso na estrutura de receita, estando uma delas-dependente do Estado Central e a outra muito sensível à conjuntura económica e financeira, ou seja, por fatores externos à própria gestão direta municipal.

Convém ainda referir que, como prova da busca de sinceridade orçamental, nos anos 2007 e 2008, o Município, por orientação do notificado, em articulação com os serviços, procedeu à resolução de pendências com a EDP e o IHRU, que levou ao reconhecimento em Balanço de um passivo adicional de 58,2 milhões de euros que há vários anos vinha sendo protelada a respetiva regularização nas contas do Município. A auditoria dirigida aos anos 2008-2012, contudo acabou por não analisar factos e transações ocorridas em exercícios económicos anteriores e refletidas neste período de análise. Ora o mesmo

critério não deveria ter impedido o Tribunal de Contas de analisar a inclusão e regularização nas contas do Município da dívida à EDP que transitava desde os anos 90, mencionada nos Relatórios e Contas da Município, mas sem estar refletidos nas respetivas contas por falta de finalização processual com a empresa. Igual situação se passava com a dívida reclamada pelo Instituto de Habitação e Reabilitação Urbana (IHRU) relativa a 1033 fogos sociais que, por motivos alheios ao Município, aguardavam regularização, isto apesar de os mesmos já estarem na posse e uso do Município desde 2003.

Mesmo considerando esta mensuração no passivo, a este propósito, em termos patrimoniais e financeiros, os Senhores Auditores também não retiram qualquer conclusão no que respeita à diminuição da dívida a terceiros, em todos os prazos, no período em análise, ou seja, que de 2008 para 2012 a dívida a terceiros diminuiu 21,4%. Estamos certos que será da máxima utilidade poder vir a comparar os relatórios de auditoria dos restantes 11 Municípios para se poder aferir com maior rigor a real situação relativa do Município de Vila Nova de Gaia no universo dos Municípios mais endividados objeto deste plano de auditoria.

Se é verdade que o Município há vários anos sofria de uma pressão orçamental elevada também é verdade que nos anos em análise a conjuntura desfavorável não ajudou a suavizar a severidade enfrentada, mas ainda assim a gestão municipal regularizou contabilisticamente passivos no valor de 58 Milhões de Euros, abateu passivo de curto, médio e longo prazo e reduziu custos de funcionamento do município.

Assim conclui-se refutando a censura que é feita pelos Senhores Auditores a propósito do presente item.”

724. Também **em contraditório**, na *Resposta preliminar* de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre o endividamento municipal:

“[...]

10. Endividamento Municipal

O cálculo dos diferentes tipos de endividamento é, por natureza, uma responsabilidade técnica e foi sempre efetuado pelos serviços técnicos do Município com base nos valores contabilísticos e nos termos da lei. Nunca mereceram dúvidas a competência e seriedade desses serviços e das diferentes e sucessivas informações técnicas que produziram e que agora são questionados pelos Senhores Auditores. Assim os juízos produzidos contra o decisor político afiguram-se completamente desajustados, na justa medida em que este se baseava em informações de natureza meramente técnica.

Na verdade, os Senhores Auditores com base em premissas anteriormente refutadas por nós e consideradas como desajustadas, vêm agora recalcular extra contabilisticamente e

à posteriori os diferentes valores de endividamento, procurando evidenciar um eventual incumprimento que nunca existiu formalmente, de acordo com a opinião e informações legalmente prestadas pelos serviços técnicos municipais, no âmbito dos diferentes deveres de reporte a que estão obrigados nos termos da Lei.

É convicção do notificado que as explicações técnicas que os serviços poderão vir a prestar, por via do seu Diretor Municipal e outros responsáveis técnicos da área financeira, também visados por juízos negativos neste anteprojeto de relatório, poderão ajudar a clarificar melhor a seriedade e assertividade dos pressupostos e cálculos que serviram de base às sucessivas informações prestadas e relativamente às quais os decisores políticos do Município sempre confiaram na sua conformidade e nas quais basearam as suas decisões e opções de gestão, projeção e execução orçamental.

Assim recusa-se o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões. Reafirma-se a confiança na competência e boa-fé dos serviços municipais e seus Dirigentes. Aguarda-se que os mesmos se pronunciem no presente âmbito de contraditório.

725. Ainda **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojeto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre *equilíbrio e estabilidade orçamental*:

“[...]”

1.10. Equilíbrio e Estabilidade Orçamental

Importa sublinhar, contrariamente ao que parece subentender-se do texto do Relato, que na elaboração dos documentos previsionais a Câmara Municipal sempre cumpriu as regras orçamentais instituídas não só pelo POCAL como pela demais legislação aplicável. Neste item, extrai-se como principal conclusão do Relato de Auditoria e respetivo Juízo de Auditoria a emissão de um forte juízo de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia, o que não está conforme ao ponto 3.4.11. do Relato que lhe corresponde, onde não consta qualquer emissão de juízo de auditoria, nomeadamente, porque se conclui por uma perspetiva crítica ao quadro normativo aplicável, incluindo ao novo regime financeiro das autarquias locais.

Em todo o caso, nomeadamente, por razões de rigor jurídico com relevância para o exercício do contraditório, entendemos ser devida a necessária retificação no Relatório Final.”

726. Também **em contraditório**, a *argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia*, de 29 de janeiro de 2015 – que Marco António Costa expressamente acolhe, no § 6 do *Aditamento à resposta preliminar ao anteprojeto de relatório*, de 3 de fevereiro de 2015 – acrescenta os seguintes argumentos sobre endividamento municipal:

“[...]

1.11. Endividamento Municipal e 1.12. Juízo Global de Auditoria

O Relato de Auditoria emite um juízo desfavorável sobre a situação financeira e patrimonial, na parte relativa à capacidade de endividamento no triénio 2010-2012.

Porém, este juízo assenta em premissas constantes do Quadro 40 (pág. 24) decorrentes, não dos cálculos efetuados pelo Município, à luz dos quais genericamente se observam os limites legais de endividamento, mas sim, da apreciação do Tribunal relativamente aos factos e operações anteriormente analisados e contraditados. O Juízo de Auditoria entende que os cálculos efetuados pelo Município terão distorcido a verdadeira situação financeira e patrimonial da autarquia constatada pelo Tribunal. Segundo o Relato sem tal distorção teriam sido ultrapassados os limites legais de endividamento no triénio 2010-2012.

Ora como se demonstrou no contraditório específico de cada um dos itens anteriores, entendemos não subsistir fundamento válido para que se coloquem em causa os cálculos efetuados pelos responsáveis técnicos e demais responsáveis autárquicos.

Assumindo o juízo global de auditoria o objetivo estratégico da presente Auditoria nos termos do ponto 11 do Despacho Judicial de Contraditório, torna-se, assim, por demais relevante, que esse Venerando Tribunal modifique, com base no presente contraditório, a versão constante do Relato, emitindo, a final, um juízo de apreciação favorável, por o mesmo se revelar de inteira justiça.”

727. De seguida, confronta-se a argumentação sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e sobre endividamento municipal, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁷⁸.

“[...]

²⁷⁸ A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

790. Em sede de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.11. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, que “(...) *na elaboração dos documentos previsionais a Câmara Municipal sempre cumpriu as regras orçamentais instituídas não só pelo POCAL, como pela demais legislação aplicável*”.

O atual Presidente da Câmara Municipal veio afirmar que “(...) *a Câmara apresentou o mais razoável Orçamento dos últimos anos, o Orçamento para 2015, com uma limpeza de todos os eventuais artifícios de empolamento da receita existentes, num esforço de equilíbrio, prudência e sinceridade na gestão da coisa pública*”.

791. Relativamente ao argumento do cumprimento das regras orçamentais instituídas, importa começar por dizer que tal cumprimento não foi impeditivo, tal como demonstrado, de uma gestão orçamental desequilibrada, ao longo do quinquénio 2008-2012, caracterizada, repita-se, pela sistemática falta de sinceridade, transparência e fiabilidade na previsão das receitas e, ainda, pela sistemática falta de racionalidade e prudência na efetivação dos gastos.

792. Tais características, que resultam do facto irrefutável de que as receitas não foram suficientes para cobrir a totalidade de compromissos assumidos, evidenciam o desrespeito pelas regras da boa e rigorosa gestão financeira, bem como pelos princípios orçamentais de equilíbrio, de estabilidade, de solidariedade recíproca e de equidade intergeracional, consagrado no artigo 4º da Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro, e da Lei de Enquadramento Orçamental, Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, alterada pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, pela Lei n.º 23/2003 de 02 de julho, pela Lei n.º 48/2004, de 24 de agosto, pela Lei n.º 48/2010, de 19 de outubro, pela Lei n.º 22/2011, de 20 de maio, e pela Lei n.º 52/2011, de 13 de outubro”.

4.11. Endividamento Municipal

793. Nos exercícios de 2010 a 2012²⁷⁹, em cumprimento do disposto nas normas legais então em vigor (vide ponto 4.1.), os limites legais de endividamento do MVNG, eram os seguintes:

²⁷⁹ [Nota: 355 do documento citado] – “O cálculo da capacidade de endividamento do MVNG recaiu apenas sobre o triénio 2010-2012, em virtude de as Leis do Orçamento de Estado para 2011 e 2012, terem vindo definir novos e mais restritivos limites ao endividamento municipal, que não podia exceder o que existia no ano anterior (Vd. Ponto 4.1 do Relatório).”

Quadro 30 – Limites de endividamento do MVNG ^(a)

RECEITAS MUNICIPAIS ^(b)		2010	2011	2012
1. Impostos Municipais do ano anterior		48.826.557	51.567.421	51.278.613
2. Derrama do ano anterior		4.501.033	4.839.491	5.192.776
3. Participação no FEF + parcela fixa do IRS (Anexo XIX do OE do ano anterior)		24.063.767	25.318.851	23.301.437
4. Participação nos resultados das entidades do SEL		700.000	340.000	135.038
5. TOTAL (1+2+3+4)		78.091.357	82.065.763	79.907.864
Limites legais Endividamento	Curto Prazo (5) x 10%	7.809.136	8.206.576	7.990.784
	Médio e Longo Prazo (5) x 100%	78.091.357	82.065.763	79.907.864
	Líquido (Art.º 37º da Lei n.º 2/2007 e art.º 53º LOE 2011 com a redação da Lei n.º 60-A/2011, 30.11, e artigo 66º do LOE 2012)	97.164.196	49.888.385	55.058.464

Fonte: Mapas do controlo orçamental da receita 2009 e 2011.

(a) Para o cálculo do endividamento do MVNG, no triénio 2010-2012, à luz das regras legais aplicáveis e tendo em conta as DF das entidades, o perímetro das entidades relevantes é o que consta em anexo (Anexo XI).

(b) Receita líquida de reembolsos e restituições calculadas nos termos dos artigos 37º, nº 1 e 39º, nºs 1 e 2.

794. De acordo com os cálculos efetuados pelo MVNG²⁸⁰, os limites legais e o respetivo endividamento, nos exercícios de 2010 a 2012, foram os seguintes:

Quadro 31 – Endividamento de curto prazo (cálculos do MVNG)

Endividamento de curto-prazo			
Designação	2010	2011	2012
Limite legal (a)*	7.947.080	8.004.835	7.900.489
Empréstimos de curto prazo (b)	7.865.000	7.750.000	7.700.000
Diferença (c) = (a - b)	82.080	254.835	200.489

Fonte: MVNG

* Os valores do limite legal de endividamento (10% das receitas relevantes) não conferem com os valores apresentados no Quadro 31, em virtude do MVNG, para o cômputo global de receitas relevantes, na componente das receitas provenientes do OE, considerar as do próprio ano e não as do ano anterior, como se observa e fundamenta mais à frente.

²⁸⁰ [Nota: 356 do documento citado] – “ No âmbito dos deveres de informação, os municípios enviam os documentos de prestação de contas ao Tribunal de Contas, independentemente da sua apreciação pelo órgão deliberativo, até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitem (n.º 1 do artigo 51.º da LFL), à Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional (CCDR) da respetiva área de atuação, até 30 dias após a respetiva aprovação e independentemente da apreciação pelo órgão deliberativo e ao Instituto Nacional de Estatística (INE), até 30 dias após a aprovação dos mesmos (artigo 7.º do POCAL).

Ainda no âmbito dos mesmos deveres, os municípios remetem à Direção-Geral do Orçamento (DGO) e à Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) as contas trimestrais e a conta anual, nos 30 dias subsequentes, respetivamente, ao período a que respeitam e à sua aprovação, bem como informação respeitante ao endividamento municipal, nos 30 dias subsequentes ao trimestre a que respeitam, através da aplicação informática disponibilizada para o efeito - SIIAL (Sistema Integrado de Informação das Autarquias Locais).”

Quadro 32 – Endividamento de médio e longo prazo (cálculos do MVNG)

Endividamento de empréstimos de médio e longo prazo			
Designação	2010	2011	2012
Dívida de empréstimos de m.l.p. (a)	174.023.512	158.631.864	145.145.155
Dívida excecionada (b)	85.449.648	79.973.151	75.705.657
Dívida a considerar (c) = (a - b)	88.573.864	78.658.713	69.439.498
Limite legal (d)*	79.470.797	94.869.593	85.374.120
Diferença (e) = (d - c)	(9.103.067)	16.210.880	15.934.622

Fonte: SIAL; MVNG

* Os valores do limite legal de endividamento (100% das receitas relevantes) não conferem com os valores apresentados no Quadro 31, em virtude do MVNG, para o cômputo global de receitas relevantes, na componente das receitas provenientes do OE, considerar as do próprio ano e não as do ano anterior, como se observa e fundamenta mais à frente.

Quadro 33 – Endividamento líquido (cálculos do MVNG)

Endividamento Líquido			
Designação	2010	2011	2012
Ativos financeiros (a)	182.785.398	165.613.881	150.748.441
Passivos financeiros (b)	270.724.819	245.081.069	221.868.978
Endividamento líquido do Município (c) = (b - a)	87.939.421	79.467.188	71.120.537
Endividamento líquido do SEL (d)	46.445.479	280.004	116.308
Dívida excecionada (e)	85.449.648	79.973.151	75.705.657
Dividas à EDP 1988 (f)	14.173.463	12.680.710	11.613.412
Endividamento líquido a considerar (g) = (c + d - e - f)	34.761.789	-12.906.669	-16.082.224
Limite legal (h)	99.338.497	34.761.789	-12.906.670
Diferença (i) = (h - g)	64.576.708	47.668.458	3.175.554

Fonte: SIAL; MVNG

795. Assim, e de acordo com os cálculos efetuados pelo Município, no triénio 2010-2012, o MVNG:

- Respeitou os limites legais de endividamento de curto prazo;
- Ultrapassou os limites legais de endividamento de médio e longo prazo, no exercício de 2010 (M€ 9,1), e respeitou os mesmos limites em 2011 e em 2012;
- Respeitou os limites legais de endividamento líquido.

796. Contudo, os cálculos efetuados pelo MVNG, suscitam-nos as seguintes observações:

- ✓ Para aferição do cabaz de receitas relevantes para os limites legais de endividamento, o MVNG considerou, na componente das receitas

provenientes do Orçamento de Estado, as relativas ao próprio ano, quando a lei diz, expressamente, “... *relativas ao ano anterior*”²⁸¹;

- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de curto prazo, o MVNG não considerou:
 - os valores em dívida no âmbito dos ARD (*vide* ponto 4.2.);
 - os valores em dívida no âmbito dos contratos de *confirming* (*vide* ponto 4.3.);
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo, o MVNG também não considerou:
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos ARD (*vide* ponto 4.2.);
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos contratos de *confirming* (*vide* ponto 4.3.);
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido, o MVNG incluiu, no exercício de 2010, o endividamento líquido da “AdG”, no valor de M€ 46,4. Contudo, este valor não podia ter sido incluído, uma vez que a empresa municipal se encontrava em equilíbrio de contas²⁸².
- ✓ Ao invés, para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo e de endividamento líquido, o MVNG não incluiu, no exercício de 2010, o endividamento das empresas municipais “Gaianima” e “Gaiurb” e, no exercício de 2011, não incluiu o endividamento da empresa “Gaianima”, entidades que se encontravam em situação de desequilíbrio de contas;
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido do triénio 2010-2012, o MVNG:
 - Relevou, para o cômputo global dos seus ativos financeiros, M€ 11,4 de créditos sobre terceiros que não eram reconhecidos pela contraparte, contrariando o disposto no n.º 3 do artigo 36º da LFL, de acordo com o qual não eram considerados os créditos sobre terceiros que não fossem reconhecidos por ambas as partes²⁸³.
 - Não relevou o valor das provisões, as quais, à luz do princípio da prudência, deverão ser tidas em conta para determinar a capacidade de endividamento, uma vez que a constituição de provisões revela

²⁸¹ [Nota: 357 do documento citado] – “*Vide* n.º 1 do artigo 37º e n.ºs 1 e 2 do artigo 39º da LFL.”

²⁸² [Nota: 358 do documento citado] – “*Vide* art.º 36º da LFL e art.º 32º do RJSEL.”

²⁸³ [Nota: 359 do documento citado] – “*Vide* ponto 4.9. do presente Relatório.”

que se tem a perspetiva de não receber créditos (no caso do ativo) e de vir a incorrer em alguns débitos (caso do passivo).

- Não relevou os passivos omissos, relativos a juros de mora (*vide* ponto 4.7.)
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido de 2011 e 2012, o MVNG relevou o endividamento líquido da entidade “InovaGaia” que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 36º da LFL, não integra o perímetro de endividamento do Município, em virtude de se tratar de uma associação de direito privado sem fins lucrativos.

Contraditório

797. Em sede de exercício do direito de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.12. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(...) este juízo assenta em premissas constantes do Quadro 40 (...) decorrentes, não dos cálculos efetuados pelo Município, à luz dos quais genericamente se observam os limites legais de endividamento, mas sim, da apreciação do Tribunal relativamente aos factos e operações anteriormente analisados e contraditados. O Juízo de Auditoria entende que os cálculos efetuados pelo Município terão distorcido a verdadeira situação financeira e patrimonial da autarquia constatada pelo Tribunal. Segundo o Relato sem tal distorção teriam sido ultrapassados os limites legais de endividamento no triénio 2010-2012.

Ora como se demonstrou no contraditório específico de cada um dos itens anteriores, entendemos não subsistir fundamento válido para que se coloquem em causa os cálculos efetuados pelos responsáveis técnicos e demais responsáveis autárquicos.”

798. As presentes alegações que, de per si, não acrescentam nada, leva-nos a sublinhar que não tendo sido apresentados, no contraditório específico de cada um dos pontos anteriores, argumentos suscetíveis de alterar as respetivas conclusões e juízos de auditoria, reafirma-se que os pressupostos em que assentaram os cálculos sobre a capacidade de endividamento, efetuados pelo Município, contêm erros materialmente relevantes e que o MVNG ultrapassou os limites legais de endividamento de curto, médio e longo prazo, no triénio 2010-2012 e, ainda, o limite legal de endividamento líquido no exercício de 2011.”

728. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e sobre endividamento municipal:

“[...]

1.2.9. Equilíbrio e Estabilidade Orçamental (Cfr. Ponto 4.10 do Relatório)

Conclusões

1.2.9.1 Nos exercícios de 2008 a 2012, **a despesa comprometida registou valores superiores à receita liquidada**, isto é, em cada exercício, o MVNG assumiu despesa para além da sua capacidade financeira. A despesa sem cobertura atingiu os valores mais elevados no exercício de 2009 e 2010, contudo, em 2012, a percentagem de despesa sem cobertura era ainda de 39%.

1.2.9.2 A **execução orçamental deficitária** resultou dos sucessivos desvios registados na execução da receita face à sua previsão. No quinquénio 2008-2012, a taxa de execução da receita foi, em média, de 49%. A reduzida taxa de execução é mais acentuada nas receitas de capital, com uma média de 24%, em particular na rubrica “Venda de bens de investimento”.

1.2.9.3 Com efeito, ao longo do quinquénio em análise, na fase de elaboração do orçamento, o MVNG sobrestimou a previsão da receita, ignorando o comportamento histórico da sua efetiva arrecadação, o que sugere que a elaboração dos orçamentos se regeu pelas inscrições das dotações de despesas e não pela previsão de receitas.

1.2.9.4 A **deficiente previsão orçamental ao longo do quinquénio levou o Município a incorrer em défice**, pois os reais fluxos económicos demonstram uma continuada ausência de sinceridade orçamental no cálculo da dotação previsional de receita, criando a ilusão de suficiência e estimulando a assunção de compromissos que aumentam as responsabilidades da autarquia sem a correspondente entrada de verbas.

1.2.9.5 Em face do exposto, conclui-se que, ao longo do quinquénio 2008-2012, o MVNG desenvolveu uma **gestão orçamental desequilibrada**, caracterizada por:

- Falta de sinceridade, transparência e fiabilidade na previsão das receitas;
- Falta de racionalidade e prudência na efetivação dos gastos;
- Falta de monitorização da execução do orçamento tendo em vista a adequação e proporcionalidade entre a arrecadação da receita e a realização da despesa;
- Falta de cumprimento atempado dos compromissos assumidos, acumulando dívidas a fornecedores originariamente de curto-prazo.

1.2.9.6 De resto, foi a continuada assunção de compromissos sem a necessária correspondência de fundos disponíveis, que levou o MVNG a celebrar acordos de regularização de dívida e contratos de *confirming* conexos com contratos de factoring posteriormente celebrados com instituições financeiras e, ainda, a **pagar juros de mora no valor de, pelo menos, M€ 13,0.**

1.2.9.7 Tal gestão orçamental desequilibrada, resulta do facto de as receitas não serem suficientes para cobrir a totalidade de compromissos assumidos e a sua previsão não ser realista, sincera e fiável, traduzindo-se numa sistemática falta de fundos de tesouraria disponíveis para solver compromissos jurídicos firmes para com terceiros, apesar de os factos constitutivos das obrigações de despesa disporem de cabimento na tabela da despesa, fazendo acumular passivos exigíveis vencidos e pagamentos atrasados.

1.2.9.8 E evidencia o desrespeito pelas regras da boa e rigorosa gestão financeira, bem como pelos princípios orçamentais de equilíbrio, de estabilidade, de solidariedade recíproca e de equidade intergeracional, consagrado no artigo 4º da LFL/2007 e no artigo 10º da Lei de Enquadramento Orçamental²⁸⁴, na versão resultante da republicação efetuada pela Lei nº 41/2014, de 10 de julho.

1.2.9.9 Importa salientar que o novo regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais, Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, estabelece, nos seus princípios, a sujeição do setor local aos princípios consagrados na LEO e ao princípio da estabilidade orçamental, definida como uma “*situação de equilíbrio ou excedente orçamental*”.

1.2.9.10 No mesmo sentido, veio criar um “*mecanismo de alerta precoce de desvios*” que tenta acautelar a existência de falsas expectativas orçamentais na arrecadação de receita. Veio ainda introduzir uma nova noção de equilíbrio orçamental (n.º 2 do artigo 40º), de acordo com a qual, “*a receita corrente bruta cobrada deve ser pelo menos igual à despesa corrente acrescida das amortizações médias de empréstimos de médio e longo prazo*”.

[...]

1.2.10. Endividamento Municipal (Cfr. Ponto 4.11 do Relatório)

Conclusões

1.2.10.1 O cálculo da capacidade de endividamento do MVNG recaiu apenas sobre o triénio 2010-2012, em virtude de as Leis do Orçamento de Estado para 2011 e 2012 terem vindo definir novos e mais restritivos limites ao endividamento

²⁸⁴ [Nota 3 do documento citado] – “Lei nº 91/2001, de 20 de agosto com a 8ª alteração introduzida pela lei nº 41/2014, de 10 de julho.”

municipal, que não podia exceder o que existia no ano anterior (Vd. Ponto 4.1 do Relatório).

1.2.10.2 Assim, de acordo com os cálculos efetuados pelo MVNG relativos à sua capacidade de endividamento, nos exercícios de 2010-2012, o Município:

- Respeitou os limites legais de endividamento de curto prazo e os limites legais de endividamento líquido;
- Respeitou os limites legais de endividamento de médio e longo prazo nos exercícios de 2011 e 2012;
- Ultrapassou os limites legais de endividamento de médio e longo prazo, no exercício de 2010, em M€ 9,1.

1.2.10.3 Porém, tais cálculos não merecem credibilidade ou fiabilidade, na medida em que **enfermam de erros de cálculo que influenciaram, de forma materialmente relevante, os valores da verdadeira capacidade de endividamento do MVNG**, mais especificamente:

- Para aferição do cabaz de receitas relevantes para os limites legais de endividamento, o MVNG considerou, na componente das receitas provenientes do Orçamento de Estado, as relativas ao próprio ano, quando a lei diz, expressamente, “... *relativas ao ano anterior*”;
- Para o cálculo da capacidade de endividamento de curto, médio e longo prazo, o MVNG não considerou:
 - ✓ os valores em dívida no âmbito dos ARD (*vide* ponto 4.2.);
 - ✓ os valores em dívida no âmbito dos contratos de *confirming* (*vide* ponto 4.3.);
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido, o MVNG incluiu, no exercício de 2010, o endividamento líquido da “AdG”, no valor de M€ 46,4, valor que não podia ter sido incluído, uma vez que a empresa municipal se encontrava em equilíbrio de contas.
- Ao invés, para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo e de endividamento líquido, o MVNG não incluiu, no exercício de 2010, o endividamento das empresas municipais “Gaianima” e “Gaiurb” e, no exercício de 2011, não incluiu o endividamento da empresa “Gaianima”, entidades que se encontravam em situação de desequilíbrio de contas;
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido do triénio 2010-2012, o MVNG:
 - ✓ Relevou, para o cômputo global dos seus ativos financeiros, M€ 11,4 de créditos sobre terceiros que não eram reconhecidos pela contraparte, contrariando o disposto no n.º 3 do artigo 36º da LFL,

de acordo com o qual não eram considerados os créditos sobre terceiros que não fossem reconhecidos por ambas as partes;

- ✓ Não relevou o valor das provisões, as quais, à luz do princípio da prudência, deverão ser tidas em conta para determinar a capacidade de endividamento, uma vez que a constituição de provisões revela que se tem a perspetiva de não receber créditos (no caso do ativo) e de vir a incorrer em alguns débitos (caso do passivo);
- ✓ Não relevou os passivos relativos a juros de mora (*vide* ponto 4.7).
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido de 2011 e 2012, o MVNG relevou o endividamento líquido da entidade “InovaGaia” que, nos termos da *alínea b)* do n.º 2 do artigo 36º da LFL, não integra o perímetro de endividamento do Município, em virtude de se tratar de uma associação de direito privado sem fins lucrativos.

1.2.10.4 Assim, de acordo com o **juízo de auditoria**, no **triénio 2010-2012**, o MVNG:

- **Ultrapassou o limite legal de endividamento de curto prazo** em **€2.843.549** no exercício de 2010, em **€4.993.511** no exercício de 2011 e **€6.393.356** no exercício de 2012;
- **Ultrapassou o limite legal de endividamento de médio e longo prazo** em **€50.197.830** no exercício de 2010, em **€27.740.178** no exercício de 2011 e em **€262.719** no exercício de 2012;
- **Ultrapassou o limite legal de endividamento líquido** em **€5.170.081** no exercício de 2011”

729. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula *conjuntamente* um **juízo global de auditoria** e enuncia várias **recomendações** sobre «equilíbrio e estabilidade orçamental» e sobre «endividamento municipal»:

“[...]

Juízo global de auditoria

799. É convicção do Tribunal que os trabalhos de auditoria realizados constituem uma base idónea e suficiente para formular um juízo de auditoria sobre as operações examinadas e relevantes para apreciação da capacidade de endividamento do MVNG.

800. Nesta conformidade, o Tribunal formula um **juízo desfavorável** sobre a situação financeira e patrimonial, na parte relativa à capacidade de endividamento, pois de

acordo com o juízo de auditoria, a informação orçamental, económica e financeira²⁸⁵, que serviu de base ao apuramento do endividamento dos exercidos de 2008 a 2012, não é, em todos os seus aspetos, conforme às normas legais e princípios de contabilidade aplicáveis, distorcendo a verdadeira situação financeira e patrimonial relativa ao endividamento e afetando, de forma materialmente relevante, a fidedignidade e a fiabilidade das operações examinadas e a sua incidência nas demonstrações financeiras.

801. Com efeito, os pressupostos em que assentaram os cálculos sobre a capacidade de endividamento, efetuados pelo Município, contêm erros materialmente relevantes, pois, na realidade, o MVNG **ultrapassou os limites legais de endividamento de curto, médio e longo prazo, no triénio 2010-2012 e, ainda, o limite legal de endividamento líquido no exercício de 2011**, como se demonstra:

Quadro 34 – Endividamento de curto prazo (2010-2012)

Designação	2010	2011	2012
Empréstimos de curto-prazo (a)	7.865.000	7.750.000	7.700.000
Limite legal (b)	7.809.136	8.206.576	7.990.786
Capacidade de endividamento s/ <i>confirming</i> (c) = (b - a)	-55.864	456.576	290.786
Saldo médio na conta <i>confirming</i> (d)	2.787.685	5.450.087	6.684.142
Diferença (e) = (c - d)	(2.843.549)	(4.993.511)	(6.393.356)

Fonte: DF de 2010-2012; Conta-corrente dos contratos de *confirming*.

(a) Média, em virtude do limite ser aferido “em qualquer momento do ano” (Vide n.º 1 do artigo 39º da LFL)

Quadro 35 – Endividamento de médio e longo prazo (2010-2012)

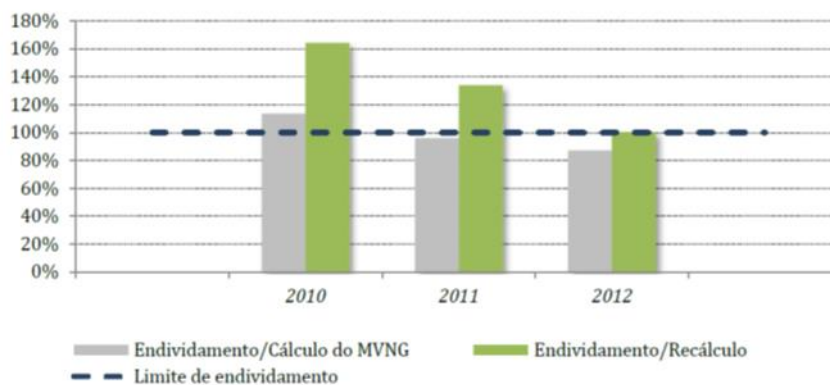
Designação	2010	2011	2012
Dívida de empréstimos de m.l.p. (a)	174.023.512	158.631.864	145.145.155
ARD - valores em dívida em 31.12 (b)	16.840.771	9.299.465	4.743.315
CONFIRMING - valores em dívida em 31.12 (c)	6.013.297	7.348.791	5.987.770
Endividamento do SEL (d)	16.861.255	14.498.972	0
Dívida excecionada (e)	85.449.648	79.973.151	75.705.657
Dívida a considerar (f) = (a + b + c + d - e)	128.289.187	109.805.941	80.170.583
Limite legal (g)	78.091.357	82.065.763	79.907.864
Diferença (h) = (g - f)	(50.197.830)	(27.740.178)	(262.719)
% de utilização (f)/(g)	164,3%	133,8%	100,3%

Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG e das entidades do SEL; Contratos de *confirming*.

²⁸⁵ [Nota 360 do documento citado] – “Vide n.º 5 do artigo 4º da LFL - Princípio da transparência orçamental - conjugado com o n.º 1 do artigo 50.º da mesma Lei, segundo o qual os municípios devem remeter à Direcção-Geral do Orçamento (DGO) e à Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) as contas trimestrais e a conta anual, nos 30 dias subsequentes, respetivamente, ao período a que respeitam e à sua aprovação.”



Gráfico 8 – Endividamento de médio e longo prazo (2010 – 2012)



Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG.

Quadro 36 – Endividamento líquido (2010-2012)

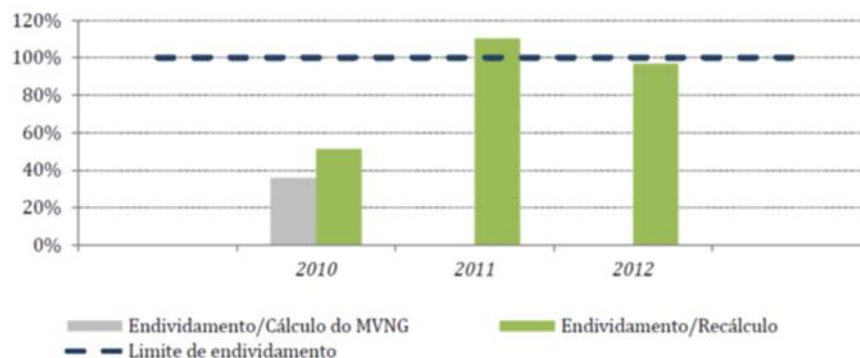
Designação		2010	2011	2012
Ativos financeiros (DF)		182.785.398	165.613.881	150.748.441
Provisões do ativo	(-)	772.122	796.419	1.980.570
Créditos não reconhecidos	(-)	11.364.754	11.364.754	11.364.754
Créditos sobre entidades do SEL	(-)	110.535	3.740	3.524
Total de ativos financeiros (a)		170.537.988	153.448.968	137.399.594
Passivos financeiros (DF)		270.724.819	245.081.069	221.868.978
Passivos omissos*	(+)	3.481.227	4.043.128	4.710.136
Provisões p/ riscos e encargos	(+)	32.948.000	41.940.927	51.422.765
Total de passivos financeiros (b)		307.154.046	291.065.124	278.001.879
Endividamento líquido do Município	(c) = (b - a)	136.616.058	137.616.156	140.602.285
Endividamento líquido do SEL	(d)	12.895.438	10.096.171	0
Dívida excecionada**	(e)	99.623.111	92.653.861	87.319.069
Endividamento líquido a considerar	(f) = (c + d - e)	49.888.385	55.058.466	53.283.216
Limite legal	(g)	97.164.196	49.888.385	55.058.466
Diferença	(h) = (g - f)	47.275.811	(5.170.081)	1.775.250
% de utilização	(f) / (g)	51,3%	110,4%	96,8%

Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG e das entidades do SEL.

* Valores debitados pelos credores, mas não analisados pelo Município.

** Dívida excecionada presente no Quadro 37 (relativa a empréstimos) adicionada do valor em dívida à EDP, de acordo com a alínea c do n.º 2 do artigo 61º da LFL.

Gráfico 9 – Endividamento líquido (2010 – 2012)



Fonte: DF de 2010-2012 do MVNG.

802. Nos termos do disposto no artigo 65º, n.º 1, alínea f), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, a “...ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento” é suscetível de configurar infração financeira sancionatória.

803. Porém, e no caso presente, é de afastar o eventual apuramento de responsabilidades financeiras, em virtude de os limites legais de endividamento dos municípios terem sofrido alterações introduzidas pelas Leis dos Orçamentos de Estado para 2011 e 2012, não se mostrando, por isso, possível determinar a data e os responsáveis pela ultrapassagem.

804. Contudo, a ultrapassagem dos limites de endividamento nos anos em análise justifica um **juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia (**Marco António Costa**, Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, **Luís Filipe Menezes**, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, **Veneranda Barbosa Carneiro**, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e **Carlos Sousa Pinto**, Diretor Municipal de Administração e Finanças).

805. No triénio 2010-2012, o MVNG encontrava-se numa situação de **desequilíbrio financeiro conjuntural**, pois de acordo com os critérios legalmente definidos²⁸⁶, preenchia uma das seguintes situações:

²⁸⁶ [Nota 361 do documento citado] – “De acordo com o n.º 1 do artigo 40º da LFL e do n.º 1 do artigo 3º do Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, “Os municípios que se encontrem em situação de *desequilíbrio financeiro conjuntural* devem contrair empréstimos para saneamento financeiro, tendo em vista a



Quadro 37 – Situação de desequilíbrio financeiro conjuntural/saneamento financeiro

		2010	2011	2012
a)	Ultrapassagem do limite de endividamento líquido (n.º 1 do artigo 37.º da LFL).	--	√	--
b)	Dívidas a fornecedores de montante superior a 40% das receitas totais do ano anterior (artigo 10.º da LFL).	√	√	√
c)	O rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 200%.	√	√	√
d)	Prazo médio de pagamento a fornecedores, superior a 6 meses	√	√	√

Fonte: Cálculos presentes no Anexo XII.

reprogramação da dívida e a consolidação de passivos financeiros, desde que o resultado da operação não aumente o endividamento líquido dos municípios.

Ainda de acordo com o n.º 4 do artigo 3.º: “Constituem fundamentos da necessidade de recurso a empréstimo para saneamento financeiro, o preenchimento de uma das seguintes condições:

- a) A ultrapassagem do limite de endividamento líquido previsto no n.º 1 do artigo 37.º da LFL;
- b) A existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 40% das receitas totais do ano anterior, tal como definidas no artigo 10.º da LFL;
- c) O rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 200%;
- d) Prazo médio de pagamentos a fornecedores, superior a 6 meses.

O n.º 1 do artigo 8.º do mesmo diploma define que “A situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira pode ser declarada pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, quando se verificarem pelo menos três das seguintes situações:

Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazos previsto no artigo 39.º da LFL;

Endividamento líquido superior a 175 % das receitas previstas no n.º 1 do artigo 37.º da LFL;

Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior;

Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excecionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300 %;

Prazo médio de pagamentos a fornecedores superior a seis meses;

Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento previstos no n.º 2 do artigo 37.º e no n.º 3 do artigo 39.º, ambos da LFL.” (sublinhado nosso).”

806. Nos exercícios de 2010 e 2011, o MVNG encontrava-se ainda em **desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira**, pois de acordo com os critérios legalmente definidos²⁸⁷, verificavam-se pelo menos três das seguintes situações:

Quadro 38 – Situação de desequilíbrio financeiro estrutural/Reequilíbrio financeiro

		2010	2011	2012
a)	Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazo (artigo 39.º da LFL).	✓	✓	--
b)	Endividamento líquido superior a 175 % das receitas (n.º 1 do artigo 37.º da LFL).	--	--	--
c)	Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior.	✓	✓	--
d)	Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excepcionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300%.	--	--	--
e)	Prazo médio de pagamentos a fornecedores, superior a seis meses.	✓	✓	✓
f)	Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento (n.º 2 do artigo 37.º e n.º 3 do artigo 39.º da LFL).	n/a	n/a	n/a

Fonte: Cálculos presentes no Anexo XII

807. Quer a solução de recurso a saneamento financeiro, quer a de recurso a reequilíbrio financeiro, teriam sido boas medidas de gestão da dívida municipal, na medida em que permitiriam converter passivos de curto-prazo, que oneraram excessivamente as finanças do MVNG, em passivos de médio e longo prazo, que permitiriam ajustar a gestão das finanças municipais a um quadro mais rigoroso de previsão e execução orçamental.

808. As várias operações analisadas ao longo do presente relatório tiveram os seguintes impactos relevantes no endividamento e no património e orçamento municipais:

²⁸⁷ [Nota 362 do documento citado] – “De acordo com o n.º 1 do artigo 41º da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro, e do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de março, “A situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou rutura financeira pode ser declarada pela assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, quando se verificarem pelo menos três das seguintes situações:

Ultrapassagem do limite de endividamento a médio e longo prazos previsto no artigo 39.º da LFL;

Endividamento líquido superior a 175 % das receitas previstas no n.º 1 do artigo 37.º da LFL;

Existência de dívidas a fornecedores de montante superior a 50 % das receitas totais do ano anterior;

Rácio dos passivos financeiros, incluindo o valor dos passivos excepcionados para efeitos de cálculo do endividamento líquido, em percentagem da receita total superior a 300 %;

Prazo médio de pagamentos a fornecedores superior a seis meses;

Violação das obrigações de redução dos limites de endividamento previstos no n.º 2 do artigo 37.º e no n.º 3 do artigo 39.º, ambos da LFL.” (sublinhado nosso).”



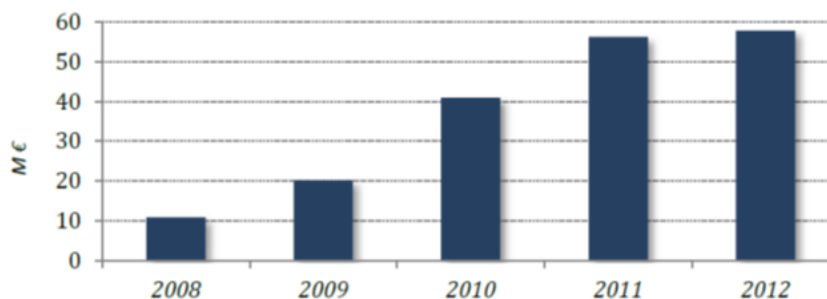
Quadro 39 – Efeitos patrimoniais e orçamentais das operações

Ponto	Facto/Operação	Distorção ou efeito patrimonial/orçamental	Endividamento (2010-2012)			
			Efeitos qualitativos no cálculo do endividamento	Efeitos quantitativos no cálculo do endividamento		
4.2.	Pagamentos a fornecedores através de ARD.	Falta de previsão orçamental das receitas.	Não relevação dos valores em dívida para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo.	2010	M€ 16,8	
				2011	M€ 9,3	
				2012	M€ 4,7	
4.3.	Pagamentos a fornecedores através de contratos de <i>confirming</i> .	Falta de previsão orçamental das receitas.		2010	M€ 6,0	
				2011	M€ 7,3	
				2012	M€ 6,0	
4.4.	Constituição do Fundo de Investimento Imobiliário.	Aumento dos compromissos assumidos para exercícios futuros.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pelo aumento da rubrica "Investimentos financeiros".	2010	M€ 7,3	
				2011	M€ 8,1	
				2012	M€ 4,8	
4.5.	Arrecadação das receitas provenientes da transferência de infraestruturas de saneamento em alta da AdG para a SIMDOURO.	Aumento das disponibilidades do MVNG à custa da diminuição da situação líquida do grupo municipal		Aumento da capacidade de endividamento líquido pelo aumento da rubrica "disponibilidades".	2010	M€ 2,3
					2011	M€ 14,7
					2012	m€ 970,6
4.7.	Não relevação contabilística de juros de mora debitados por fornecedores, no valor de M€ 4,7.*	Subavaliação de passivos	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela não relevação de passivos financeiros.	2010	M€ 3,5	
				2011	M€ 4,0	
				2012	M€ 4,7	
4.8.	Não reconhecimento da totalidade dos riscos e encargos decorrentes de processos judiciais em curso.	Subavaliação de passivos.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela não relevação das estimativas previstas.	2010	M€ 9,4	
				2011	M€ 8,6	
				2012	M€ 7,5	
4.9.	Relevação contabilística de créditos sobre os quais a autarquia não detinha os respetivos direitos.	Sobreavaliação de ativos.	Aumento da capacidade de endividamento líquido pela sobreavaliação de ativos.	2010	M€ 11,4	
				2011	M€ 11,4	
				2012	M€ 11,4	

*Debitados mas não analisados.

809. Ao longo do período em análise, o MVNG concretizou operações extraordinárias que, em substância, foram concebidas para tornear as limitações impostas pelas normas legais aplicáveis em matéria de endividamento, colocando em causa a situação financeira da autarquia no médio/longo prazo. Refira-se, em concreto, as operações relatadas nos pontos 4.4., 4.5. e 4.7. Em termos acumulados, estas operações tiveram impacto no endividamento do MVNG, nos exercícios de 2008 a 2012, tendo atingido neste último ano, M€ 57,8, senão vejamos:

Gráfico 10 – Impacto acumulado das operações no endividamento



Fonte: Cálculos presentes no Anexo XIII

810. Por tudo o que foi dito, **conclui-se que no quinquénio em análise (2008-2012), o MVNG desenvolveu uma gestão orçamental desequilibrada**, caracterizada pela completa ausência de sinceridade e fiabilidade na previsão de receitas, de racionalidade e prudência na efetivação de gastos e de monitorização da execução do orçamento (cfr. ponto 4.10. do Relatório).

Recomendações

- Realizar um planeamento orçamental baseado na sinceridade e na prudência da previsão das receitas e das despesas, com base em metodologias e técnicas orçamentais rigorosas, com recurso à estruturação de orçamentos programas, com fundamentação e explicações a constar no relatório ao orçamento, o qual deve ser acompanhado de um adequado cenário macroeconómico, tal como previsto nos artigos 46º e 47º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, em ordem a assegurar:
 - a consolidação orçamental do grupo municipal;
 - o equilíbrio orçamental em todas as fases de elaboração e execução do orçamento municipal e dos orçamentos anexos;
 - a sustentabilidade das finanças públicas do município e do grupo municipal e a respetiva estabilidade orçamental;
 - a consolidação das contas do grupo municipal;
 - a consolidação da dívida total do grupo municipal;
- Assegurar, em cada orçamento, a efetiva garantia de cobertura orçamental e de fundos disponíveis para efetivo pagamento das obrigações pecuniárias emergentes, nos prazos contratualmente estipulados e no horizonte temporal anual ou plurianual dos orçamentos;

- Observar e fazer observar a Lei da Contabilidade de Compromissos e de Pagamentos em Atraso²⁸⁸ na versão resultante da republicação pela Lei n.º 22/2015, de 17 de março, pelo executivo municipal, pelos serviços municipais e pelos órgãos executivos das entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação do grupo municipal;
- Instituir adequados sistemas de controlo permanente e sistemático, ao longo do ano económico da execução orçamental de autorização e realização das despesas, de assunção de compromissos, de cobrança e arrecadação de receitas, de contração de empréstimos e de outros instrumentos que aumentem a dívida total do município, do grupo municipal e de todas as entidades que integrem a respetivo perímetro de consolidação;
- Identificar e reportar às entidades competentes, a saber: Direção-geral das Autarquias Locais, Banco de Portugal, Direção-geral do Orçamento, Ministro das Finanças, Ministro responsável pelo Poder Local e pela tutela das empresas locais, e Instituto Nacional de Estatística, os dados relativos à execução orçamental, à dívida total do grupo municipal, aos compromissos assumidos e não pagos e aos pagamentos em atraso de todas as entidades contabilísticas que integrem o perímetro de consolidação e os desvios que se mostrem materialmente significativos,
 - i) que se traduzam em situações de grave desequilíbrio financeiro estrutural ou conjuntural que ponham em risco a solvabilidade do município, do grupo municipal e das entidades contabilísticas que integram o respetivo perímetro de consolidação, perante credores de qualquer natureza;
 - ii) e que justifiquem de forma tempestiva e proactiva a antecipação das situações de risco e a adoção de mecanismos de recuperação financeira previstos na Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, designadamente os mecanismos de saneamento financeiro, mediante aprovação de planos de saneamento e de recuperação financeira, mediante o recurso a planos de ajustamento municipal, a empréstimos junto do Fundo de Apoio Municipal, nos termos dos artigos 23.º e seguintes da Lei n.º 53/2014, de 25 de agosto;
- Instituir adequados mecanismos de controlo e monitorização da dívida total, quer se trate de dívida comercial, quer de dívida financeira das diversas entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação do grupo municipal ou intermunicipal e cujos passivos de curto, médio e longo prazo, contam para o

²⁸⁸ [Nota 363 do documento citado] – “Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, com as alterações que lhe foram subsequentemente introduzidas.”

cômputo da dívida total dos municípios, que assegurem a relevância e fiabilidade da informação orçamental e financeira produzida e prestada às entidades competentes no âmbito dos deveres de informação;

- Adotar um conjunto de medidas tendentes à diminuição programada da dívida, ao reequilíbrio orçamental, à redução e racionalização da despesa e ao aperfeiçoamento do sistema de controlo interno, que integre o exercício de poderes de direção, superintendência, de tutela financeira e de função acionista do executivo municipal relativamente a gestão financeira, orçamental, patrimonial, de tesouraria, de gestão da contabilidade de compromissos e do pagamento pontual e tempestivo das obrigações jurídicas, pecuniárias e perfeitas emergentes de factos constitutivos de despesa, pagando os juros de mora em que incorram, a arrecadação tempestiva das receitas, a contração de empréstimos, o recurso a outras formas de endividamento financeiro, a gestão de compras públicas e dos recursos humanos do município e de todas entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação do grupo municipal.”

730. Sublinhe-se que o **juízo global de auditoria** do Tribunal expressou um **juízo de censura** aos responsáveis pela área financeira da autarquia acerca do *equilíbrio e estabilidade orçamental* e da *ultrapassagem dos limites de endividamento nos anos em análise* (Vice-presidente, com o pelouro das finanças de outubro de 2005 a junho de 2011, Presidente, com o pelouro das finanças a partir de julho de 2011, Vereadora Adjunta do Presidente da Câmara para as suas áreas de competência e Diretor Municipal de Administração e Finanças).

731. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia acerca do equilíbrio e estabilidade orçamental e da ultrapassagem dos limites de endividamento nos anos em análise**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

732. Sobre equilíbrio e estabilidade orçamental» e sobre ultrapassagem dos limites ao endividamento municipal, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

Equilíbrio e estabilidade orçamental

- 291.O relatório faz total omissão de factos constantes dos documentos lhe foram remetidos pelos responsáveis financeiros e pela autarquia relativamente ao equilíbrio e estabilidade orçamental.
- 292.A veracidade do orçamento do Município foi sempre pretendida por parte dos responsáveis técnicos e políticos na preparação dos respetivos orçamentos provisionais.
- 293.A verdade é que os anos em apreço, como se afirma na parte geral deste contraditório foram marcados por fortes incertezas financeiras de natureza macroeconómica com reflexos microeconómicos e que se caracterizou, entre outras circunstâncias, pelo Estado Central ter realizado em 2009 vários orçamentos retificativos e em 2010 só ter entrado em vigor o OE a partir de 28 de abril.
- 294.O Município sempre diminui o seu número de funcionários, com exceção do ano de 2010, ano em que teve de iniciar a preparação da extinção da Gaianamia e que contratou várias centenas de professores para as AECS (atividades extracurriculares) que foram comparticipadas por transferência do Estado Central.
- 295.Parte do aumento de custos com pessoal, no ano de 2009, foi consequência da atualização salarial decretada pelo OE em 2,9%. Ocorreu a diminuição dos custos com pessoal, em 2012, na sequência do OE determinar a suspensão temporária dos subsídios dos Funcionários Públicos.
- 296.Estes factos são escamoteados no relatório.
- 297.Em termos orçamentais, para o período em análise, objetivamente, o relatório também omitiu um facto público e notório e que é o seguinte:
- 298.A redução significativa da receita é também resultante da crise económica e financeira verificada no período em análise;
- 299.Apesar da contenção ao nível da despesa, a receita não teve uma tendência de subida nesse mesmo período, antes pelo contrário, como se poderá aferir pelo quadro anterior. Esta situação é resultado dos constrangimentos criados aos Municípios, por um lado, pela redução nas transferências do Estado Central, de 2010 para 2011 (período onde se registou a maior quebra) no Município de Vila Nova de Gaia em 8,6% (-4,2% em 2012 face a 2008) e por outro lado pela grave crise económica e financeira que assolou o País, com impacto ao nível da arrecadação de receita pela via dos impostos diretos, indiretos e de taxas. Os impostos e taxas registaram uma diminuição no período objeto de análise por parte da auditoria de 13,28%. Convém salientar que da análise dos Senhores Auditores não existe qualquer referência ao facto de estes 2 grandes agrupamentos de receita (Transferências, Impostos e Taxas)

representarem, em 2012, 67,83% do total da receita bruta cobrada pelo Município de Vila Nova de Gaia (em 2010 representavam 76,68%).

300. Pode-se também daqui concluir que, do lado da receita, são estas as rubricas críticas de (in)sucesso no desempenho dos Municípios Portugueses, pela sua grande importância e peso na estrutura de receita, estando uma delas dependente do Estado Central e a outra muito sensível à conjuntura económica e financeira, ou seja, por fatores externos à própria gestão direta municipal.

301. Ainda reforçando a veracidade orçamental nos anos 2007 e 2008 o Município, por orientação do Recorrente, em articulação com os serviços, procedeu à resolução de pendências com a EDP e o IHRU, que levou ao reconhecimento em Balanço de um passivo adicional de 58,2 milhões de euros que há vários anos vinha sendo protelada a respetiva regularização nas contas do Município. A auditoria dirigida aos anos 2008-2012, contudo acabou por não analisar factos e transações ocorridas em exercícios económicos anteriores e refletidas neste período de análise.

302. Ora o mesmo critério não deveria ter impedido a auditoria de analisar a inclusão e regularização nas contas do Município da dívida à EDP que transitava desde os anos 90, mencionada nos Relatórios e Contas do Município, mas sem estar refletidos nas respetivas contas por falta de finalização processual com a empresa. Igual situação se passava com a dívida reclamada pelo Instituto de Habitação e Reabilitação Urbana (IHRU) relativa a 1033 fogos sociais que, por motivos alheios ao Município, aguardavam regularização, isto apesar de os mesmos já estarem na posse e uso do Município desde 2003.

303. Mesmo considerando esta mensuração no passivo, a este propósito, em termos patrimoniais e financeiros, o relatório Final também não retira qualquer conclusão no que respeita à diminuição da dívida a terceiros, em todos os prazos, no período em análise, ou seja, que de 2008 para 2012 a dívida a terceiros diminuiu 21,4%.

304. Assim é ilícita a censura que é feita pelo relatório quanto a esta temática.

Endividamento Municipal:

305. O cálculo dos diferentes tipos de endividamento é, por natureza, uma responsabilidade técnica e foi sempre efetuado pelos serviços técnicos do Município com base nos valores contabilísticos e nos termos da lei.

306. Assim os juízos produzidos contra o decisor político afiguram-se completamente desajustados, na justa medida em que este se baseava em informações de natureza meramente técnica.

307. Na verdade, a auditoria com base em premissas anteriormente refutadas pela autarquia e consideradas como desajustadas, vêm agora recalcular extra

contabilisticamente e à posteriori os diferentes valores de endividamento, procurando evidenciar um eventual incumprimento que nunca existiu formalmente, de acordo com a opinião e informações legalmente prestadas pelos serviços técnicos municipais, no âmbito dos diferentes deveres de reporte a que estão obrigados nos termos da Lei.

308. **Assim recusa-se o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões.”**

733. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

69. O relatório faz total omissão de factos constantes dos documentos lhe foram remetidos pelos responsáveis financeiros e pela autarquia relativamente ao equilíbrio e estabilidade orçamental.

70. A veracidade do orçamento do Município foi sempre pretendida por parte dos responsáveis técnicos e políticos na preparação dos respetivos orçamentos provisionais.

71. Assim é ilícita a censura que é feita pelo relatório quanto a esta temática.

72. **É ilícito o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões.”**

734. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal.

735. À questão – no que concerne ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.

736. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, quer na

*Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município de Vila Nova de Gaia, de 29 de janeiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia.*

737. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de Auditoria* com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.

738. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.

739. À questão – no que concerne ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

740. Embora sejam temas intrinsecamente ligados, o *Relato de Auditoria* examina separadamente as matérias referentes ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal.
741. Enquanto, *no Relato*, os auditores realçam a natureza endógena da ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental – sobrestimação da receita e assunção de compromissos superiores à capacidade financeira do município –, *no contraditório*, os auditados enfatizam a origem exógena da ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental – crise económica e financeira globais e constrangimentos derivados dos Orçamentos do Estado dos anos em análise.
742. Já sobre o endividamento municipal, o contraditório formula os cálculos com base em pressupostos distintos e apresenta resultados diferentes dos do *Relato*.
743. Enquanto os auditores concluem que o município ultrapassou os limites legais de endividamento de curto prazo e de endividamento de médio e longo prazo, no triénio 2010-2012, bem como de endividamento líquido, no exercício de 2011, os auditados sustentam que o município respeitou os limites legais de endividamento de curto prazo e de endividamento líquido, no triénio 2010-2012, bem como de endividamento de médio e longo prazo, nos exercícios de 2011 e 2012, embora admitam a ultrapassagem deste limite, no exercício de 2010.
744. Porém, o *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2.ª Secção*, pp. 284-286, demonstra que *os pressupostos em que assentaram os cálculos sobre a capacidade de endividamento, efetuados pelo Município, contêm erros materialmente relevantes* porque:
- “[...]”
- ✓ Para aferição do cabaz de receitas relevantes para os limites legais de endividamento, o MVNG considerou, na componente das receitas provenientes

do Orçamento de Estado, as relativas ao próprio ano, quando a lei diz, expressamente, “... *relativas ao ano anterior*”²⁸⁹;

- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de curto prazo, o MVNG não considerou:
 - os valores em dívida no âmbito dos ARD (*vide* ponto 4.2.);
 - os valores em dívida no âmbito dos contratos de *confirming* (*vide* ponto 4.3.);
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo, o MVNG também não considerou:
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos ARD (*vide* ponto 4.2.);
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos contratos de *confirming* (*vide* ponto 4.3.);
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido, o MVNG incluiu, no exercício de 2010, o endividamento líquido da “AdG”, no valor de M€ 46,4. Contudo, este valor não podia ter sido incluído, uma vez que a empresa municipal se encontrava em equilíbrio de contas²⁹⁰.
- ✓ Ao invés, para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo e de endividamento líquido, o MVNG não incluiu, no exercício de 2010, o endividamento das empresas municipais “Gaianima” e “Gaiurb” e, no exercício de 2011, não incluiu o endividamento da empresa “Gaianima”, entidades que se encontravam em situação de desequilíbrio de contas;
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido do triénio 2010-2012, o MVNG:
 - Relevou, para o cômputo global dos seus ativos financeiros, M€ 11,4 de créditos sobre terceiros que não eram reconhecidos pela contraparte, contrariando o disposto no n.º 3 do artigo 36º da LFL, de acordo com o qual não eram considerados os créditos sobre terceiros que não fossem reconhecidos por ambas as partes²⁹¹.
 - Não relevou o valor das provisões, as quais, à luz do princípio da prudência, deverão ser tidas em conta para determinar a capacidade de endividamento, uma vez que a constituição de provisões revela que se

²⁸⁹ [Nota: 357 do documento citado] – “*Vide* n.º 1 do artigo 37º e n.ºs 1 e 2 do artigo 39º da LFL.”

²⁹⁰ [Nota: 358 do documento citado] – “*Vide* art.º 36º da LFL e art.º 32º do RJSEL.”

²⁹¹ [Nota: 359 do documento citado] – “*Vide* ponto 4.9. do presente Relatório.”

tem a perspetiva de não receber créditos (no caso do ativo) e de vir a incorrer em alguns débitos (caso do passivo).

- Não relevou os passivos omissos, relativos a juros de mora (*vide* ponto 4.7.).
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido de 2011 e 2012, o MVNG relevou o endividamento líquido da entidade “InovaGaia” que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 36º da LFL, não integra o perímetro de endividamento do Município, em virtude de se tratar de uma associação de direito privado sem fins lucrativos.”

745. Nas conclusões do contraditório, interposto em 8 de setembro de 2015, Marco António enfatiza que “É ilícito o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões.”

746. Porém, como já sublinhado, os objetivos das auditorias do setor público – cf. ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* – não se circunscrevem ao apuramento de eventuais responsabilidades financeiras, mas compreendem a avaliação da gestão e o exame dos mecanismos de controlo e monitorização das atividades públicas, como se constata, *in casu*, pelas recomendações formuladas no *Relatório de Auditoria*.

747. O Relatório de Auditoria invoca vários diplomas legais (*Lei das Finanças Locais, Regimes de saneamento e de reequilíbrio financeiro municipal, bem como do Fundo de Regularização Municipal, Lei de Enquadramento Orçamental*) para censurar a ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental e o endividamento municipal, embora não retire consequências em termos de responsabilidade financeira.

748. Destarte, sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e sobre endividamento municipal o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de

responsabilidade financeira, embora tenha proferido *juízos de censura* em sede de auditoria.

749. Os *juízos de censura* proferidos no *Relatório de Auditoria* já constavam do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelos *juízos de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

750. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.

751. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.

752. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.

753. À questão – no que concerne ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal – *as alegações do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, analisam e criticam a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, expressa no Relatório de Auditoria, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria,*

apresentada na Resposta preliminar, de 23 de janeiro de 2015, e no Aditamento à resposta preliminar, de 3 de fevereiro de 2015? – a resposta é que as alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria.

754. Com efeito, as alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e do *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

755. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

756. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

757. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e endividamento municipal, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

758. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o

procedimento *cumulativo e iterativo* de *refinamento sucessivo das opiniões construídas*.

759. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.

760. E a releitura dessas asserções permite repetir que:

- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

761. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

762. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

763. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipso verbo, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

764. À questão – no que concerne ao equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal– *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que *as conclusões do recurso* se limitam a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das *alegações do recurso*.

765. Na resposta a esta questão sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e endividamento municipal, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

766. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e*

iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria.

767. Porém, *in casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria.

768. **Sumário (E.11 – Equilíbrio, estabilidade orçamental e endividamento municipal):**

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

– Quer na *Resposta preliminar*, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, quer na *Argumentação expendida pelos serviços técnicos do Município*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis pela área financeira da autarquia.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E. 2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

– Embora sejam temas intrinsecamente ligados, o *Relato de Auditoria* examina separadamente as matérias referentes ao

equilíbrio e estabilidade orçamental e ao endividamento municipal.

- Enquanto os auditores realçam a natureza endógena da ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental – sobrestimação da receita e assunção de compromissos superiores à capacidade financeira do município –, os auditados enfatizam a origem exógena da ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental – crise económica e financeira globais e constrangimentos derivados dos Orçamentos do Estado dos anos em análise.
- Já sobre o endividamento municipal, o *contraditório* formula os cálculos com base em pressupostos distintos e apresenta resultados diferentes dos do *Relato*.
- Enquanto os auditores concluem que o município ultrapassou os limites legais de endividamento de curto prazo e de endividamento de médio e longo prazo, no triénio 2010-2012, bem como de endividamento líquido, no exercício de 2011, os auditados sustentam que o município respeitou os limites legais de endividamento de curto prazo e de endividamento líquido, no triénio 2010-2012, bem como de endividamento de médio e longo prazo, nos exercícios de 2011 e 2012, embora admitam a ultrapassagem deste limite, no exercício de 2010.
- Porém, o *Relatório de Auditoria* demonstra que os *pressupostos em que assentaram os cálculos sobre a capacidade de endividamento, efetuados pelo Município, contêm erros materialmente relevantes* porque:

“[...]

- ✓ Para aferição do cabaz de receitas relevantes para os limites legais de endividamento, o MVNG considerou, na componente das receitas provenientes do Orçamento de Estado, as relativas ao próprio ano,

quando a lei diz, expressamente, “... *relativas ao ano anterior*”;

- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de curto prazo, o MVNG não considerou:
 - os valores em dívida no âmbito dos ARD;
 - os valores em dívida no âmbito dos contratos de *confirming*;
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo, o MVNG também não considerou:
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos ARD;
 - os valores em dívida, em 31.12 de cada ano, no âmbito dos contratos de *confirming*;
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido, o MVNG incluiu, no exercício de 2010, o endividamento líquido da “AdG”, no valor de M€ 46,4. Contudo, este valor não podia ter sido incluído, uma vez que a empresa municipal se encontrava em equilíbrio de contas.
- ✓ Ao invés, para o cálculo da capacidade de endividamento de médio e longo prazo e de endividamento líquido, o MVNG não incluiu, no exercício de 2010, o endividamento das empresas municipais “Gaianima” e “Gaiurb” e, no exercício de 2011, não incluiu o endividamento da empresa “Gaianima”, entidades que se encontravam em situação de desequilíbrio de contas;
- ✓ Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido do triénio 2010-2012, o MVNG:

- Relevou, para o cômputo global dos seus ativos financeiros, M€ 11,4 de créditos sobre terceiros que não eram reconhecidos pela contraparte, contrariando o disposto no n.º 3 do artigo 36º da LFL, de acordo com o qual não eram considerados os créditos sobre terceiros que não fossem reconhecidos por ambas as partes.
- Não relevou o valor das provisões, as quais, à luz do princípio da prudência, deverão ser tidas em conta para determinar a capacidade de endividamento, uma vez que a constituição de provisões revela que se tem a perspetiva de não receber créditos (no caso do ativo) e de vir a incorrer em alguns débitos (caso do passivo).
- Não relevou os passivos omissos, relativos a juros de mora.
- Para o cálculo da capacidade de endividamento líquido de 2011 e 2012, o MVNG relevou o endividamento líquido da entidade “InovaGaia” que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 36º da LFL, não integra o perímetro de endividamento do Município, em virtude de se tratar de uma associação de direito privado sem fins lucrativos.”
- Nas conclusões do contraditório, Marco António enfatiza que “É ilícito o juízo de censura formulado já que assenta em pressupostos nunca anteriormente relatados, aos responsáveis políticos, pelos serviços técnicos competentes e por isso nunca considerados nas suas decisões.”

- Porém, os objetivos das auditorias do setor público – cf. ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* – não se circunscrevem ao apuramento de eventuais responsabilidades financeiras, mas compreendem a avaliação da gestão e o exame dos mecanismos de controlo e monitorização das atividades públicas, como se constata, *in casu*, pelas recomendações formuladas no *Relatório de Auditoria*.
- O *Relatório de Auditoria* invoca vários diplomas legais (*Lei das Finanças Locais, Regimes de saneamento e de reequilíbrio financeiro municipal, bem como do Fundo de Regularização Municipal, Lei de Enquadramento Orçamental*) para censurar a ausência de equilíbrio e estabilidade orçamental e o endividamento municipal, embora não retire consequências em termos de responsabilidade financeira.
- Destarte, sobre equilíbrio e estabilidade orçamental e sobre endividamento municipal o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido *juízos de censura* em sede de auditoria.
- Os *juízos de censura* proferidos no *Relatório de Auditoria* já constavam do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelos *juízos de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E. 2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo

cotejo da *Resposta preliminar* e do *Aditamento à resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.

- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E. 2, c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso.

- *In casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase *ipsis verbis*, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E. 2, d).

E.12 – Contratos Swap

769. Sobre os contratos swap, o *Relato de Auditoria* conclui:

“[...]

“1.13. Contratos Swap (Cfr. Ponto 3.4.14. do Relato)

- 1.13.1. Os contratos *swap* são produtos financeiros complexos, que diferem das aplicações tradicionais, em virtude de oferecerem uma rentabilidade incerta, dependente da evolução do preço de outros ativos (ações, taxas de juro, matérias primas, entre outros), podendo esse retorno ser negativo;
- 1.13.2. A maior parte dos contratos aqui analisados, por oposição aos instrumentos financeiros de cobertura simples (*swaps plain vanilla*), são contratos cuja finalidade económica se esgotou na pura especulação, não associada à cobertura de risco;
- 1.13.3. Os contratos analisados não foram concebidos ou desenhados para serem efetivos instrumentos financeiros de cobertura de risco, pois não foi acautelada a sua capacidade para cobrir riscos associados a flutuações das taxas de juro dos financiamentos obtidos pelas empresas, isto é, o seu elemento funcional (a transferência de risco) foi construído de modo artificial sem ligação a uma realidade preexistente;
- 1.13.4. Todas as operações analisadas se revelaram tóxicas, dando lugar a avultadas perdas financeiras e, como tal, inadequadas à prossecução de uma gestão prudente do risco e da otimização dos custos financeiros, configurando uma gestão imprudente dos dinheiros públicos, à luz do preceituado no Estatuto do Gestor Público e nos princípios de bom governo;
- 1.13.5. Não foram observados os preceitos contabilísticos aplicáveis ao tratamento das operações no âmbito da designada “contabilidade de cobertura” (“*hedge accounting*”) pelo que, também por esta via, se afasta a finalidade de cobertura de risco;
- 1.13.6. Por tudo o que ficou dito, conclui-se que a celebração de instrumentos financeiros especulativos pelas empresas públicas locais dificilmente poderá prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.
- 1.13.7. Pelo exposto, emite-se um forte juízo de censura aos responsáveis das empresas locais que aprovaram/celebraram contratos swap (**José Miranda de Sousa Maciel, Rogério Manuel Carniceiro Gomes e António Bastos Cardoso**, membros do CA da “Águas de Gaia, EEM”, **Nuno Gomes Oliveira**, membro do CA do “Parque Biológico de Gaia, EEM”, **José Guilherme Aguiar**, membro do CA da “Gaianima, EEM” e **Marco António Costa, André Sanches Correia, Silvano Teixeira da Fonseca**, membros do CA da “GaiaSocial, EEM.”

770. Por seu turno, o *Relato*, pp. 262-263, formula o respetivo **juízo de auditoria** e enuncia o subsequente **projeto de recomendações** sobre os contratos swap:

“[...]

Juízo de auditoria:

799. Atento o acima exposto, emite-se o seguinte juízo de auditoria:

- Os contratos *swap* são **produtos financeiros de elevada complexidade** técnica, que diferem das aplicações tradicionais, em virtude de oferecerem uma rentabilidade incerta, geralmente dependente da evolução do preço de outros ativos (ações, taxas de juro, matérias primas, entre outros), podendo esse retorno ser negativo;
- A maior parte dos contratos aqui analisados, por oposição aos instrumentos financeiros de cobertura simples (*swaps plain vanilla*), são contratos cuja **finalidade económica se esgotou na pura especulação, não associada à cobertura de risco**. Com efeito, não foram concebidos ou desenhados para serem efetivos instrumentos financeiros de cobertura de risco, pois não foi acautelada a sua capacidade para cobrir riscos associados a flutuações das taxas de juro dos financiamentos obtidos pelas empresas, isto é, **o seu elemento funcional (a transferência de risco) foi construído de modo artificial sem ligação a uma realidade preexistente**;
- Todas as **operações analisadas se revelaram tóxicas, dando lugar a avultadas perdas financeiras** e, como tal, inadequadas à prossecução de uma gestão prudente do risco e da otimização dos custos financeiros, configurando uma gestão imprudente dos dinheiros públicos, à luz do preceituado no Estatuto do Gestor Público e nos princípios de bom governo.
- **Não foram observados os preceitos contabilísticos aplicáveis** ao tratamento das operações no âmbito da designada “contabilidade de cobertura” (*“hedge accounting”*) pelo que, também por esta via, se afasta a finalidade de cobertura de risco.
- Nessa medida, ficou demonstrado que a celebração de instrumentos financeiros especulativos pelas empresas públicas locais dificilmente poderá prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.
- Pelo exposto, emite-se um **forte juízo de censura** aos responsáveis das empresas locais que aprovaram/celebraram contratos swap (**José Miranda de Sousa Maciel, Rogério Manuel Carniceiro Gomes e António Bastos**

Cardoso, membros do CA da “Águas de Gaia, EEM”, **Nuno Gomes Oliveira**, membro do CA do “Parque Biológico de Gaia, EEM”, **José Guilherme Aguiar**, membro do CA da “Gaianima, EEM” e **Marco António Costa, André Sanches Correia, Silvano Teixeira da Fonseca**, membros do CA da “GaiaSocial, EEM”).

Projeto de Recomendações

Assegurar, no exercício da função acionista, que as empresas públicas locais:

- não celebrem produtos financeiros complexos sem antes diligenciarem no sentido de reunir toda a informação técnica e legal para uma tomada de decisão esclarecida e fundamentada;
- cumpram as suas determinações em matéria de endividamento, reportando, de forma transparente, todas as responsabilidades reais ou contingentes que assumam;
- respeitem os procedimentos, critérios e formalidades da “contabilidade de cobertura” (“*hedge accounting*”) definidos pelas *International Accounting Standards* e Normas Contabilísticas de Relato Financeiro.”

771. Em contraditório, na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa argumenta sobre os *contratos swap*:

“[...]”

11. Contratos Swap – Gaiasocial

A decisão foi tornada com base em parecer técnico e sob proposta do Administrador Executivo com o pelouro financeiro.

Como nota de enquadramento, recorda-se que a crise financeira e da dívida soberana então ocorrida, teve um impacto no sentido da baixa da taxa de juro, quando na época tudo apontava para o risco da sua subida.

O swap é um instrumento financeiro antigo e com muita utilização para cobertura de vários tipos de risco. A crise veio demonstrar que não teve o impacto esperado, mas na sua análise há que ter em consideração a razão da sua existência. Se a economia mundial tivesse evoluído como esperado, seria uma medida aplaudida. Não se pode julgar uma decisão pela volatilidade de todo um sistema financeiro a que se é alheio. Se houvesse certezas sobre o futuro, não haveriam passivos nem ativos contingentes. Decidiu-se com premissas e neste caso com pareceres de especialistas, que não deixam de o ser apenas porque a evolução financeira mundial é turbulenta, impossível de prever e de grandes flutuações.

Antes da crise do crédito imobiliário de alto risco nos Estados Unidos (subprime), em meados de 2007, em diversas análises de reputados especialistas existia uma certa

unanimidade de que o Banco Central Europeu aumentaria as taxas de juro nesse ano, admitindo-se ainda um cenário de um novo aumento na primeira metade de 2008.

A crise financeira originada pelo subprime que veio ainda a desencadear uma crise económica e levou a que o Banco Central Europeu, seguindo a tendência da Reserva Federal Americana (FED), como política de estímulo à economia, tivesse adotado uma política de baixa do preço do dinheiro, reduzindo a sua taxa de referência, como forma de transmitir confiança aos mercados financeiros. Contudo, às condições de concessão de novos créditos eram cada vez mais restritivas.

A crise financeira despoletou uma enorme volatilidade na Euribor, face à instabilidade bancária, as dúvidas que entretanto surgiram sobre a solvência dos bancos, as implicações da crise nos seus balanços e sua liquidez, os riscos associados ao crédito, estando criado um cenário de desconfiança e incerteza nos diversos agentes e com impacto em todo o ambiente económico e financeiro.

Razões de racionalidade económica levaram à subscrição de um instrumento de gestão de risco financeiro, nomeadamente, de cobertura/ redução de risco, especulação e redução de custos de financiamento.

De facto, as incertezas conjunturais que então se verificavam e atenta a avaliação efetuada pelo Departamento Administrativo e Financeiro da empresa GaiaSocial, que apresentou uma proposta fundamentada nas taxas de juro Euribor a 3 meses que, à data, a empresa pagava 4,6%, as taxas de juro que estavam a ser praticadas pela Instituição Financeira que andavam próximas dos 5% e a evolução das taxas Euribor, foi proposta a subscrição deste derivado financeiro (SWAP), consubstanciado numa permuta de taxa de juro, que protegeria a empresa do ponto de vista financeiro, sendo por isso vantajosa a sua contratação, criando ainda, embora no curto prazo, impactos positivos ao nível dos resultados financeiros.

Da proposta que foi apresentada ao Conselho de Administração, parece estar subjacente que a contratação daquele swap pretendia eliminar e/ou minimizar a incerteza face à flutuação da taxa de juro aplicável a financiamentos contraídos pela GaiaSocial e a otimização de custos, não estando destinado, em momento algum, a fins especulativos ou de qualquer outra natureza. Acontece que nada pressupunha que as taxas viessem para níveis historicamente tão baixos. Vivia-se antes um período de grande incerteza, sendo que, a análise efetuada por diversos especialistas era marcada pelo princípio da prudência quanto à evolução das taxas.

Não obstante os riscos naturalmente envolvidos, este swap parece ter sido utilizado na lógica do desempenho da sua principal missão que é a da cobertura do risco (“hedging”), em que a empresa perante uma situação de risco no desempenho da sua atividade pretendeu gerir esse risco através do mercado de swaps.

Acresce que, as empresas usualmente, no exercício dos seus atos de gestão recorrem a estes contratos, tendo-se verificado que, com a crise financeira de 2008, houve um aumento do recurso a este tipo de operações por parte das empresas. Aliás, em 2009, o Governo de então emitiu o despacho n.º 101/09-SETF, de 30 de janeiro, dando instruções precisas ao Sector Empresarial do Estado, no sentido de mitigarem a volatilidade dos mercados financeiros, entre os quais se incluíam, a necessidade de recorrerem a instrumentos de gestão de risco de taxa de juro.

Importa ainda referir e dar nota que o IGCP efetuou uma apresentação para COFAP, em 15/05/2013 no Parlamento, sobre derivados das entidades públicas.

Nesse documento, foram analisadas 150 transações de derivados, sendo estas objeto de classificação segundo critérios de complexidade, opacidade, alavancagem/toxicidade e Day1 PV.

Desde logo, não consideram uma operação como problemática apenas pelo facto do seu valor de mercado ser negativo.

É ainda referida que os derivados são um instrumento importante na «gestão de risco associado ao financiamento, sendo que o IGCP considera normal que as empresas entre 2005 e 2008, face à subida das taxas de juro tivessem coberto, pelo menos parcialmente, o risco associado aos financiamentos a taxa variável. É ainda aí apresentado um gráfico onde se pode verificar a descida acentuada das taxas de juro. Ora, a GaiaSocial e o Banco Santander celebraram, em 07/11/2008, um contrato de permuta de taxa de juro.

No que respeita à complexidade de derivados, o IGCP, considera que uma operação apresenta um grau de complexidade elevado se estiver dependente de vários fatores de risco, de difícil previsão em termos de impacto no seu valor e em que os cupões a receber/pagar normalmente são expressos em fórmulas de difícil compreensão e avaliação, dando como exemplo um derivado que é sensível à variação de 4 indexantes diferentes em 3 moedas, o que manifestamente não é o caso do swap contratado pela GaiaSocial que se consubstancia num contrato de permuta de taxa de juro (Euribor), cujo objetivo é a gestão de risco de taxa de juro da dívida da empresa para com o Banco, relativa a contratos de aquisição de bens móveis e imóveis, em regime de locação financeira. Conclui-se pois pela não complexidade da operação da GaiaSocial.

O IGCP avalia igualmente a opacidade de uma operação quando se está na presença de uma operação que depende de riscos difíceis de compreender e acompanhar, dando como exemplo, operações dependentes de índices proprietários dos bancos com os quais foram contratados, situação que não pode também ser imputada ao swap contratado pela GaiaSocial. Conclui-se assim que a operação da GaiaSocial não pode ser considerada opaca, como afirmam os senhores auditores.

No que se refere à toxicidade de derivados, o IGCP considera todos aqueles que ponham em causa a própria viabilidade financeira da empresa o que não é o caso do derivado subscrito pela GaiaSocial que, apesar das posições financeiras desfavoráveis decorrentes da execução financeira do contrato, pelos motivos anteriormente explanados, as demonstrações financeiras que eram fornecidas à Administração apresentavam, mesmo considerando a performance financeira desse derivado, resultados anuais positivos. A operação da GaiaSocial não é tóxica de acordo com os critérios do IGCP.

Também a respeito da alavancagem, refere o IGCP, que resulta da contratação de um derivado em que o valor nocional é superior ao Valor do financiamento, o que não acontece com o contrato swap da Gaiasocial. Assim, as posições desfavoráveis da execução financeira do contrato estavam diluídas no reporte contabilístico que era dado a conhecer à Administração, sem o detalhe da informação, no caso do presente contrato, justificada pelo facto de a empresa apresentar um resultado líquido do exercício anual positivo.

No que respeita a intervenção do notificado, como Administrador não Executivo da Gaiasocial, procurei sempre acompanhar e aferir da variação patrimonial e financeira da empresa, tornando toda e qualquer decisão baseada em pareceres técnicos internos e de especialistas externos, sempre, na defesa dos superiores interesses quer do acionista Município quer da sua participada Gaiasocial.

Não se prescinde do conteúdo da explicação já prestada em 11 de fevereiro de 2014. Sublinha-se que a única participação do notificado, enquanto Administrador Não Executivo, foi de votar favoravelmente a proposta apresentada pelo Administrador Executivo, com base em parecer técnico dos serviços financeiros da empresa. Acresce que o notificado não participou de qualquer reunião de preparação ou negociação deste contrato. Importa ainda salientar que o notificado cessou funções em novembro de 2009. Assim considera-se desajustado e contesta-se o juízo de censura elaborado pelos Senhores Auditores relativamente ao notificado no que se refere ao presente item.”

772. Ainda **em contraditório**, no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, Marco António Costa acrescenta os seguintes argumentos sobre os *contratos swap*:

“[...]

100. Finalmente, o respondente junta documento emanado pelo IGCP (Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública) publicitado em apresentação para COFAP, em 15/05/2013 no Parlamento, sobre derivados de entidades públicas – Anexo II.

101. Esse documento analisa 150 transações de derivados, classificando-os segundo critérios de complexidade, opacidade, alavancagem/toxidade e Day1 PV, e não considera que sejam problemáticas as que apenas evidenciem o seu valor de mercado como negativo.
102. Esse documento contém um gráfico demonstrativo da descida acentuada das taxas de juro.
103. No que respeita à complexidade de derivados, o IGCP considera que uma operação apresenta um grau de complexidade elevado se estiver dependente de vários fatores de risco, de difícil previsão em termos de impacto no seu valor e em que os cupões a receber/pagar normalmente são expressos em fórmulas de difícil compreensão e avaliação, dando como exemplo um derivado que é sensível à variação de 4 indexantes diferentes em 3 moedas, o que **manifestamente não é o caso do swap contratado pela Gaiasocial** que se consubstancia num contrato de permuta da taxa de juro (Euribor), cujo objetivo é a gestão de risco de taxa de juro da dívida da empresa para com o Banco, relativa a contratos de aquisição de bens móveis, em regime de locação financeira.
104. Aplicando esses critérios técnicos e oficiais da única entidade pública com atribuições legais e técnicas em matéria de análise de derivados de entidades públicas, ao contrato de permuta de taxas de juro celebrado entre a Gaiasocial e o Banco Santander, conclui-se com meridiana clareza, que a operação financeira decorrente de tal operação não era minimamente complexa nem continha risco elevado.
105. Nesse documento, o IGCP avalia igualmente a opacidade de uma operação quando se está na presença de uma operação que depende de riscos difíceis de compreender e acompanhar, dando como exemplo, operações dependentes de índices proprietários dos bancos com os quais foram contratados, situação que não pode também ser imputada ao swap contratado pela Gaiasocial. Conclui-se assim, que a operação da Gaiasocial não pode ser considerada opaca, como afirmam os senhores auditores.
106. No que se refere à toxicidade de derivados, o IGCP considera todos aqueles que ponham em causa a própria viabilidade financeira da empresa o que não é o caso do derivado subscrito pela Gaiasocial que, apesar das posições financeiras desfavoráveis decorrentes da execução financeira do contrato, pelos motivos anteriormente explanados, as demonstrações financeiras que eram fornecidas à Administração apresentavam, mesmo considerando a performance financeira desse derivado, resultados anuais positivos. A operação da Gaiasocial não é tóxica de acordo com os critérios do IGCP.

107. Também a respeito da alavancagem, refere o IGCP, que resulta da contratação de um derivado em que o valor nocional é superior ao valor do financiamento, o que não acontece com o contrato swap da Gaiasocial. Assim, as posições desfavoráveis da execução financeira do contrato estavam diluídas no reporte contabilístico que era dado a conhecer à Administração, sem o detalhe da informação, no caso do presente contrato, justificada pelo facto de a empresa apresentar um resultado líquido do exercício anual positivo.
108. Ora, analisando essas regras conceptuais desse documento do IGCP verifica-se que a celebração deste contrato não deve merecer qualquer juízo negativo por parte do relato de auditoria.”

773. De seguida, confronta-se a argumentação sobre *contratos swap*, apresentada em contraditório, com a contra-argumentação, enunciada no *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015²⁹².

“[...]

950. Em sede de contraditório, os responsáveis que se pronunciaram sobre a presente matéria (Ponto 3.4.14. do Relato – Cfr. Quadro I), alegaram, em síntese, o seguinte:

“(…) O swap é um instrumento financeiro antigo e com muita utilização para cobertura de vários tipos de risco. A crise veio demonstrar que não teve o impacto esperado, mas na sua análise há que ter em consideração a razão da sua existência. Se a economia mundial tivesse evoluído como esperado, seria uma medida aplaudida. Não se pode julgar uma decisão pela volatilidade de todo um sistema financeiro a que se é alheio. Se houvesse certezas sobre o futuro, não haveriam passivos nem ativos contingentes. Decidiu-se com premissas e neste caso com pareceres de especialistas, que não deixam de o ser apenas porque a evolução financeira mundial é turbulenta, impossível de prever e de grandes flutuações.

(…) Razões de racionalidade económica levaram à subscrição de um instrumento de gestão de risco financeiro, nomeadamente, de cobertura/redução de risco, especulação e redução de custos de financiamento.

(…) Da proposta que foi apresentada ao Conselho de Administração, parece estar subjacente que a contratação daquele swap pretendia eliminar e/ou minimizar a incerteza face à flutuação da taxa de juro aplicável a financiamento contraídos pela

²⁹² A transcrição da contra-argumentação mantém a numeração dos parágrafos do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015*, bem como o uso intercalado das cores preta e azul do texto citado, onde a síntese das alegações do contraditório é apresentada a azul.

Gaiasocial e a otimização de custos, não estando destinado, em momento algum, a fins especulativos ou de qualquer outra natureza. Acontece que, nada pressupunha que as taxas viessem para níveis historicamente tão baixos. Vivia-se antes um período de grande incerteza, sendo que, a análise efetuada por diversos especialistas era marcada pelo princípio da prudência quanto à evolução das taxas.

Não obstante os riscos naturalmente envolvidos, este swap parece ter sido utilizado na lógica do desempenho da sua principal missão que é a cobertura de risco (“hedging”), em que a empresa perante uma situação de risco no desempenho da sua atividade pretendeu gerir esse risco através do mercado swaps.

Acresce que, as empresas usualmente, no exercício dos seus atos de gestão recorrem a estes contratos, tendo-se verificado que, com a crise financeira de 2008, houve um aumento do recurso a este tipo de operações por parte das empresas. Aliás, em 2009, o Governo de então emitiu o despacho n.º 101/09-SETF, de 30 de janeiro, dando instruções precisas ao Sector Empresarial do Estado, no sentido de mitigarem a volatilidade dos mercados financeiros, entre os quais se incluíam, a necessidade de recorrerem a instrumentos de gestão de risco de taxa de juro.”

“(…) Conforme decorre da informação prestada pelo Departamento Administrativo e Financeiro da Gaiasocial ao Conselho de Administração da Empresa e como era facto público e notório, as taxas de juros vinham desde 2004, a sofrer sucessivos e progressivos agravamentos, o que aliás se confirma pela análise do histórico da evolução da taxa de juro Euribor a três meses a que consabidamente a Gaiasocial estava sujeita em virtude dos contratos que celebrou.

(…) Do que se vem de dizer, e com o devido respeito, decorre à sociedade que a decisão de vinculação da Gaiasocial ao contrato de swap ora em causa teve única e exclusivamente como motivação a cobertura/redução de risco do aumento da taxa de juro.

(…) Assim, dívidas não poderão existir que a tomada de decisão desta medida de gestão foi feita de boa-fé, assentou no parecer do Departamento Financeiro e visava a defesa dos interesses da Empresa.

(…) Nunca houve a intenção de especular, de obter ganhos, com o aludido swap. Efetivamente, a intenção da administração da empresa foi a de transferir para o Banco o risco inerente às variações de taxa de juro – (hedging).

(…) Em síntese, não fosse a imprevisível e mundialmente reconhecida crise financeira e o contrato de swap ter-se-ia revelado uma medida de gestão proveitosa, permitindo à empresa resguardar-se da subida da taxa de juro.”

951. As alegações apresentadas insistem na linha de argumentação já antes aduzida pelos responsáveis, de acordo com a qual os contratos de swap aqui em análise tiveram

como “(...) *motivação a cobertura/redução de risco do aumento da taxa de juro*”, e que a alteração de tal pressuposto se deveu à “(...) *volatilidade de todo um sistema financeiro a que se é alheio*” e à “(...) *imprevisível e mundialmente reconhecida crise financeira*”.

952. Contudo, e tal como tivemos o ensejo de demonstrar em sede de relato de auditoria, tal argumentação não procede, uma vez que a análise casuística dos contratos de swap em presença, revelou inexistir essa relação de simetria ou cobertura de risco.

953. Seja como for, o contrato *swap*, mesmo quando apresenta uma relação de simetria ou cobertura de risco, assume uma natureza especulativa, pois trata-se de um instrumento financeiro derivado, denominação que resulta do facto de se estruturar por referência a uma realidade primária que está sujeita a oscilação financeira: “A *dimensão especulativa é, hoje como ontem, fundamental no mercado de derivados. Por um lado, cobertura do risco e especulação são duas faces da mesma moeda, só abstratamente sendo cindíveis (...)*”.²⁹³

954. Com efeito, e tal como já referido, trata-se de *contratos de risco puro* ou de *aleatoriedade pura*²⁹⁴. Mesmo quando procuram uma função protetiva que, repita-se, não ficou demonstrada pelos responsáveis, estes produtos têm ainda e sempre finalidades de especulação. Sublinhe-se que a finalidade de especulação, por si só, “*é uma finalidade legítima*”. Tanto assim é que “(...) *os contratos de swap de taxa de juro que não têm propósito direto de cobertura de risco, antes e v. g., de gestão do risco financeiro, não são proibidos por lei, antes admitidos e regulamentados.*”

295

955. Acontece, porém, que a questão que aqui se coloca é a de saber se a especulação é uma finalidade legítima para uma empresa pública local, cuja atividade obedece a princípios de direito público, mesmo atuando sob a forma do direito privado, devendo, por isso, ser justificada por um princípio de “interesse público” e subordinada ao princípio da legalidade.

²⁹³ [Nota 427 do documento citado] – “Vd. **José A. Engrácia Antunes**, em “*Os instrumentos financeiros*”, Almedina Editora, 2009, cit., pp 124 a 169.”

²⁹⁴ [Nota 428 do documento citado] – “Vd. **Paulo Mota Pinto**, “*Contrato de swap de taxas de juro, jogo e aposta e alteração das circunstâncias que fundara a decisão de contratar*”, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, nº 3987- pp. 393 a 413 e nº 3988 - pp. 21 a 56.”

²⁹⁵ [Nota 429 do documento citado] – “Vd., neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 11.02.2015, Proc. 309/11.8TVLSB.L1.S1, págs. 26 a 28.”

956.Importa voltar a sublinhar que as empresas públicas locais prosseguem os fins e as atribuições do Município, pelo que a sua atuação está sujeita à observância do **princípio da prossecução do interesse público** (neste caso, limitado a uma circunscrição territorial e funcional), do **princípio da prudência** e do **princípio da equidade intergeracional**, que exigem uma decisão esclarecida e fundamentada numa relação de custo/benefício.

957.E que assim é, demonstra-o, desde logo, o facto de a Assembleia Municipal autorizar o município a criar ou participar em empresas privadas de âmbito municipal que prossigam fins de reconhecido interesse público local e se contenham dentro das atribuições cometidas aos municípios e, acompanhar e fiscalizar, com base em informação útil da câmara, a atividade das empresas municipais e das empresas ou outras entidades em que o município detenha alguma participação no respetivo capital social.²⁹⁶(Sublinhado nosso)

958.Na mesma senda vem a previsão do artigo 6º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, ao determinar, como princípio geral que preside ao regime jurídico da atividade empresarial e das participais locais, que “*A constituição de empresas locais e as participações (...) devem ser fundamentadas na melhor prossecução do interesse público (...)*”.

959.Neste contexto, reafirma-se que a celebração dos contratos de *swap* pelas empresas locais em presença (que vieram a acarretar perdas efetivas para o erário público mas que, independentemente do resultado, encerram em si um carácter aleatório e especulativo), não observou o conjunto de deveres que deve nortear a atuação de um “**gestor criterioso e ordenado**”, designadamente, os **deveres de cuidado e de diligência**, consagrados no artigo 64º, n.º 1, do CSC,²⁹⁷ e no Estatuto do Gestor Público²⁹⁸, bem como não observou os princípios básicos do *corporate governance*²⁹⁹, designadamente em matéria de responsabilidade e transparência.

²⁹⁶ [Nota 430 do documento citado] – “Vide. artigo 53º, n.º 1, alíneas c) e d) e n.º 2, alíneas l) e m) da Lei n.º 169/99, de 18 de setembro, alterada e republicada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de janeiro.”

²⁹⁷ [Nota 431 do documento citado] – “Subsidiariamente aplicável às empresas públicas locais.”

²⁹⁸ [Nota 432 do documento citado] – “Subsidiariamente aplicável ao gestor público local, por força do n.º 4 do artigo 47º da Lei n.º 53-F/2006, de 29.12, regime vigente à data dos factos.”

²⁹⁹ [Nota 433 do documento citado] – “Os princípios do bom governo para o sector público estão plasmados em várias fontes quer de natureza imperativa (Código das Sociedades Comerciais, Estatuto do Gestor Público, Resolução do Conselho de Ministros (RCM) n.º 49/2007 que aprovou os princípios de bom

960. Mais uma vez se refira que o Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que estabelece os princípios e regras aplicáveis ao sector público empresarial, apenas permite às empresas públicas não financeiras do sector empresarial do Estado a negociação de operações de derivados financeiros sobre taxas de juro, após parecer favorável do Instituto de Gestão e Crédito Público, E.P.E., não prevendo a aplicabilidade de medida equivalente às empresas públicas locais (cfr. artigo 29º, nº 4 e artigo 67º).³⁰⁰

961. Porém, o Município, enquanto entidade participante, pode proibir a negociação de operações de derivados financeiros sobre taxas de juro, ou exigir que as empresas locais observem os princípios de rigor, de eficiência, de cuidado e de prudência, tendo em vista prosseguir o objetivo de não exposição a riscos excessivos.

962. Nesta conformidade, e por tudo o que ficou dito e reafirmado, conclui-se que a celebração de instrumentos financeiros derivados pelas empresas locais dificilmente poderão prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.

963. Termos em que se mantêm as observações, as conclusões e o respetivo juízo de auditoria, justificando-se que o atual órgão executivo do MVNG dê pleno acatamento à recomendação formulada.”

774. Após o exame do contraditório, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, extrai as seguintes **conclusões** sobre o endividamento municipal:

“[...]

1.2.12. Contratos Swap celebrados por empresas do grupo municipal do MVNG (Cfr. Ponto 4.13 do Relatório)

Conclusões

governo para as empresas públicas) e de natureza recomendatória (OECD “*Principles of Corporate Governance*”, 2004).”

³⁰⁰ [Nota 434 do documento citado] – “Recorde-se que em Inglaterra, em resultado da decisão da *House of Lords*, sentença *Hazell v Hammersmith and Fulham LBC* de 1992, as autoridades locais foram proibidas de contratar swaps de taxas de juro. Nesta sentença, foram declarados contrários ao *Local Government Act 1972*, os contratos swap quando celebrados pelos *District Council*, tendo por base a falta de competência destas entidades para celebrar contratos daquela natureza.”

- 1.2.12.1 Entre 2006 e 2012 quatro empresas pertencentes ao grupo municipal do MVNG celebraram 13 contratos de permuta de taxa de juro (*Interest Rate Swap*) com 3 instituições financeiras.
- 1.2.12.2 O *swap* é um tipo de instrumento financeiro derivado nominado e atípico, previsto no artigo 2º, n.º 1, alínea e) do Código de Valores Mobiliários (CVM). Recebem a denominação genérica de derivados “porque se estruturam por referência a uma realidade primária, que está sujeita a oscilação financeira.” É importante sublinhar o pendor aleatório do contrato. Trata-se de contratos de risco puro ou de aleatoriedade pura uma vez que o risco é incerto e endógeno.
- 1.2.12.3 Todos os contratos *swap* em análise assumem a natureza de instrumentos financeiros meramente especulativos. Entre 2006 e 2012, os contratos *swap* analisados originaram prejuízos financeiros para o erário municipal no montante global de €2.355.411.
- 1.2.12.4 Relativamente aos exercícios de 2010 a 2012, os contratos de *swap*, de acordo com os § 9 e 47 da IAS 39 e § 15 e 16 da NCRF 27, devem ser reconhecidos e mensurados inicialmente pelo seu justo valor, com contrapartida em resultados, e mensurados subsequentemente, em cada data de relato.
- 1.2.12.5 As empresas municipais visadas não reconheceram, nas contas dos exercícios indicados, estes instrumentos financeiros pelo justo valor, não tendo sequer procedido à sua avaliação económica, pelo que não foram observados os princípios do acréscimo e da materialidade a que aludem os § 22 e § 29 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).
- 1.2.12.6 Também não divulgaram nas demonstrações financeiras em causa, a celebração destes contratos, as suas repercussões no desempenho financeiro da entidade, bem como a natureza e extensão dos riscos, tal como estipulado na IFRS 7 e no § 44 da NCRF 27. Ao omitirem informação acerca dos *swap* e dos respetivos reflexos contabilísticos e financeiros, os membros do conselho de administração ignoraram o princípio da transparência, que diz que os gestores das sociedades devem assegurar a divulgação atempada e objetiva de todas as informações relevantes da situação financeira da empresa e os fatores de risco previsíveis.
- 1.2.12.7 Considera-se que as entidades públicas, mesmo atuando sob a forma do direito privado, não podem gozar das liberdades atribuídas aos agentes privados, em virtude de se encontrarem sujeitas aos princípios da legalidade e do interesse público. O critério que melhor baliza a atuação dos entes públicos, de natureza administrativa ou empresarial, é o do “interesse público” que, ao nível das finanças públicas, estará sempre ligado ao princípio da prudência, que exige uma

decisão esclarecida e fundamentada numa análise custo/benefício tendo em conta, entre outros, o princípio da equidade intergeracional.

- 1.2.12.8 O artigo 64º, n.º 1, do CSC, subsidiariamente aplicável às empresas públicas locais, estabelece para os gestores ou administradores das sociedades, um conjunto de deveres que devem nortear a sua atuação, pautando-a pela observância de deveres de cuidado e com a diligência de um gestor criterioso e ordenado.
- 1.2.12.9 O Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, que estabelece os princípios e regras aplicáveis ao sector público empresarial, apenas permite às empresas públicas não financeiras do sector empresarial do Estado a negociação de derivados financeiros sobre taxas de juro, após parecer favorável do Instituto de Gestão e Crédito Público, não prevendo aplicação de medida equivalente às empresas locais (cfr. artigos 29º e 67º).
- 1.2.12.10 O capítulo V do citado Decreto-Lei consagra um conjunto de regras aplicáveis ao setor empresarial local. Atente-se, nomeadamente, ao disposto no n.º 1 e no n.º 4 do artigo 65º, que determinam que *“Ao endividamento das entidades do setor empresarial local aplica-se o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais, aprovado pela Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, bem como a Lei das Finanças Locais e que “O titular da função acionista acompanha a evolução do endividamento das entidades do setor empresarial local e assegura que este se coaduna com montantes compatíveis com o equilíbrio financeiro do município”.*
- 1.2.12.11 As regras orçamentais definidas no Capítulo IV do RFAL, designadamente no artigo 46º, também preveem a inclusão, em anexo ao orçamento municipal, dos orçamentos das empresas públicas locais (entre outras entidades), pelo que será aconselhável que da leitura dos mesmos se possa retirar informação relativa à eventual celebração de instrumentos de gestão de risco, assim como do previsível impacto financeiro.
- 1.2.12.12 Nesta conformidade, e por tudo o que ficou dito, conclui-se que a celebração de instrumentos financeiros derivados pelas empresas locais dificilmente poderá prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.
- 1.2.12.13 Por consequência, o Município, enquanto entidade participante, pode proibir a negociação de operações de derivados financeiros sobre taxas de juro, ou exigir que as empresas locais observem os princípios de rigor, de eficiência, de cuidado e de prudência, tendo em vista prosseguir o objetivo de não exposição a riscos excessivos.”

775. Em face das conclusões, o Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção, de 17 de junho de 2015, formula um **Juízo de auditoria** e enuncia cinco **Recomendações** sobre a aprovação e a celebração de *contratos de swap*:

“[...]

Juízo de auditoria

964. Nestes termos, o Tribunal formula **um juízo de censura** aos responsáveis das empresas locais que aprovaram/celebraram contratos swap (**José Miranda de Sousa Maciel, Rogério Manuel Carniceiro Gomes e António Bastos Cardoso**, membros do CA da “Águas de Gaia, EEM”, **Nuno Gomes Oliveira**, membro do CA do “Parque Biológico de Gaia, EEM”, **José Guilherme Aguiar**, membro do CA da “Gaianima, EEM” e **Marco António Costa, André Sanches Correia, Silvano Teixeira da Fonseca**, membros do CA da “Gaiasocial, EEM”), em virtude de:

- Os contratos *swap* serem **produtos financeiros de elevada complexidade** técnica que oferecem uma rentabilidade incerta, dependente da evolução do preço de outros ativos (ações, taxas de juro, matérias primas, entre outros), podendo esse retorno ser negativo;
- A maior parte dos contratos aqui analisados não terem sido concebidos para funcionarem como instrumento direto de cobertura de risco, na medida em que foram construídos de modo artificial sem ligação a uma realidade preexistente;
- As operações analisadas se terem revelado tóxicas e dado lugar a avultadas perdas financeiras e, como tal, inadequadas à prossecução de uma gestão prudente do risco e da otimização dos custos financeiros, configurando uma gestão imprudente dos dinheiros públicos, à luz do preceituado no Estatuto do Gestor Público e nos princípios de bom governo.
- Não terem sido observados, relativamente aos exercícios de 2010 a 2012, os preceitos contabilísticos aplicáveis ao tratamento das operações no âmbito da designada “contabilidade de cobertura” (“*hedge accounting*”) pelo que, também por esta via, se afasta a finalidade de cobertura de risco.
- Ter ficado demonstrado que a celebração de instrumentos financeiros derivados pelas empresas locais dificilmente poderão prosseguir fins de reconhecido interesse público local e conter-se dentro das atribuições cometidas aos municípios.

Recomendações

965. Assegurar, no exercício da função acionista, que as empresas locais:

- não celebrem produtos financeiros complexos sem antes diligenciarem no sentido de reunir toda a informação técnica e legal para uma tomada de decisão esclarecida e fundamentada;
- cumpram as suas determinações em matéria de endividamento, reportando, de forma transparente, todas as responsabilidades reais ou contingentes que assumam;
- respeitem os procedimentos, critérios e formalidades da “contabilidade de cobertura” (“*hedge accounting*”) definidos pelas normas contabilísticas de relato financeiro aplicáveis;
- se submetam a uma avaliação técnica pelo executivo municipal no quadro de uma Norma de Controlo Interno a aprovar pela Assembleia Municipal no âmbito do exercício da função acionista da gestão económico financeira das empresas locais e de tutela financeira de todas as demais entidades contabilísticas que integrem os orçamentos anexos ao orçamento municipal, que se incluam no perímetro de consolidação do grupo municipal e cujas operações de dívida comercial ou financeira, incluindo as emergentes de operações de derivados destinados a cobrir taxas de juro e taxas de câmbio, relevam para o cálculo da dívida total do município;
- reportem a celebração dessas operações ao executivo municipal, para efeitos de avaliação e parecer vinculativo favorável por este, nos termos das disposições conjugadas do artigo 42º da Lei nº 50/2012, de 31 de dezembro, dos artigos 4º e 28º, nº 4, 62º a 67º do Decreto-Lei nº 133/2013, de 3 de outubro, dos artigos 52º, 54º, 56º a 62º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro, para que o órgão executivo não só emita o seu parecer favorável com carácter vinculativo, mas reporte estas operações à Direção-geral das Autarquias Locais, à Direção-geral do Orçamento, ao Banco de Portugal, à Inspeção-geral de Finanças, ao Instituto Nacional de Estatística, ao Ministro das Finanças, ao Ministro responsável pelo poder local e pelas empresas locais e à Unidade Técnica de Acompanhamento e Monitorização do Setor Empresarial Público.”

776. Sublinhe-se que o **juízo de auditoria** do Tribunal expressou **um juízo de censura** aos responsáveis pela aprovação e a celebração de *contratos de swap* (membros do CA da “Águas de Gaia, EEM”, membro do CA do “Parque Biológico de Gaia, EEM”, membro do CA da “Gaianima, EEM” e membros do CA da “Gaiasocial, EEM”).

777. E é esta expressão de um **juízo de censura aos responsáveis pela a aprovação e a celebração de contratos swap**, formulado no *Relatório de Auditoria*, de 17 de junho de 2015, que constitui um dos fundamentos do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

778. Sobre os *contratos swap*, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega:

“[...]

216. Finalmente, o Recorrente junta documento emanado do IGCP (Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública) publicitado em apresentação para COFAP, em 15/05/2013 no Parlamento, sobre derivados das entidades públicas – Anexo II.

217. Esse documento analisa 150 transações de derivados, classificando-as segundo critérios de complexidade, opacidade, alavancagem/ toxicidade e Day1 PV, e não considera que sejam problemáticas as que apenas evidenciem o seu valor de mercado como negativo.

218. Esse documento contém um gráfico demonstrativo da descida acentuada das taxas de juro.

219. No que respeita à complexidade de derivados, o IGCP, considera que uma operação apresenta um grau de complexidade elevado se estiver dependente de vários fatores de risco, de difícil previsão em termos de impacto no seu valor e em que os cupões a receber/pagar normalmente são expressos em fórmulas de difícil compreensão e avaliação, dando como exemplo um derivado que é sensível à variação de 4 indexantes diferentes em 3 moedas, o que **manifestamente não é o caso do swap contratado pela Gaia Social** que se consubstancia num contrato de permuta de taxa de juro (Euribor), cujo objetivo é a gestão de risco de taxa de juro da dívida da empresa para com o Banco, relativa a contratos de aquisição de bens móveis e imóveis, em regime de locação financeira.

220. Aplicando esses critérios técnicos e oficiais da única entidade pública com atribuições legais e técnicas em matéria de análise de derivados de entidades públicas, ao contrato de permuta de taxas de juro celebrado entre a Gaia Social e o Banco Santander, conclui-se com meridiana clareza, que a operação financeira decorrente de tal operação não era minimamente complexa nem continha risco elevado.

221. Nesse documento, o IGCP avalia igualmente a opacidade de uma operação quando se está na presença de uma operação que depende de riscos difíceis de compreender e acompanhar, dando como exemplo, operações dependentes de índices proprietários

dos bancos com os quais foram contratados, situação que não pode também ser imputada ao swap contratado pela Gaiasocial. Conclui-se assim que a operação da Gaiasocial não pode ser considerada opaca, como afirmam os senhores auditores.

222.No que se refere à toxicidade de derivados, o IGCP considera todos aqueles que ponham em causa a própria viabilidade financeira da empresa o que não é o caso do derivado subscrito pela Gaiasocial que, apesar das posições financeiras desfavoráveis decorrentes da execução financeira do contrato, pelos motivos anteriormente explanados, as demonstrações financeiras que eram fornecidas à Administração apresentavam, mesmo considerando a performance financeira desse derivado, resultados anuais positivos. A operação da Gaiasocial não é tóxica de acordo com os critérios do IGCP.

223.Também a respeito da alavancagem, refere o IGCP, que resulta da contratação de um derivado em que o valor nominal é superior ao valor do financiamento, o que não acontece com o contrato swap da Gaiasocial. Assim, as posições desfavoráveis da execução financeira do contrato estavam diluídas no reporte contabilístico que era dado a conhecer à Administração, sem o detalhe da informação, no caso do presente contrato, justificada pelo facto de a empresa apresentar um resultado líquido do exercício anual positivo.

224.Ora, analisando essas regras conceptuais desse documento do IGCP verifica-se que a celebração deste contrato não deveria ter merecido merecer qualquer juízo negativo por parte do Relatório Final de auditoria.

225.O relatório final enferma de erro nos pressupostos de facto e de erro na qualificação jurídica dos contratos de swap celebrados e subscritos pelo recorrente, pelos seguintes fundamentos:

226.A crise financeira e da dívida soberana então ocorrida, teve um impacto no sentido da baixa da taxa de juro, quando na época tudo apontava para o risco da sua subida.

227.O swap é um instrumento financeiro antigo e com muita utilização para cobertura de vários tipos de risco. A crise veio demonstrar que não teve o impacto esperado, mas na sua análise há que ter em consideração a razão da sua existência. Se a economia mundial tivesse evoluído como esperado, seria uma medida aplaudida. Não se pode julgar uma decisão pela volatilidade de todo um sistema financeiro a que se é alheio. Se houvesse certezas sobre o futuro, não haveria passivos nem ativos contingentes. Decidiu-se com premissas e neste caso com pareceres de especialistas, que não deixam de o ser apenas porque a evolução financeira mundial é turbulenta, impossível de prever e de grandes flutuações.

228.Antes da crise do crédito imobiliário de alto risco nos Estados Unidos (subprime), em meados de 2007, em diversas análises de reputados especialistas existia uma certa

unanimidade de que o Banco Central Europeu aumentaria as taxas de juro nesse ano, admitindo-se ainda um cenário de um novo aumento na primeira metade de 2008.

- 229.A crise financeira originada pelo subprime que veio ainda a desencadear uma crise económica e levou a que o Banco Central Europeu, seguindo a tendência da Reserva Federal Americana (FED), como política de estímulo à economia, tivesse adotado uma política de baixa do preço do dinheiro, reduzindo a sua taxa de referência, como forma de transmitir confiança aos mercados financeiros. Contudo as condições de concessão de novos créditos eram cada vez mais restritivas.
- 230.A crise financeira despoletou uma enorme volatilidade na Euribor, face à instabilidade bancária, as dúvidas que entretanto surgiram sobre a solvência dos bancos, as implicações da crise nos seus balanços e sua liquidez, os riscos associados ao crédito, estando criado um cenário de desconfiança e incerteza nos diversos agentes e com impacto em todo o ambiente económico e financeiro.
- 231.Razões de racionalidade económica levaram à subscrição de um instrumento de gestão de risco financeiro, nomeadamente, de cobertura/redução de risco, especulação e redução de custos de financiamento.
- 232.De facto, as incertezas conjunturais que então se verificavam e atenta a avaliação efetuada pelo Departamento Administrativo e Financeiro da empresa Gaiasocial, que apresentou uma proposta fundamentada nas taxas de juro Euribor a 3 meses que, à data, a empresa pagava 4,6%, as taxas de juro que estavam a ser praticadas pela Instituição Financeira que andavam próximas dos 5% e a evolução das taxas Euribor, foi proposta a subscrição deste derivado financeiro (SWAP), consubstanciado numa permuta de taxa de juro, que protegeria a empresa do ponto de vista financeiro, sendo por isso vantajosa a sua contratação, criando ainda, embora no curto prazo, impactos positivos ao nível dos resultados financeiros.
- 233.Da proposta que foi apresentada ao Conselho de Administração da Gaiasocial, parece estar subjacente que a contratação daquele swap pretendia eliminar e/ou minimizar a incerteza face à flutuação da taxa de juro aplicável a financiamentos contraídos pela Gaiasocial e a otimização de custos, não estando destinado, em momento algum, a fins especulativos ou de qualquer outra natureza. Acontece que, nada pressupunha que as taxas viessem para níveis historicamente tão baixos. Vivia-se antes um período de grande incerteza, sendo que, a análise efetuada por diversos especialistas era marcada pelo princípio da prudência quanto à evolução das taxas.
- 234.Este swap parece ter sido utilizado na lógica do desempenho da sua principal missão que é a cobertura de risco ("hedging"), em que a empresa perante uma situação de risco no desempenho da sua atividade pretendeu gerir esse risco através do mercado de swaps.

235. Acresce que, as empresas usualmente, no exercício dos seus atos de gestão recorrem a estes contratos, tendo-se verificado que, com a crise financeira de 2008, houve um aumento do recurso a este tipo de operações por parte das empresas. Aliás, em 2009, o Governo de então emitiu o despacho n.º 101/09-SETF, de 30 de janeiro, dando instruções precisas ao Sector Empresarial do Estado, no sentido de mitigarem a volatilidade dos mercados financeiros, entre os quais se incluíam, a necessidade de recorrerem a instrumentos de gestão de risco de taxa de juro.
236. Importa ainda referir e dar nota que o IGCP efetuou uma apresentação para COFAP, em 15/05/2013 no Parlamento, sobre derivados das entidades públicas.
237. Nesse documento, foram analisadas 150 transações de derivados, sendo estas objeto de classificação segundo critérios de complexidade, opacidade, alavancagem/toxicidade e Day1 PV.
238. Desde logo, não consideram uma operação como problemática apenas pelo fato do seu valor de mercado ser negativo.
239. É ainda referido que os derivados são um instrumento importante na gestão de risco associado ao financiamento, sendo que **o IGCP considera normal** que as empresas entre 2005 e 2008, face à subida das taxas de juro tivessem coberto, pelo menos parcialmente, o risco associado aos financiamentos a taxa variável. É ainda aí apresentado um gráfico onde se pode verificar a descida acentuada das taxas de juro. Ora, a Gaiasocial e o Banco Santander celebraram, em 07/11/2008, um contrato de permuta de taxa de juro.
240. No que respeita à complexidade de derivados, o IGCP, considera que uma operação apresenta um grau de complexidade elevado se estiver dependente de vários fatores de risco, de difícil previsão em termos de impacto no seu valor e em que os cupões a receber/pagar normalmente são expressos em fórmulas de difícil compreensão e avaliação, dando como exemplo um derivado que é sensível à variação de 4 indexantes diferentes em 3 moedas, o que manifestamente não é o caso do swap contratado pela Gaiasocial que se consubstancia num contrato de permuta de taxa de juro (Euribor), cujo objetivo é a gestão de risco de taxa de juro da dívida da empresa para com o Banco, relativa a contratos de aquisição de bens móveis e imóveis, em regime de locação financeira. Conclui-se pois pela não complexidade da operação da Gaiasocial.
241. O IGCP avalia igualmente a opacidade de uma operação quando se está na presença de uma operação que depende de riscos difíceis de compreender e acompanhar, dando como exemplo, operações dependentes de índices proprietários dos bancos com os quais foram contratados, situação que não pode também ser imputada ao swap

contratado pela Gaiasocial. Conclui-se assim que a operação da Gaiasocial não pode ser considerada opaca, como afirmam os senhores auditores.

242.No que se refere à toxicidade de derivados, o IGCP considera todos aqueles que ponham em causa a própria viabilidade financeira da empresa o que não é o caso do derivado subscrito pela Gaiasocial que, apesar das posições financeiras desfavoráveis decorrentes da execução financeira do contrato, pelos motivos anteriormente explanados, as demonstrações financeiras que eram fornecidas à Administração apresentavam, mesmo considerando a performance financeira desse derivado, resultados anuais positivos. A operação da Gaiasocial não é tóxica de acordo com os critérios do IGCP.

243.Também a respeito da alavancagem, refere o IGCP, que resulta da contratação de um derivado em que o valor nocional é superior ao valor do financiamento, o que não acontece com o contrato swap da Gaiasocial. Assim, as posições desfavoráveis da execução financeira do contrato estavam diluídas no reporte contabilístico que era dado a conhecer à Administração, sem o detalhe da informação, no caso do presente contrato, justificada pelo facto de a empresa apresentar um resultado líquido do exercício anual positivo.

244.Estes factos que constam da documentação entregue em sede de contraditório à auditoria, não mereceram acolhimento no relatório final, omitindo este este tipo de diferenciação do swap referente ao recorrente dos demais contratos deste tipo de instrumento contratual, razão pela qual incorreu em erro de qualificação dos factos.

245.O relatório também omitiu o facto de a única participação do Recorrente, enquanto Administrador **Não Executivo**, ter sido a de votar favoravelmente a proposta apresentada pelo Administrador Executivo, com base em parecer técnico dos serviços financeiros da empresa.

246.Também omitiu o facto de o Recorrente não ter participado em qualquer reunião de preparação ou negociação deste contrato e o facto de ter cessado as referidas funções em novembro de 2009.

247.Assim é ilícito o juízo de censura elaborado pelo relatório relativamente ao Recorrente no que se refere ao presente item.”

779. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

43. O relatório final enferma de erro nos pressupostos de facto e de erro na qualificação jurídica dos contratos de swap celebrados e subscritos pelo recorrente, pelos seguintes fundamentos:

44. Tais contratos celebrados e objeto da auditoria são classificados pelo IGCP, como inócuos sem qualquer carácter de problema financeiro ou jurídico, tendo ocorrido omissão deste tipo de diferenciação do swap referente ao recorrente dos demais contratos deste tipo de instrumento contratual, razão pela qual incorreu a deliberação recorrida em erro de qualificação dos factos.
45. O relatório também omitiu o facto de a única participação do Recorrente, enquanto Administrador **Não Executivo**, ter sido a de votar favoravelmente a proposta apresentada pelo Administrador Executivo, com base em parecer técnico dos serviços financeiros da empresa.
46. Também omitiu o facto de o Recorrente não ter participado em qualquer reunião de preparação ou negociação deste contrato e o facto de ter cessado as referidas funções em novembro de 2009.
47. Assim é ilícito o juízo de censura elaborado pelo relatório relativamente ao Recorrente no que se refere ao presente item.”

780. Importa, agora, responder às quatro questões-chave enunciadas nos §§ 332 e 333, no que concerne aos *contratos swap*.

781. À questão – no que concerne aos *contratos swap* – *foi garantido o exercício do direito ao contraditório dos auditados, mormente, puderam os visados por juízos públicos de censura defender-se e contra-argumentar?* – a resposta é sim.

782. Quer na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que celebraram os *contratos swap*.

783. O *Relatório de Auditoria*, aprovado em Subsecção, pelos Juízes da 2.^a Secção do Tribunal de Contas, em 17 de junho de 2015, coteja o *Relato de*

Auditoria com o contraditório do auditado, examinando e ponderando exhaustivamente os argumentos apresentados, acolhendo-os total ou parcialmente ou rejeitando-os, de forma fundada.

784. Aliás, o próprio *Relatório de Auditoria* sintetiza as alegações do auditado e transcreve excertos do contraditório, em itálico e a cor azul. O uso intercalado da cor azul para a síntese e para os excertos do contraditório e da cor preta para o texto do *Relatório de Auditoria* sobressai o exercício dialético da auditoria, no qual as teses dos auditores são confrontadas com as antíteses dos auditados, num método iterativo de argumentação e contra-argumentação, possibilitando a *análise reiterada das evidências apuradas*, tendente ao apuramento da verdade material dos factos e ao *refinamento sucessivo das opiniões construídas*, com vista ao apuramento do juízo profissional de auditoria.

785. À questão – no que concerne aos *contratos swap* – *derivam as conclusões e recomendações, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, são os juízos públicos de censura suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas?* – a resposta é sim.

786. O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre os *contratos swap*.

787. Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

788. Enquanto os auditores classificam os *contratos swap* examinados como operações financeiras complexas, opacas, tóxicas e especulativas, os auditados classificam os mesmos contratos como operações financeiras não complexas, não opacas, não tóxicas e não especulativas.

789. Porém, o sentido da interpretação da auditoria foi corroborado pelo registo de avultadas perdas efetivas pelas empresas públicas municipais, derivadas da contratação de *swaps* pelos seus administradores.
790. Acresce que a atividade das empresas públicas municipais está sujeita, *inter alia*, aos princípios da *prossecução do interesse público*, da *prudência* e da *equidade intergeracional* e que a atuação dos administradores públicos locais deve nortear-se por deveres de *cuidado*, de *diligência*, de *gestão prudente dos dinheiros públicos*, de *transparência* e pelo princípio da *good governance*.
791. O Relatório de Auditoria invoca vários diplomas legais (*Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais*, *Regime Jurídico do Setor Público Empresarial* e *Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais*) para censurar a contratação de *swaps* por administradores públicos locais, embora não retire consequências em termos de responsabilidade financeira.
792. O Relatório também invoca princípios contabilísticos internacionais sobre *hedge accounting* para ilustrar a natureza deste tipo de operações financeiras complexas e do seu impacto nas contas públicas.
793. Destarte, sobre a celebração de contratos *swap*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
794. O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.

795. E a alínea f) da *Decisão do Relatório de Auditoria* determina a divulgação do *Relatório de Auditoria*, via *internet*, no *site* do Tribunal de Contas, onde um extenso documento de 1261 páginas agrega o Relatório de Auditoria n.º 13/2015, o Parecer do Ministério Público e 27 anexos.
796. Ou seja, a publicitação do trabalho de auditoria não se restringe à publicação do *Relatório de Auditoria* aprovado, mas abarca a divulgação completa de todos os contraditórios apresentados, dando cumprimento cabal às regras de auditoria e permitindo ao leitor/cidadão/contribuinte interessado conhecer a dialética argumentativa dos auditores e dos auditados.
797. Aliás, os *Relatórios de Auditorias* não se destinam apenas às entidades auditadas, que gerem e administram dinheiros públicos, mas também a qualquer leitor/cidadão/contribuinte, que se interesse pela gestão e administração de dinheiros públicos, como resulta de vários trechos, já citados, dos *Manuais de Auditoria*.
798. À questão – no que concerne aos *contratos swap* – as *alegações do recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015, *analisa e critica a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria*, expressa no *Relatório de Auditoria*, aprovado em 17 de junho de 2015, ou apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao Relato de Auditoria, apresentada na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e no *Aditamento à resposta preliminar*, de 3 de fevereiro de 2015? – a resposta é que as *alegações do recurso* apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.
799. Com efeito, as *alegações do Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo dos excertos citados da *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, e do *Aditamento à resposta*

preliminar, de 3 de fevereiro de 2015, com as alegações do *Recurso*, interposto em 8 de setembro de 2015.

800. Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas* e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.

801. *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.

802. Consequentemente, na resposta à questão formulada sobre os *contratos swap*, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

803. E a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas*.

804. Do mesmo modo, também se reiteram as asserções relativas à segregação entre a *função jurisdicional* e a *função de fiscalização independente da atividade financeira pública*, ambas exercidas pelo Tribunal de Contas, e ao significado da *função preventiva e orientadora* das auditorias do setor público, para as quais se remete.

805. E a releitura dessas asserções permite repetir que:

- a admissão da recorribilidade dos juízos de auditoria representaria a introdução de um elemento exógeno ao *exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que faculte também a avaliação da *gestão e do desempenho de políticas, programas e operações* dos auditados, à luz dos princípios de economia, eficiência e eficácia, bem como de transparência, *accountability e good governance*, e que fundamente a formulação de recomendações tendentes ao reforço da *confiança no uso apropriado de recursos e bens públicos* e à melhoria do *desempenho da administração pública*.

806. Neste sentido, reafirma-se a fundamentação *supra* sobre os ARD a propósito da *admissão e do regime da recorribilidade dos juízos de auditoria*, para a qual se remete.

807. De novo, a releitura dessa fundamentação permite iterar:

- o seu regime teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, esse regime configuraria o recurso das deliberações que aprovem Relatórios de Auditoria como uma fase adicional no procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*, como se às quatro fases do procedimento de auditoria – *relato de auditoria, anteprojeto de relatório de auditoria, projeto de relatório de auditoria e relatório de auditoria* – houvesse que acrescentar mais uma – *recurso do relatório de auditoria e sua apreciação*.

808. Porém, como já assinalado, *as alegações do Recurso sub iudice reproduzem, quase ipso verbo, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, interrompendo-se concludentemente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

809. À questão – no que concerne aos *contratos swap* – *as conclusões do recurso, interposto em 8 de setembro de 2015, sintetizam o corpo das alegações de recurso ou apenas reproduzem o seu teor?* – a resposta é que *as conclusões do recurso se limitam a reproduzir, quase ipso verbo, algumas das alegações do recurso*.

810. Na resposta a esta questão sobre os *contratos swap*, reitera-se a fundamentação despendida *supra* sobre os ARD, para a qual se remete.

811. E a releitura dessa fundamentação permite sustentar:

- por identidade de argumentos, a solução teria de respeitar a matriz identitária do procedimento de auditoria – um trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional* – ou seja, essa solução configuraria as conclusões do recurso e a sua apreciação como o culminar do procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo de opiniões de auditoria*.

812. Porém, *in casu*, *as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase ipso verbo, algumas das alegações do recurso*, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

813. **Sumário (E.12 – Contratos Swap):**

a) O exercício do direito ao contraditório dos auditados foi garantido, mormente, os visados por juízos públicos de censura puderam defender-se e contra-argumentar.

– Quer na *Resposta preliminar*, quer no *Aditamento à resposta preliminar*, o auditado exerceu cabalmente o direito ao contraditório, defendendo-se e contrapondo argumentos ao resultado do trabalho de auditoria, consubstanciado no *Relato de Auditoria*, incluindo o juízo de auditoria, o projeto de recomendações e conclusões, bem como o juízo público de censura aos responsáveis que celebraram os *contratos swap*.

– Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, a).

b) As conclusões e recomendações derivam, de forma lógica, dos factos e argumentos relevantes apresentados, mormente, os juízos públicos de censura são suportados em evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

– O contraditório não contesta as evidências de auditoria, aduzidas no *Relato*, sobre os *contratos swap*.

– Mas, o contraditório contesta a interpretação dessas evidências, enunciada no *Relato*, pela equipa de auditoria e aprovada pelo juiz relator.

– Enquanto os auditores classificam os *contratos swap* examinados como operações financeiras complexas, opacas, tóxicas e especulativas, os auditados classificam os mesmos contratos como operações financeiras não complexas, não opacas, não tóxicas e não especulativas.

– Porém, o sentido da interpretação da auditoria foi corroborado pelo registo de avultadas perdas efetivas pelas empresas públicas municipais, derivadas da contratação de *swaps* pelos seus administradores.

– Acresce que a atividade das empresas públicas municipais está sujeita, *inter alia*, aos princípios da *prossecução do interesse*

público, da prudência e da equidade intergeracional e que a atuação dos administradores públicos locais deve nortear-se por deveres de cuidado, de diligência, de gestão prudente dos dinheiros públicos, de transparência e pelo princípio da good governance.

- O Relatório de Auditoria invoca vários diplomas legais (*Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, Regime Jurídico do Setor Público Empresarial e Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais*) para censurar a contratação de *swaps* por administradores públicos locais, embora não retire consequências em termos de responsabilidade financeira.
- O Relatório também invoca princípios contabilísticos internacionais sobre *hedge accounting* para ilustrar a natureza deste tipo de operações financeiras complexas e do seu impacto nas contas públicas.
- Destarte, sobre a celebração de contratos *swap*, o Tribunal não retirou quaisquer consequências em sede de responsabilidade financeira, embora tenha proferido um *juízo de censura* em sede de auditoria.
- O *juízo de censura* proferido no *Relatório de Auditoria* já constava do *Relato de Auditoria*, submetido a contraditório pelo juiz relator e contraditado pelos visados. Ou seja, os visados pelo *juízo de censura* tiveram a oportunidade de se defenderem da *censura*, contrapondo argumentos e questionando as conclusões do *Relato de Auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, b).

c) As alegações do recurso apenas reproduzem a argumentação do contraditório ao *Relato de Auditoria*.

- As alegações do *Recurso* reproduzem, quase *ipsis verbis*, a apreciação do contraditório ao *Relato de Auditoria*, como se não

tivesse havido *Relatório de Auditoria*, conforme se apura pelo cotejo da *Resposta preliminar* e do *Aditamento à resposta preliminar* com as alegações do *Recurso*.

- Mas, não só houve *Relatório de Auditoria*, como este procedeu ao exame do contraditório, nos termos da LOPTC e dos *princípios fundamentais de auditoria* consagrados nos *manuals de auditoria*, aprovados pelo Tribunal de Contas.
- *In casu*, o exame do contraditório foi exaustivo, percorrendo as sucessivas alegações dos auditados, citando-as e examinando-as pormenorizadamente, com o objetivo de confirmar, infirmar, alterar ou *refinar* os juízos de auditoria formulados no *Relato de Auditoria*.
- Considerando que *as alegações do Recurso reproduzem, quase ipsis verbis, a apreciação do contraditório ao Relato de Auditoria, como se não tivesse havido Relatório de Auditoria*, então interrompeu-se o procedimento *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, c).

d) As conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso.

- *In casu*, as conclusões do recurso limitam-se a reproduzir, quase ipsis verbis, algumas das alegações do recurso, estancando infrutuosamente o trabalho *cumulativo e iterativo de refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional de auditoria*.
- Cf., também, *mutatis mutandis*, Sumário E.2, d).

E.13– Da alegada violação do princípio do contraditório por não ter sido dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuada aos restantes onze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª Secção do Tribunal de Contas

814. Na *Resposta preliminar*, de 23 de janeiro de 2015, Marco António Costa salienta que a Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia se insere na “*ação genérica designada por Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios*” e sublinha a importância de “*conhecer as conclusões resultantes dos processos de auditoria realizadas nos restantes 11 Municípios*”, argumentando:

“[...]

Importa salientar que esta auditoria resulta de programas anuais de auditoria desenvolvidos pelo Tribunal de Contas, enquadrando-se este, no Plano de Ação do Tribunal de Contas, processo n.º 21/2012, no âmbito da área de responsabilidade VIII - Administração Local e Setor Público Empresarial Autárquico, do Departamento de Auditoria VIII do Tribunal de Contas» com o projeto/ação genérica designada por “Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios”, onde, para além de outros Municípios Portugueses, viria a ser incluído o Município de Vila Nova de Gaia. Assim, importa conhecer as conclusões resultantes dos processos de auditoria realizadas nos restantes 11 Municípios de forma a se poder ter uma visão integrada das práticas de gestão desses Municípios e se as mesmas evidenciavam atuações comuns ou eram desconformes. Caso haja a evidência de práticas de gestão comuns, tal conhecimento permitirá ainda uma confrontação com as conclusões da presente auditoria, possibilitando aquilatar se o padrão de rigor e censura utilizado pelos senhores auditores nas restantes 11 auditorias é similar.”

815. Sobre esta questão, a Nota Prévia do Sumário Executivo do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015, pp. 9-14, sustém:

“[...]

Em cumprimento do Programa de Fiscalização da 2ª Secção do Tribunal de Contas, foi realizada uma Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia (MVNG) que teve como referência o quinquénio 2008-2012.

A auditoria teve como **objetivo estratégico** emitir um juízo global de auditoria sobre a conformidade legal e orçamental, a regularidade contabilística das operações financeiras e sobre o **grau de endividamento do município** e das **entidades relevantes para efeitos de cálculo dos limites de endividamento líquido**.

O objetivo estratégico traduziu-se na verificação do **grau de endividamento do município**, resultante de:

- Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, **contraídas pelo município**, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas;
- Dívidas a fornecedores de curto, médio e longo prazo, **contraídas por entidades relevantes para o cálculo do endividamento municipal**, incluindo os passivos emergentes de parcerias público-privadas e de contratos de *swap* celebrados com instituições financeiras;
- Celebração de contratos financeiros, sob qualquer forma e condição, **pelos municípios ou pelas entidades relevantes para o cálculo do endividamento**, incluindo o recurso à constituição ou à participação em fundos imobiliários.

A seleção do Município de Vila Nova de Gaia para iniciar a ação, resultou da conjugação dos seguintes critérios: maior valor do passivo, maior diversidade de instrumentos financeiros celebrados e maior volume de dívidas cedidas em *factoring*.

O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria junto do Município de Vila Nova de Gaia foi muito condicionado pela complexidade das operações examinadas e pela exiguidade da informação contabilística, financeira e jurídica, constante dos documentos de prestação de contas do Município e das empresas locais, o que acarretou a necessidade de realização de inúmeras diligências complementares de auditoria, determinadas pelo juiz relator, após a conclusão do trabalho de campo, tendo em vista a adequada delimitação e exata configuração dos factos de auditoria a apurar (cfr. despachos judiciais de auditoria do juiz relator no *Anexo V proferidos já depois de concluído o trabalho de campo*).

Não fora a pronta colaboração prestada pelas diferentes instituições de crédito, em muitos casos, decisiva e essencial para a exata delimitação e configuração dos factos apurados e para a sua mais rigorosa subsunção jurídico valorativa, a auditoria dificilmente seria concluída.

Com efeito, a informação financeira disponibilizada pelo executivo municipal em funções à data do trabalho de campo era insuficiente, insatisfatória, pouco clara, omissa das demonstrações financeiras e dos registos contabilísticos obrigatórios do município, pouco fiável e não podia constituir uma base idónea e suficiente para a formulação de juízos de auditoria.

A colaboração prestada até finais de setembro de 2013 pelo executivo municipal em funções e pelos serviços municipais foi lenta e pouco cooperante, apesar das diligências serem sempre determinadas por despacho judicial do juiz relator, sob cominação de instauração de processo de multa, por violação do dever de cooperação para com o Tribunal.

Na maior parte dos casos só quando confrontado com a informação financeira e jurídica disponibilizada pelos bancos e após a entrada em funções do atual executivo foi possível ter uma exata dimensão e configuração dos factos. O mesmo se diga em especial no caso de responsáveis do executivo anterior que assumiram, invocando já não estarem em funções no município, atitudes de aberta falta de cooperação na prestação de esclarecimentos relativamente a factualidade em que tinham sido os autores e intervenientes principais.

Atitudes destas e outras de clara resistência passiva condicionaram e inviabilizaram aliás a realização de outras auditorias inicialmente a outros municípios.

Das doze auditorias inicialmente previstas só foi concretizada e finalizada a auditoria ao MVNG, estando em curso, uma outra, de entre as inicialmente previstas a um município da margem sul do Tejo.

Os critérios de seleção assentaram numa cuidadosa e criteriosa análise de risco financeiro de acordo com os métodos e técnicas de auditoria adotadas no Tribunal e de acordo com estudo preliminar aprovado pelo juiz relator.

Esse estudo preliminar permitiu diagnosticar vários tipos de risco financeiro diferentes em relação a cada município. Foram sempre excluídos critérios assentes na composição político partidária dos órgãos executivos e deliberativos dos municípios.

Aliás identificaram-se situações comuns a vários municípios com composição político partidária muito diversa. E em municípios com grande afinidade político partidária nem sempre as situações de risco identificadas se mostravam as mesmas.

E nem sempre a configuração de factos aparentemente idênticos é a mesma, apesar de recorrerem a institutos jurídicos com a mesma configuração.

Encontra-se também em fase de conclusão o relato de uma verificação interna de contas com situações bastante complexas na área do endividamento de um município do Algarve, para efeitos de realização de contraditório.

A publicação e entrada em vigor desde 2012 do novo pacote legislativo relativo ao regime jurídico financeiro, aplicável ao poder local ao sector empresarial local e das participações locais, à contabilidade de compromissos, à recuperação financeira municipal e ao Fundo de Apoio Municipal também aconselha a uma reavaliação das áreas de riscos anteriormente seleccionadas, à luz de critérios jurídicos, financeiros e contabilísticos entretanto revogados na ordem jurídica, bem como a ponderação dos

efeitos da nova legislação financeira autárquica e da atividade empresarial local na atual situação orçamental financeira e patrimonial do poder local, do setor local e do endividamento municipal.

Neste contexto, será de realçar o novo regime de consolidação orçamental, de consolidação de contas dos municípios e dos grupos municipais, bem como das entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação do grupo municipal.

O Tribunal, depois da aprovação da Instrução nº 1/2013 - 2ª Secção, relativa a prestação de contas das empresas locais tem também em curso a preparação de novas Instruções relativas à prestação de contas individuais e consolidadas a este órgão de soberania por parte das entidades contabilísticas do sector público administrativo local em conformidade com os novos regimes jurídicos, financeiros e contabilísticos, já aprovados ou em aprovação pelo Governo.

Voltando ao Município de Gaia.

Não será certamente quem mais dificuldades e obstáculos levantou a uma cooperação franca leal e aberta no âmbito de esclarecimentos solicitados em atos de que foi autor e interveniente máximo em representação do Município em operações financeiras, patrimoniais com empresas locais e concessionárias, com credores do Município e com instituições de crédito e que são objeto de juízo desfavorável de auditoria e de censura pública e que só não são indiciáveis como autores de infrações financeiras, em virtude da entrada em vigor de legislação posterior com regimes transitórios menos exigentes e objetivamente mais favoráveis do ponto de vista jurídico-sancionatório, tenha legitimidade processual, para em sede contraditório e já depois de decorrido prazo para apresentar alegações e depois de já ter prestado alegações duas vezes e já expirado o prazo para contraditório, vir a requerer o acesso a informação relativa a análise de risco relativos a outros municípios e aos trabalhos de auditoria em curso noutros municípios.

O que foi indeferido liminarmente por manifesta falta de legitimidade processual. E que a ser deferido violaria o princípio da boa fé e lealdade processual para com outros municípios e com os seus responsáveis ainda antes de realizadas e concluídas as auditorias.

O contraditório destina-se a garantir aos autores dos factos apurados e evidenciados no relato, a confirmação ou infirmação da exatidão dos factos apurados na auditoria, sobre respetivos nexos de imputação subjetiva, pronunciar-se sobre as qualificações jurídicas, financeiras e contabilísticas feitas, sobre a eventual configuração dos mesmos como infrações financeiras e respetivas consequências jurídicas na esfera jurídica pessoal e patrimonial dos responsáveis indiciados e sobre os juízos de auditoria ou de censura formulados.

O que não está evidenciado no processo de auditoria à entidade contabilística em concreto e no relato de auditoria, por dizer respeito a outras entidades contabilísticas ainda não auditadas e elas mesmo não contraditadas com factos e juízos que lhes digam respeito, não é contraditável por responsáveis do Município de Gaia numa auditoria que neste momento diz respeito exclusivamente a este município e a nenhum outro, assim como a factos que foram apurados na auditoria ao endividamento.

Quod non est in actum non est in mundo.

O Tribunal de Contas, os seus juízes e os seus auditores regem-se exclusivamente por critérios jurídicos e financeiros, de análise de risco e financeiros, adotam normas de auditoria constantes dos seus manuais aprovados pelo Plenário Geral da 2ª Secção.

As auditorias a realizar integram-se no Plano Anual de Fiscalização aprovados anualmente pelo Plenário Geral da 2ª Secção.

Os planos globais de auditoria e os respetivos programas são aprovados pelos juízes responsáveis, a quem compete a direção exclusiva do processo de auditoria e a determinação realização de todas as diligências complementares promovidas pelos auditores durante ou após o trabalho de campo, necessárias ao apuramento da verdade material dos factos.

Os juízes e os auditores do Tribunal são independentes, observam o rigoroso dever de isenção, imparcialidade e de rigorosa neutralidade política.

Aos juízes do Tribunal de Contas está-lhes vedada a inscrição em partidos políticos e aceitar ordens, instruções ou diretivas de quaisquer órgãos de soberania, de órgãos de governo próprio das regiões autónomas ou de órgãos executivos ou deliberativos das autarquias locais ou de partidos políticos que integrem os órgãos referidos de base eletiva.³⁰¹

No caso em apreço toda a auditoria ao MNVG foi feita sob a direção do juiz da 2ª Secção responsável pelo Poder Local e empresas locais e participadas que aprovou o plano global de auditoria, o respetivo programa e um detalhado guião de auditoria, para além de 29 despachos judiciais de auditoria relativos a diligências complementares que foram notificados aos responsáveis municipais pela gestão financeira objeto de auditoria aos membros do executivo em funções a partir de finais de Setembro de 2013 e às entidades públicas ou privadas sujeitas ao dever jurídico de coadjuvação e que balizaram e fundamentaram o novo horizonte temporal da auditoria relativamente ao que havia sido fixado inicialmente.

³⁰¹ [Nota 1 do documento citado] – “Vide os artigos 8º, nº 1 e 27º, nº 2 da Lei nº 98/97, de 26 de agosto (LOPTC).”

Os auditores atuaram com rigorosa isenção e independência, profissionalismo, competência e idoneidade ética e deontológica, de acordo com as orientações, instruções e diretivas do juiz titular da auditoria³⁰².

Apesar de prevista no PGA inicial, a seleção primeira de 12 municípios a auditar a partir de 2011, a realização de uma auditoria a cada município constituía sempre uma auditoria individual e autónoma seria sempre objeto de um relatório autónomo e próprio, de um relato exclusivo relativo a factos apurados em cada município e aos juízos de auditoria sobre eles formulados, para efeitos de contraditório.

Estava previsto, uma vez realizadas as auditorias aos 12 municípios e aprovados e publicados os relatórios relativos a cada município a elaboração de um relatório síntese cobrindo o universo das situações e dos municípios cobertos.

A complexidade e morosidade da auditoria ao MVNG, a necessidade de realização de diligências complementares averiguatórias, os atrasos verificados na disponibilização de informação financeira fiável e fidedigna, constante das demonstrações financeiras dos registos contabilísticos e dos arquivos documentais do município relativos aos suportes documentais dos factos de auditoria, a pouca cooperação prestada até Setembro de 2013 pelos responsáveis municipais em funções até essa data pelos factos apurados ou a apurar, comprometeram por completo a ideia de prosseguir a auditoria aos 12 municípios.”

816. Sublinhe-se que o Anexo IV, intitulado *Metodologia*, do *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015, expõe e justifica a metodologia de trabalho de auditoria adotada, nos seguintes termos:

“[...]

A auditoria orientada ao endividamento do MVNG foi realizada de acordo com as metodologias de trabalho acolhidas pelo Tribunal de Contas no Regulamento da 2ª Secção e no seu Manual de Auditoria e de Procedimentos, desenvolvendo-se em três fases: planeamento, execução e avaliação e elaboração do relatório.

³⁰² [Nota 2 do documento citado] – “Vide, ISSAI 30 e o **parágrafo 12 do Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI** que consagra o seguinte: “A **integridade** constitui o valor central de um Código de Ética. Os auditores são obrigados a cumprir **normas superiores de conduta**, como por exemplo, honradez e **imparcialidade**, durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades fiscalizadas. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deve ser **irrepreensível** e deve estar, sobretudo, acima de qualquer suspeita.” Disponível em http://sartori.orgfree.com/docs/Codigo_etica_e_NAGS-INTOSAI.”

A fase de planeamento iniciou-se com um levantamento e estudo prévio dos documentos de prestação de contas, dos atos e contratos submetidos a fiscalização prévia e dos relatórios do auditor externo, que serviram de base à elaboração do Plano Global de Auditoria (PGA).

Após a aprovação do PGA³⁰³, e tendo em vista a elaboração do “*Guião para Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal*” e do Programa de Auditoria³⁰⁴, o Juiz Relator emitiu um Despacho Judicial de Auditoria³⁰⁵ a determinar a remessa, pelo MVNG e respetivas empresas locais, de informação sobre passivos relevantes para o cálculo dos limites de endividamento, designadamente, acordos de pagamentos celebrados com credores, contratos de empréstimo, contratos de *factoring*, contratos de *confirming*, contratos de *leasing*, fundos de investimento imobiliário e parcerias público-privadas. Já na execução do programa de trabalho, e de acordo com a dimensão e característica da população a analisar, os procedimentos específicos de auditoria utilizados, designadamente, a confirmação, indagação e inspeção, recaíram sobre o universo das operações e transações ou sobre amostras representativas desse universo, nos seguintes termos:

População e amostra/universo das operações

POPULAÇÃO	AMOSTRA/UNIVERSO
Acordos de regularização de dívida com execução financeira no quinquénio 2008-2012	Universo
Contratos de <i>confirming</i> celebrados entre 2009 e 2012	Universo
Provisões para riscos e encargos (2008-2012)	Universo
Juros de mora não contabilizados (2007-2012)	Universo
Dívidas a fornecedores do MNVG a 31.12.2011 ^(a)	Amostra: 64,3% do volume total das dívidas. Método: amostragem estratificada aleatória.

³⁰³ [Nota 1 do documento citado] – “Despacho de 25 de maio de 2012.”

³⁰⁴ [Nota 2 do documento citado] – “Documentos onde foram definidos e harmonizados os testes e procedimentos de auditoria, aprovados por Despacho do Juiz Conselheiro Relator, de 28 de agosto e 21 de setembro de 2012, respetivamente.”

³⁰⁵ [Nota 3 do documento citado] – “Despacho Judicial de Auditoria de 31 de maio de 2012.”

POPULAÇÃO	AMOSTRA/UNIVERSO
Dívidas de clientes do MVNG a 31.12.2011 ^(a)	Amostra: 99,8% do volume total das dívidas. Método: amostragem não aleatória ^(b) .
Dívidas a fornecedores das empresas locais a 31.12.2011	Amostra: 83,5% do volume total das dívidas. Método: amostragem estratificada aleatória.

(a) A circularização reporta-se a 31.12.2011, em virtude de ter sido realizada no decurso de 2012.

(b) Foram circularizados clientes com dívidas iguais ou superiores a €50.000.

Para além das operações e transações acima referidas, foi ainda analisada a regularidade, legalidade e impacto financeiro dos seguintes atos e contratos:

- Cessão da posição contratual que o MVNG detinha na SUMA, SA, à empresa local Águas e Parque Biológico de Gaia, EEM;
- Transferência de infraestruturas de saneamento em alta envolvendo o MVNG, a empresa Águas e Parque Biológico de Gaia, EEM e a SIMDOURO, S.A.;
- Constituição de um Fundo de Investimento Imobiliário.

Feita a análise das operações, transações, atos e contratos atrás elencados e do seu impacto no endividamento municipal, auditaram-se os montantes de endividamento líquido, de curto e de médio e longo prazo do MVNG e da sua conformidade com os respetivos limites legais e demais normas e princípios de contabilidade aplicáveis.

Ainda na fase de execução, e no âmbito das verificações efetuadas nas empresas locais, foram analisados os contratos de permuta de taxa de juro (*swap*) celebrados com instituições financeiras e correspondentes transações financeiras.

Na fase de avaliação e elaboração do relato e tendo presentes os objetivos definidos no planeamento, são apresentadas as observações, as conclusões, os juízos de auditoria e as recomendações.”

817. Sobre esta questão, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega, sob a epígrafe “**1ª situação concreta de violação do contraditório**”:

“[...]”

31. Em 1.º lugar não foi dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuado aos restantes doze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
32. Com efeito, essa informação era importante para que o Recorrente pudesse exercer o contraditório, uma vez que tendo sido balizada a operação de fiscalização, por despacho de 30.10.2012 à incidência das operações de regularização de dívida nos limites do

endividamento líquido municipal e nos limites de recurso a empréstimo a curto e médio prazo, seria curial conhecer os critérios utilizados para os restantes municípios auditados, bem como os parâmetros subjetivos de juízo de censura usados pelos auditores nos mesmos para factos equivalentes.

33. O Recorrente, em sede de contraditório, havia expresso a sua discordância relativamente, aos juízos de intenção atribuídos pelo relatório preliminar de auditoria à sua prestação enquanto responsável financeiro na execução dos contractos sob análise.
34. Constata-se que a falada auditoria resultou de programas anuais de auditoria desenvolvidos pelo Tribunal de Contas, enquadrando-se este, no Plano de Ação do Tribunal de Contas, este processo n.º 21/2012, no âmbito da área de responsabilidade VIII - Administração Local e Setor Público Empresarial Autárquico, do Departamento de Auditoria VIII do Tribunal de Contas, com o projeto/ação genérica designada por "Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios", onde, para além de outros Municípios Portugueses, viria a ser incluído o Município de Vila Nova de Gaia.
35. Era imprescindível para o Recorrente conhecer as conclusões resultantes dos processos de auditoria realizadas nos restantes 11 Municípios de forma a se poder ter uma visão integrada das práticas de gestão desses Municípios e se as mesmas evidenciavam atuações comuns ou eram desconformes.
36. Caso houvesse a evidência de práticas de gestão comuns, tal conhecimento permitiria ainda uma confrontação com as conclusões da presente auditoria, possibilitando aquilatar se o padrão de rigor e censura utilizados nas restantes 11 auditorias seria similar.
37. Para o efeito, o Recorrente requereu certidão onde constassem os seguintes elementos informativos:
 - a. - Despacho emitido pelo Exmo. Juiz Conselheiro Relator datado de 30.10.2011 que determinou a auditoria ao Município de Vila Nova de Gaia.
 - b. - Programa de fiscalização dos Municípios para 2012.
 - c. - Despacho ou deliberação ou ato do Tribunal ou da sua 2ª secção, do qual constem os Critérios que determinaram a elegibilidade dos municípios auditados no ano de 2012.
 - d. - Informação de quantos municípios foram efetivamente auditados no âmbito deste programa de fiscalização em 2012 e qual a sua identificação.
38. O Recorrente adiantou nesse pedido de certidão que a mesma era relevante para o requerente, na qualidade de visado pelo relato de auditoria, a fim de poder complementar pronúncia, em sede de contraditório, sobre os objetivos da auditoria relativamente ao endividamento líquido municipal e recurso a empréstimos.
39. Despacho do Exmo. Juiz Diretor da auditoria datado de 4.02.2015 indeferiu esse pedido de certidão, com o seguinte fundamento:

- i. «4. Não existe nenhum despacho proferido pelo atual juiz relator em 30.10.2011.
- ii. 5. Nesta data, aliás, o juiz relator ainda não havia reassumido funções no Tribunal, uma vez que estava colocado em funções públicas na NATO, tendo reassumido funções em 30 de novembro de 2011.
- iii. 6. A execução do programa de fiscalização da Área VIII para 2012 consta do Relatório e Atividades de 2012, publicado na Intranet e disponível no sítio do Tribunal e no Diário da República, II série, n.º 120, de 25 de junho de 2013.
- iv. 7. Estando em causa informação relativa a outros Municípios, o requerente carece de legitimidade para aceder a essa informação, uma vez que não diz respeito ao Município de Vila Nova de Gaia.
- v. 8. Só os Municípios em causa e os respetivos responsáveis têm legitimidade para requerer o acesso a peças processuais de auditoria que culminem em relato remetido para contraditório.
- vi. 9. Autorizar este acesso por estranhos a esses Municípios violaria gravemente o princípio da boa fé e da confiança que está subjacente ao exercício dos poderes de auditoria pública pelo Tribunal de Contas.
- vii. 10. Os programas de fiscalização, aprovados pelo plenário da 2ª Secção, e os planos
- viii. globais de auditoria e programas de auditoria, aprovados pelo juiz relator, têm carácter reservado, não sendo divulgáveis perante o público e não carecendo de publicação no Diário da República nem no sítio do Tribunal.
- ix. 11. O âmbito do contraditório no Tribunal de Contas está definido no artigo 13.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) e destina-se a que os responsáveis se pronunciem antes do Tribunal formular juízos públicos de simples apreciação, censura e condenação sobre os factos que lhes são imputados, a respetiva qualificação, o regime legal e os montantes a repor ou pagar, tendo, para o efeito, acesso a informação disponível nas entidades ou organismos respetivos.
- x. 12. Em sede de contraditório não há lugar a pronúncia sobre os programas de fiscalização do Tribunal, o âmbito da auditoria, o plano global de auditoria e o programa de auditoria, ou sobre as orientações e métodos de auditoria adotados pelo tribunal e determinados pelo juiz relator, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 1 a 4 da LOPTC e artigos 11º e 12º do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução n.º 3/98 - 2.ª S.,

de 4 de junho, com as alterações constantes da *Resolução* n.º 2/2002 - 2.ª S, de 17 de janeiro e da *Resolução* n.º 3/2002 - 2.ª S, de 05 de junho.

- xi. 13. Termos em que o requerimento é indeferido liminarmente e ao mesmo é indeferido qualquer pedido de prorrogação de prazo para pronúncia complementar em contraditório, uma vez que o prazo terminou em 31 de janeiro, tendo a respetiva *citação* sido efetuada em 23 de dezembro.
 - xii. 14. O presente despacho não é recorrível nos termos do artigo 96.º, n.º 2, da LOPTC.».
40. Constata, agora, o Recorrente, a fls 13 de 342 do Relatório Final, que, dos 12 municípios selecionados para auditoria no Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal, apenas o Município de V N Gaia foi objeto de auditoria, **não tendo sido efetuada qualquer auditoria aos restantes 11 selecionados!!!**
41. Como se demonstra na alegação subsequente é imprescindível para o Recorrente conhecer estas Informações.
42. Assim, o Recorrente ficou sem possibilidade de argumentar em sede de contraditório o facto de só o Município de V N Gaia ter sido auditado naquele Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal, tendo ocorrido total omissão de auditorias aos restantes 11 municípios.
43. Não pode o recorrente, em sede de contraditório argumentar com as razões pelas quais só este município foi auditado e ficou-lhe vedada a informação relevante para arguir eventuais suspeições de auditores e do Exmo. Juiz que dirigia a auditoria, e de práticas de abuso de poder ou outro ilícitos que pudessem, eventualmente, subjazer a essa violação do Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
44. Deste modo, ocorreu violação do princípio do contraditório pela deliberação de aprovação desta auditoria, que não atentou nessa constatação, nem nos requerimentos apresentados pelo Recorrente ao Exmo. Juiz da 2ª secção responsável pelo Poder Local, e que o impediram de conhecer de todas as envolventes factuais da auditoria e de poder utilizar todos os argumentos e eventuais violações de lei que pudessem (ou não) ter sido praticados na execução dessa auditoria e do citado Programa de Fiscalização.
45. Louva-se (a fls 13 in fine) no relatório final na complexidade e morosidade da auditoria ao Município de V N Gaia e na necessidade de realização de diligências complementares averiguatórias (não se encontram identificadas, demonstradas nem evidenciadas, razão pela qual tem que se concluir que inexistem e que essa justificação não é verdadeira), e nos atrasos na disponibilização de informação por parte da autarquia (o que não pode ser verídico e é incompreensível, dado que o próprio Recorrente foi coagido por despacho do Exmo. Juiz Conselheiro diretor da auditoria Relator datado de 13.02.2014 a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa, constituindo verdadeiro abuso de

poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação (como se demonstrará).”

818. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

8. O contraditório não foi observado pela auditoria no relatório final, que deverá atender à argumentação, analisando-a, e fazendo juízo de ponderação sobre a mesma acolhendo ou rebatendo-a.
9. Esta violação do princípio do contraditório tem expoente em duas situações concretas.
10. Em 1.º lugar não foi dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuado aos restantes doze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
11. Com efeito, essa informação era importante para que o Recorrente pudesse exercer o contraditório, uma vez que tendo sido balizada a operação de fiscalização, por despacho de 30.10.2012 à incidência das operações de regularização de dívida nos limites do endividamento líquido municipal e nos limites de recurso a empréstimo a curto e médio prazo, seria curial conhecer os critérios utilizados para os restantes municípios auditados, bem como os parâmetros subjetivos de juízo de censura usados pelos auditores nos mesmos para factos equivalentes.
12. Constata, agora, o Recorrente, a fls 13 de 342 do Relatório Final, que, dos 12 municípios selecionados para auditoria no Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal, apenas o Município de V N Gaia foi objeto de auditoria, **não tendo sido efetuada qualquer auditoria aos restantes 11 selecionados!!!**
13. Assim, o Recorrente ficou sem possibilidade de argumentar em sede de contraditório o facto de só o Município de V N Gaia ter sido auditado naquele Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal, tendo ocorrido total omissão de auditorias aos restantes 11 municípios.
14. Não pode o recorrente, em sede de contraditório argumentar com as razões pelas quais só este município foi auditado e ficou-lhe vedada a informação relevante para arguir eventuais suspeições de auditores e do Exmo. Juiz que dirigia a auditoria, e de práticas de abuso de poder ou outro ilícitos que pudessem, eventualmente, subjazer a essa violação do Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
15. Deste modo, ocorreu violação do princípio do contraditório pela deliberação de aprovação desta auditoria, que não atentou nessa constatação, nem nos requerimentos apresentados pelo Recorrente ao Exmo. Juiz da 2.ª secção responsável pelo Poder

Local, e que o impediram de conhecer de todas as envolventes factuais da auditoria e de poder utilizar todos os argumentos e eventuais violações de lei que pudessem (ou não) ter sido praticados na execução dessa auditoria e do citado Programa de Fiscalização.”

819. O âmbito e o alcance de aplicação do princípio do contraditório, no Tribunal de Contas, já foram amplamente examinados *supra* em ***D - Da alegada impossibilidade de os visados por juízos públicos de censura se defenderem, quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria.***

820. Após esta remissão enquadradora, importa analisar a forma e a substância da programação das atividades do Tribunal de Contas, prevista na Secção I (*Da programação*) do Capítulo IV (*Das modalidades do controlo financeiro do Tribunal de Contas*) da LOPTC.

821. Assim, o artigo 37.º da LOPTC contempla a aprovação de um *programa trienal*, nos seguintes termos:

“Artigo 37.º

Programa trienal

- 1 O plenário geral do Tribunal de Contas aprova o programa das suas ações de fiscalização e controlo para um período de três anos, até 30 de outubro do ano imediatamente anterior ao início do triénio.
2. Na sede o programa é elaborado pela comissão permanente com base nos programas sectoriais trienais das 1.ª e 2.ª Secções.
3. O programa trienal das secções regionais é elaborado pelo respetivo juiz e consta em anexo ao programa trienal da sede.”

822. No que concerne à programação da 2.ª Secção, os artigos 39.º e 40.º da LOPTC determinam:

“Artigo 39.º

Áreas de responsabilidade da 2.ª Secção

1. Aprovado o programa de ação trienal do Tribunal, o plenário da 2.ª Secção, até 15 de novembro desse ano, delibera a constituição das áreas de responsabilidade a atribuir por sorteio a cada juiz, na falta de consenso.
2. A elaboração do relatório e parecer da Conta Geral do Estado pode constituir uma ou mais áreas de responsabilidade.
3. Os serviços de apoio técnico devem organizar-se em função das áreas de responsabilidade dos juízes.

Artigo 40.º

Programa anual da 2.ª Secção

O plenário da 2.ª Secção aprova até 15 de dezembro de cada ano, com subordinação ao programa de ação trienal, o respetivo programa anual, do qual consta, designadamente:

- a) A relação das entidades dispensadas da remessa de contas segundo critérios previamente definidos, que respeitam os critérios e práticas correntes de auditoria e visam conseguir uma adequada combinação entre amostragem e risco financeiro, a prioridade do controlo das contas mais atuais, com maiores valor e risco financeiro, e a garantia de que todos os serviços e organismos sejam controlados pelo menos uma vez em cada ciclo de quatro anos;
- b) A relação das entidades cujas contas são objeto de verificação externa;
- c) A relação das entidades cujas contas são devolvidas com e sem verificação interna pelos serviços de apoio, segundo critérios previamente definidos;
- d) O valor de receita ou despesa abaixo do qual as entidades sujeitas à prestação de contas ficam dispensadas de as remeter a Tribunal;
- e) As auditorias a realizar independentemente de processos de verificação de contas;
- f) As ações a realizar no âmbito da elaboração do relatório e parecer sobre a Conta Geral do Estado.”

823. Destarte, com relevo para o caso *sub iudice*, sublinhe-se:

- ✓ Até 30 de outubro do ano n , o Plenário Geral do Tribunal de Contas aprova o *programa trienal* para os anos $n+1$, $n+2$ e $n+3$;
- ✓ Até 15 de dezembro do ano n , o Plenário da 2.ª Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+1$;
- ✓ Até 15 de dezembro do ano $n+1$, o Plenário da 2.ª Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+2$;

- ✓ Até 15 de dezembro do ano $n+2$, o Plenário da 2.^a Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+3$;
- ✓ Os *programas anuais* da 2.^a Secção especificam as auditorias a realizar e subordinam-se ao *programa trienal* do Tribunal de Contas.

824. No sentido de propiciar o cumprimento do programa trienal, os números 2 e 3 do artigo 39.º determinam respetivamente:

- ✓ Até 15 de novembro do ano n , o Plenário da 2.^a Secção *delibera a constituição das áreas de responsabilidade a atribuir por sorteio a cada juiz, na falta de consenso*;
- ✓ Constituídas e atribuídas as áreas de responsabilidade, os *serviços de apoio técnico devem organizar-se em função das áreas de responsabilidade dos juízes*.

825. Os artigos 88.º e 89.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* – Regulamento n.º 112/2018, de 15 de fevereiro³⁰⁶ – disciplinam os procedimentos de aprovação dos planos trienal e anual, nos seguintes moldes:

“Artigo 88.º

Plano Trienal

O Presidente define, por despacho, os procedimentos e o calendário a seguir para a elaboração do Plano Trienal, com respeito pelo disposto no artigo 37.º da LOPTC e em conformidade com os princípios estabelecidos no artigo 20.º deste Regulamento.

Artigo 89.º

Plano Anual

1. O Plano de Ação Anual do Tribunal de Contas subordina-se ao Plano Trienal e respetivas revisões.
2. O Plano de Ação Anual do Tribunal de Contas compõe-se de uma Parte Geral, elaborada pela Comissão Permanente, da qual constam, designadamente, as ações de cooperação e as ações transversais a toda a organização, sendo ainda integrado pelos Programas Anuais das 1.^a e 2.^a Secções e das Secções Regionais, bem como pelo Programa Anual dos Serviços de Apoio do Tribunal não afetos àquelas Secções.

³⁰⁶ Cf., *supra*, nota 5.

3. O Programa Anual dos Serviços de Apoio não afeto às Secções é elaborado pela Direção Geral do Tribunal de Contas, segundo as orientações definidas pelo Presidente, com subordinação ao Plano Trienal e tendo em conta os Programas das Secções.
4. Os procedimentos e cronograma de elaboração dos planos anuais são estabelecidos por despacho do Presidente.”

826. Por seu turno, os artigos 51.º e 52.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* disciplinam a competência e a responsabilidade do juiz titular de cada área de responsabilidade pela execução da sua componente do programa trienal e do programa anual de fiscalização, nos seguintes termos:

“Artigo 51.º

Competências

1. Ao Juiz titular de cada área de responsabilidade, no quadro das competências genéricas definidas no n.º 4 do Artigo 78.º e no n.º 4 do Artigo 87.º, ambos da LOPTC, compete em especial:

- a) Apresentar ao Plenário da Secção o projeto de programa anual de fiscalização, da respetiva área de responsabilidade bem como das alterações a introduzir-lhes;
[...]

Artigo 52.º

**Responsabilidade pela execução do programa trienal, do programa anual de
fiscalização e rotatividade dos Juízes**

1. Ao Juiz da área compete velar pela boa execução da sua componente do programa trienal e do programa anual de fiscalização, bem como sobre os resultados atingidos, e informar regularmente o Plenário da 2.ª Secção sobre esta execução.
2. Cada Juiz é afeto a uma área de responsabilidade pelo período correspondente ao prazo de vigência do programa trienal.
3. Nenhum Juiz deve permanecer na mesma área de responsabilidade por período superior a seis anos.”

827. Quer o programa trienal, quer os programas anuais, inserem-se no *sistema de planeamento*, previsto no Capítulo VII do *Regulamento do Tribunal de Contas*, mormente no:

“Artigo 20.º

Sistema de planeamento

1. O sistema de planeamento do Tribunal de Contas assenta nos seguintes princípios:

- a) Consideração do ambiente interno e externo, bem como das oportunidades e ameaças que se colocam ao Tribunal;
 - b) Análise de risco;
 - c) Definição de prioridades;
 - d) Fixação de indicadores de desempenho;
 - e) Acompanhamento e avaliação periódicos dos instrumentos de planeamento.
2. Os princípios elencados no número anterior são tomados em conta nos exercícios de planeamento estratégico, que decorrem a cada três anos, nos termos da LOPTC.
3. Os programas anuais de fiscalização de cada Secção, e, bem assim, dos Serviços de Apoio do Tribunal, obedecem às prioridades definidas nos termos do n.º 1, alínea c), deste artigo.
4. O planeamento estratégico e anual do Tribunal de Contas é objeto de acompanhamento permanente e de reavaliações periódicas, concretizadas, sendo caso disso, em atualizações dos planos e programas em vigor.
5. A avaliação do Plano Estratégico é realizada anualmente, e a relativa aos programas anuais é objeto de avaliação semestral.”

828. Sublinhe-se que a alínea a) do n.º 1 do art.º 51.º e os números 4 e 5 do art.º 20.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* contemplam expressamente a possibilidade de alterações, reavaliações e atualizações dos instrumentos de planeamento.

829. Consequentemente, o planeamento do Tribunal de Contas não é um sistema rígido e estático, mas sim um sistema alterável e dinâmico, suscetível de reavaliações e consequentes reajustamentos.

830. Acresce que a alínea e), do n.º 1, do art.º 20, do *Regulamento do Tribunal de Contas*, consagra expressamente o princípio do *acompanhamento e avaliação periódicos dos instrumentos de planeamento*, concretizável, *ex vi* do n.º 4 do mesmo artigo, através de *atualizações dos planos e programas em vigor*.

831. Ademais, o *planeamento estratégico e anual do Tribunal de Contas* constitui um instrumento de *avaliação do ambiente interno e externo*, de

ponderação de oportunidades e ameaças, de análise de risco e de definição de prioridades.

832. Aliás, a referência explícita à *fixação de indicadores de desempenho* evidencia a natureza predominantemente gestionária dos instrumentos de planeamento do Tribunal de Contas.

833. Note-se que o atual *Regulamento do Tribunal de Contas* entrou em vigor em 16 de fevereiro de 2018 e revogou o *Regulamento Geral do Tribunal de Contas*, aprovado em 28 de junho de 1999, bem como o *Regulamento da 1.ª Secção*, de 17 de fevereiro de 1998, o *Regulamento da 2.ª Secção*, de 4 de junho de 1998, as *Normas de funcionamento interno da 3.ª Secção*, de 4 de fevereiro de 1998, e o *Regulamento das Secções Regionais dos Açores e da Madeira*, de 14 de dezembro de 2011.

834. Mas, o atual sistema de planeamento mantém os traços essenciais do sistema anterior.

835. Com efeito, sobre a aprovação dos planos trienais, o *Regulamento Geral do Tribunal de Contas de 1999* dispunha:

“Artigo 63.º

Plano Trienal

1. Até 31 de Março do ano anterior ao do início da vigência de um Plano Trienal, a Comissão Permanente elaborará, com os Técnicos que entender afetar, e entregará ao Presidente para agendamento do Plenário Geral uma proposta de objetivos estratégicos para o triénio seguinte.
2. A sessão do Plenário Geral destinada a apreciar a proposta de objetivos estratégicos deverá ser marcada para a 2.ª quinzena de junho seguinte, podendo o Presidente, as Secções do Tribunal ou os Juízes apresentar, por escrito, propostas de alteração até 5 dias antes da data marcada para a referida sessão, as quais deverão ser de imediato distribuídas por todos os membros do Plenário Geral, Magistrados do Ministério Público e Diretor-Geral.

3. Até 30 de Setembro seguinte, no quadro dos objetivos estratégicos fixados pelo Plenário Geral, a 1.ª e a 2.ª Secções deverão aprovar e remeter à Comissão Permanente os respetivos planos sectoriais.
4. Até 15 de Outubro, a Comissão Permanente elaborará e entregará ao Presidente, para agendamento do Plenário Geral, a convocar para a quinzena seguinte, o projeto de Plano Trienal.
5. Até à mesma data, os Juízes das Secções Regionais, igualmente no quadro dos objetivos estratégicos fixados pelo Plenário Geral, elaborarão e entregarão ao Presidente, para o mesmo efeito, o respetivo plano trienal.”

836. E, sobre o plano anual, o *Regulamento Geral do Tribunal de Contas de 1999* determinava:

“Artigo 65.º

Plano anual

1. O Plano de Ação Anual do Tribunal de Contas, subordinado ao Plano Trienal, compõe-se de uma Parte Geral, da qual constarão, designadamente, as ações de cooperação a desenvolver, e é integrado pelos Programas Anuais das 1.ª e 2.ª Secções e das Secções Regionais, bem como pelo Programa Anual dos Serviços de Apoio do Tribunal não afetos àquelas.
2. Os Programas Anuais das Secções Regionais, logo que aprovados por estas, até 15 de dezembro do ano anterior àquele a que respeitam, devem ser de imediato remetidos ao Presidente, no prazo de 48 horas.
3. A Parte Geral Introdutória é elaborada pela Comissão Permanente, em sintonia com o Plano Trienal e tendo em vista a integração consonante dos Programas das Secções e dos Serviços de Apoio.
4. O Programa Anual dos Serviços de Apoio não afetos às Secções referidos no n.º 1 é elaborado pela Direcção-Geral do Tribunal de Contas, segundo as orientações definidas pelo Presidente, ouvida a Comissão Permanente, com subordinação ao Plano Trienal e em consonância com os Programas das Secções, devendo ser remetido ao Presidente até ao dia 15 de dezembro do ano anterior àquele a que respeita.
5. O Plenário Geral para aprovação do Plano Anual deverá ser convocado até ao penúltimo dia útil que preceder as férias judiciais de Natal, ou, não sendo possível, para os primeiros cinco dias úteis após essas férias.”

837. Note-se que o art.º 11.º do *Regulamento Geral do Tribunal de Contas de 1999* definia o papel de cada Área na *preparação dos projetos de Programa*

Trienal e Anual, quer na parte respetiva dos projetos de Programa Sectorial Trienal e de Programa Anual, quer das alterações a introduzir nos mesmos, nos seguintes termos:

“Artigo 11.º

Preparação dos projetos de Programa Trienal e Anual, instruções, propostas e dispensa anual de remessa de contas e outras matérias

1. Serão ainda preparadas no âmbito de cada Área, com subordinação aos objetivos estratégicos e às grandes linhas de orientações a traçar pelo Plenário Geral ou pelo Plenário da Secção, a parte respetiva dos projetos de Programa Sectorial Trienal e de Programa Anual, bem como as alterações a introduzir nos mesmos, as instruções, quando específicas dos organismos, sectores ou matérias por ela abrangidas, os critérios e as propostas de dispensa anual da remessa de contas ou de devolução das mesmas e, em geral, todas as matérias que os respetivos Juízes devam relatar.
2. Será também preparada no âmbito de cada Área de Responsabilidade a elaboração do Relatório Anual da respetiva atividade com vista à sua inclusão no Relatório Anual de Atividades da Secção.”

838. Por seu turno, o art.º 12.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, de 1998, atribuía ao juiz da área a competência para *submeter ao Plenário da Secção as partes respetivas dos projetos de Programa Sectorial Trienal e de Programa Anual, bem como [sublinhe-se] das alterações a introduzir-lhes:*

“Artigo 12.º

Competências

Ao Juiz da Área, no quadro das competências genéricas definidas no n.º 4 do Artigo 78.º e no n.º 4 do Artigo 87.º, ambos da Lei n.º 98/97, compete também:

- a) Submeter ao Plenário da Secção as partes respetivas dos projetos de Programa Sectorial Trienal e de Programa Anual, bem como das alterações a introduzir-lhes.”

839. E, à semelhança do art.º 52.º, n.º 1, do *Regulamento do Tribunal de Contas* em vigor, o art.º 13.º do *Regulamento da 2.ª Secção*, de 1998, determinava:

“Artigo 13.º

Responsabilidade pela execução do Programa Anual

Ao Juiz da Área compete velar pela boa execução da sua componente do Plano Anual de controlo e dela informar regularmente o Plenário da 2.ª Secção.”

840. Passando do nível macro de planeamento do programa trienal e dos programas anuais para o nível micro de planeamento de cada auditoria individual, constata-se a coerência do sistema de planeamento do Tribunal de Contas.

841. A matéria referente ao planeamento das auditorias é examinada pormenorizadamente no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, aprovado pelo Plenário da 2.^a Secção, de 28 de janeiro de 1999, e no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, aprovado pelo Plenário da 2.^a Secção, de 29 de setembro de 2016.

842. Cingindo-nos ao *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, encontramos as *três grandes fases sequenciais* de uma auditoria, a saber:

- planeamento;
- execução;
- avaliação e elaboração do relatório.

843. Sobre a **fase de planeamento**, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, vol. I, p. 66, dispõe:

“Nesta fase pretende-se obter:

- a) Um estudo preliminar, cujo objetivo é um profundo conhecimento da entidade a auditar;

Neste estudo, também designado por pré planeamento, deve-se proceder:

- à recolha e avaliação prévia da informação;
- à avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos;
- à definição dos objetivos de auditoria em pormenor;
- à determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação.

Relativamente ao estudo preliminar, o auditor necessita de elaborar ou consultar, se já existir, o chamado *dossier permanente da entidade*, documento que integra todas as informações consideradas relevantes pelo auditor e que possam ter de ser consultadas, no presente ou no futuro.

- b) A elaboração e a aprovação do plano global de auditoria.

Este documento contempla o âmbito e a natureza da auditoria, a respetiva calendarização e objetivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis à sua consecução.

Constitui, assim, um documento-chave, que deve ser preparado em devido tempo e conter todas as informações necessárias, permanecendo, no entanto, claro e conciso.

O planeamento da auditoria é um processo dinâmico. À medida que a auditoria se desenvolve, pode ser necessário fazer alterações ao plano inicial, pelo que qualquer proposta de ajustamento, desde que pertinente e devidamente aprovada, deverá ser considerada.”

844. O mesmo *Manual*, pp. 109-112, discrimina as subfases do planeamento da auditoria, nos seguintes moldes:

“4.1.1 Estudos preliminares - Recolha e análise de informação

Para que a auditoria possa atingir os seus objetivos deve ser adequadamente planeada em função do tipo de auditoria a realizar e das informações previamente recolhidas as quais permitirão estabelecer a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a adotar e a oportunidade da sua aplicação.

A seleção das ações consta do Programa de Ação Anual do Tribunal.

A realização de auditorias não incluídas naquele Programa depende de aprovação, pelo Plenário de 2ª Secção, de proposta em que se especifiquem os departamentos, organismos ou serviços e as matérias sobre que devem incidir.

Antes de iniciar qualquer trabalho de campo o auditor deverá adquirir um conhecimento geral da realidade a auditar designadamente, programa, projeto, atividade, e entidades envolvidas.

Para tanto, deverá recolher toda a informação de interesse para o trabalho de auditoria a desenvolver com vista a um desempenho eficiente e eficaz.

A recolha deve iniciar-se pelos serviços de apoio do Tribunal e estender-se a outras entidades, incluindo a própria entidade a auditar.

A informação deverá permitir:

- a) conhecer a estrutura, a atividade e a organização administrativa e contabilística da entidade, incluindo os sistemas de controlo interno e de gestão;
- b) formular uma opinião preliminar sobre as áreas de maior risco;
- c) identificar os domínios em que se justificará aprofundar o exame.

A informação preliminar resultará da obtenção, dentro e fora dos serviços de apoio, de documentação adequada e de outros elementos, e da realização de entrevista com os

respetivos responsáveis, podendo envolver uma primeira visita às instalações da entidade a auditar.

Considera-se relevante, para este efeito, a recolha dos seguintes elementos, obtidos interna ou externamente ao Tribunal:

- Legislação relativa ao respetivo enquadramento legal (Programa do Governo, Lei(s) de Enquadramento, Grandes Opções do Plano, Lei(s) do Orçamento do Estado, Decreto(s) de Execução Orçamental, Leis Orgânicas, etc.);
- Documentação constante do cadastro do organismo de forma a permitir um conhecimento do historial da(s) entidade(s) envolvida(s), sua situação perante o Tribunal de Contas, nomeadamente a forma como tem observado as recomendações emitidas anteriormente;
- Elementos constante do arquivo permanente da entidade a auditar (dossier permanente) com vista a obtenção de informação que permita conhecer e identificar a realidade a auditar, os sistemas de controlo, áreas chave e áreas críticas;
- Elementos constantes das contas anteriores (3 a 5 exercícios) a fim de ser elaborado um estudo comparativo da evolução da atividade financeira da entidade a auditar por forma a determinar a existência de variações excecionais nos valores das contas ou de operações anómalas;
- Dados sobre a fiscalização prévia com relevância ao nível da fiscalização concomitante ou sucessiva;
- Planos e relatórios de atividades, relatórios e pareceres das comissões de fiscalização e de outros órgãos de controlo interno (de 1º e 2º nível);
- Orçamento e suas alterações;
- Análise, conferência e liquidação da conta de gerência quando a auditoria tenha por base uma verificação de conta.

4.1.2 Plano Global de Auditoria

4.1.2.1 Objetivo e conteúdo

O Plano Global de Auditoria (PGA) tem como objetivo definir a orientação geral a seguir na auditoria, devendo ser conciso e factual.

A preparação do PGA deverá ter em conta que o mesmo constitui um documento orientador das ações a desenvolver e comprometedor dos resultados da auditoria.

A sua elaboração compete à equipa afeta à realização da auditoria sob a orientação e supervisão, respetivamente dos dirigentes de 1º e 2º nível, em conformidade com as orientações transmitidas pelo Juiz Conselheiro da Área em causa.

O PGA deverá integrar:

- i. Definição da natureza e âmbito da auditoria (opções táticas) e dos seus objetivos estratégicos tendo em conta os estudos preliminares.
- ii. Descrição do organismo tendo em conta a sua atividade, organização, enquadramento legal, áreas de maior risco e outras informações de interesse.
- iii. Definição da metodologia e dos procedimentos a adotar.
- iv. Calendarização da ação.
- v. Quantificação dos recursos humanos / constituição da equipa.

O PGA deve identificar a data da finalização do trabalho de campo e da elaboração do relato da auditoria.

Poderão ser-lhe introduzidas alterações, quando significativas, justificáveis e autorizadas pela entidade com competência para o aprovar.

4.1.2.2 Calendarização

O PGA deverá integrar uma previsão de horas (ou dias úteis) / técnico, determinando os períodos reportados às fases de planeamento, execução e elaboração do relato.

4.1.2.3 Constituição da equipa

Na constituição de uma equipa de auditoria deverão ter-se particularmente em atenção os seguintes aspetos:

- Combinação de competências específicas de acordo com a natureza da auditoria a desenvolver;
- Colocação de técnicos menos experientes em equipas de técnicos mais qualificados de modo a que a experiência destes contribua para a formação daqueles;
- Integração de peritos externos especializados sempre que as áreas a auditar o justifiquem.

A dimensão da equipa resultará da natureza e âmbito da auditoria, da combinação dos fatores acima indicados e bem assim do calendário para a sua realização.

4.1.2.4 Orçamentação da ação

Esta é feita aquando da elaboração do projeto de orçamento por serviços, cujos critérios deverão ter em conta os elementos seguintes:

- a duração da ação;
- o número de dias úteis / técnico;
- local(ais) onde a ação é desenvolvida;
- outros recursos a afetar.

Deverá ainda atender-se aos reflexos que o eventual recurso a técnicos externos venha a ter em termos de adiantamentos a fazer pelo Tribunal (art.º 56º da Lei 98/97).

4.1.2.5 Aprovação

A aprovação do PGA e das suas revisões ou modificações compete ao Juiz da respetiva área.”

845. Sobre a **fase de execução**, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, vol. I, p. 67, dispõe:

“Na fase da execução, procede-se:

- Ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;
- À elaboração do programa de trabalho;
- À execução deste programa.

Na subfase de exame e avaliação do controlo, os objetivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar – com vista a aferir a sua fiabilidade e grau de confiança, pois de tal dependerá o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria, bem como do tipo de testes que se irão aplicar – e na determinação da utilidade de tal análise relativamente à programação do trabalho de auditoria.

No que respeita à elaboração do programa de trabalho, deve o auditor identificar detalhadamente as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos definidos no plano da auditoria, referindo ainda os procedimentos a aplicar.

Há ainda necessidade de elaborar programas detalhados para cada uma das áreas a examinar e que constituirão os *dossiers* correntes da auditoria.

A execução destes programas consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente neles definidos.”

846. Sobre a **fase de avaliação e elaboração do relatório**, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, vol. I, p. 68, explicita:

“Nesta fase, o auditor deve apresentar explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e apreciar os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, com vista à determinação das matérias que serão objeto de relatório e que, como tal, determinarão, em parte, a respetiva estrutura.

Quanto ao relatório propriamente dito, deve contemplar as atividades e programas ou projetos auditados e observar, correta e imparcialmente, os factos constatados.

O relatório deverá ser elaborado tendo em consideração objetivos de clareza, concisão e exatidão, que terão de se achar sempre presentes face à necessidade de apreensão correta do respetivo conteúdo por parte dos destinatários.

Igualmente haverá que colocar especial cuidado na fundamentação e na comprovação das conclusões expendidas.”

- 847.** As *três fases sequenciais* de uma auditoria – planeamento, execução, avaliação e elaboração do relatório – desvendam também que “a auditoria é um processo cumulativo e iterativo” [na expressão do § 34 da ISSAI], a começar pela fase de planeamento. Aliás, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* caracteriza o planeamento como “um processo dinâmico”, no qual “à medida que a auditoria se desenvolve, pode ser necessário fazer alterações ao plano inicial, pelo que qualquer proposta de ajustamento, desde que pertinente e devidamente aprovada, deverá ser considerada.”
- 848.** Na subfase *Estudos preliminares - Recolha e análise de informação* da fase de *planeamento da auditoria*, o mesmo Manual evidencia a flexibilidade e a dinâmica da atividade de planeamento do Tribunal de Contas, ao recordar que “a seleção das ações consta do Programa de Ação Anual do Tribunal” e que “a realização de auditorias não incluídas naquele Programa depende de aprovação, pelo Plenário da 2ª Secção, de proposta em que se especifiquem os departamentos, organismos ou serviços e as matérias sobre que devem incidir.”
- 849.** Idêntica flexibilização e dinâmica de planeamento é realçada na subfase respeitante ao *Plano Global de Auditoria (PGA)*, cujo objetivo é o de *definir a orientação geral a seguir na auditoria*, ou seja, trata-se de um *planeamento indicativo do trabalho* de auditoria e não de um *planeamento diretor* do trabalho de auditoria. No mesmo sentido, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* admite, a propósito do PGA, que “poderão ser-lhe introduzidas alterações, quando significativas, justificáveis e autorizadas pela entidade com competência para o aprovar.”
- 850.** E sobre a aprovação do PGA, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* refere expressamente que “A aprovação do PGA e das suas revisões ou modificações compete ao Juiz da respetiva área”, ou seja, além da aprovação, estão previstas as hipóteses de revisão ou de modificação.

- 851.** A natureza gestonária do PGA é ainda reforçada pelas referências explícitas à calendarização, à previsão da *ratio* «horas (ou dias úteis) / técnico», à composição e dimensão das equipas de auditoria e ao cômputo do orçamento da auditoria.
- 852.** O percurso pela LOPTC, pelo *Regulamento do Tribunal de Contas* e pelo *Manual de Auditoria e de Procedimentos* evidencia a natureza predominantemente gestonária, não vinculativa e dinâmica da atividade de planeamento do Tribunal de Contas, suscetível de alterações, reavaliações e reajustamentos.
- 853.** Consequentemente, decai o argumento do recurso referente à não realização das restantes onze auditorias previstas na “*ação genérica designada por Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios.*”
- 854.** E a auditoria realizada – *Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* – cumpriu os procedimentos previstos na LOPTC, no *Regulamento do Tribunal de Contas* e nos Manuais de Auditoria, nomeadamente as fases de *planeamento*, de *execução* e de *avaliação e elaboração do relatório*.
- 855.** Reitere-se que o *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2ª Secção*, de 17 de junho de 2015, inclui um anexo específico (Anexo IV) sobre a *metodologia* de trabalho, no qual se justificam os procedimentos adotados, nas fases de *planeamento*, de *execução* e de *avaliação e elaboração do relatório*.
- 856.** Na fase de *planeamento*, o Anexo IV referencia o *levantamento e estudo prévio dos documentos de prestação de contas, dos atos e contratos submetidos a fiscalização prévia e dos relatórios do auditor externo, que serviram de base à elaboração do Plano Global de Auditoria (PGA)*.

- 857.** Ainda na fase de *planeamento*, o Anexo IV identifica e data o *Despacho de Aprovação do PGA*, de 25 de maio de 2012, o *Despacho Judicial de Auditoria*, de 31 de maio de 2012, e os *Despachos de Aprovação dos documentos onde foram definidos e harmonizados os testes e procedimentos de auditoria*, de 28 de agosto e 21 de setembro de 2012.
- 858.** Note-se que – “tendo em vista a elaboração do ‘Guião para Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal’ e do Programa de Auditoria” – o *Despacho de Auditoria*, de 31 de maio de 2012, determinou “a remessa, pelo MVNG e respetivas empresas locais, de informação sobre passivos relevantes para o cálculo dos limites de endividamento, designadamente, acordos de pagamentos celebrados com credores, contratos de empréstimo, contratos de *factoring*, contratos de *confirming*, contratos de *leasing*, fundos de investimento imobiliário e parcerias público-privadas.”
- 859.** Sobre a fase de *execução*, o Anexo IV elenca e justifica os *procedimentos específicos de auditoria utilizados*, bem como o *universo das operações e transações analisadas* ou as *amostras representativas desse universo*.
- 860.** E sobre a fase de *avaliação e elaboração do relato*, o Anexo IV sustenta que *as observações, as conclusões, os juízos de auditoria e as recomendações* são aduzidos *tendo presentes os objetivos definidos no planeamento*.
- 861.** Apesar de cada auditoria ser um exame individual e autónomo, ou seja, de cada auditoria ter existência e justificação *per se*, a *Nota Prévia do Sumário Executivo do Relatório de Auditoria n.º 13/2015* não deixa de apresentar e justificar as razões da não realização das restantes onze auditorias, mormente:
- “[...]
- Das doze auditorias inicialmente previstas só foi concretizada e finalizada a auditoria ao MVNG, estando em curso, uma outra, de entre as inicialmente previstas a um município da margem sul do Tejo.

Os critérios de seleção assentaram numa cuidadosa e criteriosa análise de risco financeiro de acordo com os métodos e técnicas de auditoria adotadas no Tribunal e de acordo com estudo preliminar aprovado pelo juiz relator.

Esse estudo preliminar permitiu diagnosticar vários tipos de risco financeiro diferentes em relação a cada município. Foram sempre excluídos critérios assentes na composição político partidária dos órgãos executivos e deliberativos dos municípios.

Aliás identificaram-se situações comuns a vários municípios com composição político partidária muito diversa. E em municípios com grande afinidade político partidária nem sempre as situações de risco identificadas se mostravam as mesmas.

E nem sempre a configuração de factos aparentemente idênticos é a mesma, apesar de recorrerem a institutos jurídicos com a mesma configuração.

Encontra-se também em fase de conclusão o relato de uma verificação interna de contas com situações bastante complexas na área do endividamento de um município do Algarve, para efeitos de realização de contraditório.

A publicação e entrada em vigor desde 2012 do novo pacote legislativo relativo ao regime jurídico financeiro, aplicável ao poder local ao sector empresarial local e das participações locais, à contabilidade de compromissos, à recuperação financeira municipal e ao Fundo de Apoio Municipal também aconselha a uma reavaliação das áreas de riscos anteriormente seleccionadas, à luz de critérios jurídicos, financeiros e contabilísticos entretanto revogados na ordem jurídica, bem como a ponderação dos efeitos da nova legislação financeira autárquica e da atividade empresarial local na atual situação orçamental financeira e patrimonial do poder local, do setor local e do endividamento municipal.

Neste contexto, será de realçar o novo regime de consolidação orçamental, de consolidação de contas dos municípios e dos grupos municipais, bem como das entidades contabilísticas que integram o perímetro de consolidação do grupo municipal.

O Tribunal, depois da aprovação da Instrução nº 1/2013 - 2ª Secção, relativa a prestação de contas das empresas locais tem também em curso a preparação de novas Instruções relativas à prestação de contas individuais e consolidadas a este órgão de soberania por parte das entidades contabilísticas do sector público administrativo local em conformidade com os novos regimes jurídicos, financeiros e contabilísticos, já aprovados ou em aprovação pelo Governo.

[...]

Apesar de prevista no PGA inicial, a seleção primeira de 12 municípios a auditar a partir de 2011, a realização de uma auditoria a cada município constituía sempre uma auditoria individual e autónoma seria sempre objeto de um relatório autónomo e próprio, de um

relato exclusivo relativo a factos apurados em cada município e aos juízos de auditoria sobre eles formulados, para efeitos de contraditório.

Estava previsto, uma vez realizadas as auditorias aos 12 municípios e aprovados e publicados os relatórios relativos a cada município a elaboração de um relatório síntese cobrindo o universo das situações e dos municípios cobertos.

A complexidade e morosidade da auditoria ao MVNG, a necessidade de realização de diligências complementares averiguatórias, os atrasos verificados na disponibilização de informação financeira fiável e fidedigna, constante das demonstrações financeiras dos registos contabilísticos e dos arquivos documentais do município relativos aos suportes documentais dos factos de auditoria, a pouca cooperação prestada até Setembro de 2013 pelos responsáveis municipais em funções até essa data pelos factos apurados ou a apurar, comprometeram por completo a ideia de prosseguir a auditoria aos 12 municípios.”

862. E, além de *apresentar e justificar as razões da não realização das restantes onze auditorias*, a *Nota Prévia do Sumário Executivo do Relatório de Auditoria n.º 13/2015* expõe e fundamenta explicitamente o porquê da seleção do Município de Vila Nova de Gaia, mormente:

“[...]

A seleção do Município de Vila Nova de Gaia para iniciar a ação, resultou da conjugação dos seguintes critérios: maior valor do passivo, maior diversidade de instrumentos financeiros celebrados e maior volume de dívidas cedidas em *factoring*.

[...]

No caso em apreço toda a auditoria ao MNVG foi feita sob a direção do juiz da 2ª Secção responsável pelo Poder Local e empresas locais e participadas que aprovou o plano global de auditoria, o respetivo programa e um detalhado guião de auditoria, para além de 29 despachos judiciais de auditoria relativos a diligências complementares que foram notificados aos responsáveis municipais pela gestão financeira objeto de auditoria aos membros do executivo em funções a partir de finais de Setembro de 2013 e às entidades públicas ou privadas sujeitas ao dever jurídico de coadjuvação e que balizaram e fundamentaram o novo horizonte temporal da auditoria relativamente ao que havia sido fixado inicialmente.”

863. Duas das conclusões do recurso interposto por Marco António Costa suscitam a definição do âmbito e do momento inicial do procedimento do contraditório, nos processos de auditoria do Tribunal de Contas, a saber:

“[...]

14. Não pode o recorrente, em sede de contraditório argumentar com as razões pelas quais só este município foi auditado e ficou-lhe vedada a informação relevante para arguir eventuais suspeições de auditores e do Exmo. Juiz que dirigia a auditoria, e de práticas de abuso de poder ou outro ilícitos que pudessem, eventualmente, subjazer a essa violação do Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª secção deste Tribunal.
15. Deste modo, ocorreu violação do princípio do contraditório pela deliberação de aprovação desta auditoria, que não atentou nessa constatação, nem nos requerimentos apresentados pelo Recorrente ao Exmo. Juiz da 2.ª secção responsável pelo Poder Local, e que o impediram de conhecer de todas as envolventes factuais da auditoria e de poder utilizar todos os argumentos e eventuais violações de lei que pudessem (ou não) ter sido praticados na execução dessa auditoria e do citado Programa de Fiscalização.”

864. Sobre esta questão, é importante reiterar algumas das asserções *supra* sobre o contraditório, mormente:

“[...]

287.As sucessivas referências ao princípio do contraditório, na *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, no *Regulamento do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais* e no *Manual de Auditoria de Resultados do Tribunal de Contas de Portugal*, evidenciam exaustivamente a centralidade e a obrigatoriedade do exercício do contraditório, no decurso dos processos de auditoria, nos quais os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, podem defender-se e contra-argumentar, quer *quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, quer *quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*.

288.*Quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, pode ser *definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.ª Secção*. Destarte, o exercício do contraditório é obrigatório, quer a montante da decisão de aprovação do relatório de auditoria da 2.ª Secção, quer a montante da decisão condenatória ou absolutória da sentença da 3.ª Secção.

289.*Quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*, a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas, que aprove um relatório de auditoria, culmina o *processo cumulativo e iterativo* de auditoria, no qual o exercício do contraditório é obrigatório.

290. Na síntese esclarecedora do § 318 do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*, que deliberadamente se repete:

“318. O relatório de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:

- a) Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;
- b) Anteprojeto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;
- c) Projeto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator que fixa o texto a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;
- d) Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados da auditoria.”

865. Note-se que o procedimento do contraditório começa com o envio do *Relato* para os visados por juízos de auditoria, sejam ou não juízos de censura, quer *quando haja efetivação de responsabilidades financeiras*, quer *quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras*.

866. E é sobre o *relato* que incide o contraditório, ou seja, é sobre os juízos de auditoria exarados no *relato* que os visados podem defender-se e contra-argumentar.

867. O trabalho anterior ao envio do *relato*, mormente o de planeamento, é instrumental para a realização da auditoria, como se infere também do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 23:

“[...]

2. Planeamento

A grande diversidade das auditorias de resultados que podem ser realizadas suscita a necessidade de colocar uma ênfase particular no seu bom planeamento. Este ajuda a determinar se a auditoria se justifica e é realizável, a estabelecer objetivos claros e razoáveis, a selecionar procedimentos adequados de recolha das evidências de auditoria e a prever os recursos necessários. Se a auditoria não

for bem planeada há o risco de os trabalhos de auditoria não serem, eles mesmos, realizados com economia, eficiência e eficácia.

Um conjunto de informações relevantes sustenta a inclusão de uma determinada auditoria de resultados no programa anual de fiscalização relevante à luz das prioridades identificadas no planeamento estratégico³⁰⁷.

O processo de planeamento da auditoria inclui duas grandes fases:

- realização do **Estudo Preliminar**, no âmbito do qual os auditores consideram os riscos significativos para a boa gestão financeira e os potenciais objetivos de auditoria e os procedimentos a utilizar a fim de determinarem se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil.
- elaboração do **Plano Global de Auditoria (PGA)**, que estabelece os trabalhos de auditoria a realizar: o âmbito, objetivo e metodologia da auditoria³⁰⁸, os recursos a utilizar e as principais etapas a concretizar. O PGA é aprovado pelo Juiz Conselheiro da Área de Responsabilidade, nos termos do Regulamento do Tribunal.”

868. Este excerto sobressai a natureza instrumental, gestionária e não jurisdicional do planeamento das auditorias do Tribunal de Contas, mormente quando sustenta que o *bom planeamento ajuda*:

- *a determinar se a auditoria se justifica e é realizável,*
- *a estabelecer objetivos claros e razoáveis,*
- *a selecionar procedimentos adequados de recolha das evidências de auditoria*
- *e a prever os recursos necessários.*

869. E a própria terminologia do excerto associa o planeamento estratégico das auditorias a princípios gestionários, mormente os de *economia*, de *eficiência* e de *eficácia*.

³⁰⁷ [Nota 12 do documento citado] – “Os Programas Setoriais Trienais a executar que emanam dos Objetivos Estratégicos e das Linhas de Orientação Estratégica definidas pelo Plenário Geral.”

³⁰⁸ [Nota 13 do documento citado] – “Os métodos e as técnicas adotados para a realização de uma concreta auditoria.”

870. Sobre o objetivo, o âmbito e o conteúdo da fase do «estudo preliminar» do *processo de planeamento de auditoria*, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, pp. 24-26, acrescenta:

“[...]

2.1. Estudo preliminar

2.1.1. Objetivo do estudo preliminar

O estudo preliminar – que deve ser efetuado antes de qualquer auditoria de resultados – desenvolve o conjunto de informações que sustentou a inclusão da auditoria no programa anual de fiscalização relevante do Tribunal.

Esse estudo tem por objetivo permitir que a equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, formulem uma opinião sustentada sobre se a auditoria é oportuna, realizável e útil, submetendo ao Juiz Conselheiro da Área uma proposta de decisão a tomar. Caso decida a execução, o estudo preliminar deve servir de base para o planeamento pormenorizado a integrar, como adequado, no PGA. Uma maior liberdade de escolha dos temas das auditorias de resultados (face a uma auditoria financeira), bem como a natureza muito diversificada das auditorias passíveis de realização, tornam o estudo preliminar especialmente importante³⁰⁹.

No entanto, poderá dispensar-se a elaboração do estudo preliminar, em casos devidamente justificados, quando estejam em causa matérias/temas recorrentes ou quando integrem a equipa auditores conhecedores da(s) entidade(s) a auditar. Recomenda-se que o relatório do estudo preliminar não seja demasiado extenso, a fim de acelerar o processo de planeamento e evitar duplicações com o PGA. Além disso, podem igualmente ser tomadas em conta outras formas de comunicação, como as apresentações orais e/ou o recurso a meios audiovisuais. A este respeito, convém salientar que não deve pressupor-se que um estudo preliminar conduz, necessariamente, à realização de uma auditoria.

As conclusões do estudo preliminar são essenciais para a decisão a tomar sobre se há uma justificação suficiente para realizar a auditoria e sobre se esta constitui uma boa utilização dos recursos do Tribunal. No caso de a equipa, incluindo os seus dirigentes, propor a realização da auditoria e do Juiz da Área a decidir, o relatório do estudo preliminar será parte integrante do PGA.

2.1.2. Âmbito do estudo preliminar

³⁰⁹ [Nota 14 do documento citado] – “Neste sentido pronuncia-se também a ISSAI 300: 36.”

Se os auditores não tiverem um bom conhecimento do tema e das possíveis questões de auditoria será necessário um estudo preliminar mais aprofundado. Em certos casos, poderá mesmo ser necessário contactar os responsáveis da(s) entidade(s) (atividade, programa, medida, projeto, etc.) em causa e solicitar informação relevante a esses responsáveis ou a terceiros para confirmar a disponibilidade das evidências de auditoria necessárias e as técnicas adequadas para as obter e examinar.

Por outro lado, se houver um bom conhecimento do tema e das possíveis questões de auditoria, o âmbito do estudo preliminar poderá ser restringido. Nesta fase, não devem ser efetuados testes de auditoria exaustivos. Pelo contrário, deve privilegiar-se a verificação da disponibilidade das informações, dos meios de prova pertinentes existentes e a viabilidade das técnicas de recolha de evidências cuja utilização se projeta.

Para determinar se a auditoria é realista, realizável e suscetível de ser útil, a equipa de auditoria deve obter um conhecimento atualizado do tema da auditoria e definir a metodologia a adotar.

A obtenção de um bom conhecimento do tema a examinar depende da natureza do assunto e do nível de conhecimento que os elementos da equipa possuem à partida (ou a que possam ter acesso por recurso a colegas com essa experiência), o que inclui as informações disponíveis em dossiês permanentes e outras obtidas, designadamente, em auditorias anteriores. Pode implicar apenas o exame da documentação e uma única sessão de intercâmbio de ideias, quando o tema já é bem conhecido ou uma recolha muito mais vasta de dados quando este é novo ou complexo.

Para além da legislação, as fontes de informação podem ser:

- trabalhos de peritos, estudos e investigação científica, estatísticas oficiais e imprensa especializada sobre o tema em questão;
- dados recolhidos junto das entidades responsáveis pela gestão e controlo: definições de missão, planos estratégicos, planos e relatórios anuais de atividades, organogramas, instruções internas, manuais de procedimentos, informações recolhidas em reuniões com os responsáveis da entidade auditada, etc.

A equipa responsável pela elaboração do estudo preliminar deverá sempre ponderar o tempo necessário para obter as informações e o respetivo custo, tendo em conta o valor acrescentado do *output* da auditoria.

2.1.3. Aspetos a abordar no estudo preliminar

- a) Identificar os objetivos, a lógica da(s) entidade(s)/atividade(s) (...) e os respetivos indicadores;
- b) Determinar os recursos a disponibilizar para a realização da auditoria;
- c) Identificar as responsabilidades dos vários intervenientes;
- d) Identificar os principais processos de gestão e de controlo, incluindo os sistemas informáticos;
- e) Identificar os riscos para a boa gestão financeira;
- f) Ter em conta as auditorias e exames anteriores;
- g) Definir as potenciais questões, critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria;
- h) Definir o calendário e os recursos necessários para a realização da auditoria proposta.

A compreensão dos objetivos e da lógica da entidade, atividade, programa, medida ou projeto objeto da auditoria é o ponto de partida para planear uma auditoria de resultados.

O estudo preliminar deve definir esses objetivos e os correspondentes indicadores de realização, por exemplo a partir dos próprios indicadores da(s) entidade(s) responsável(eis) que poderá(ão) disponibilizar representações esquemáticas da lógica da(s) entidade(s) (recursos, processos, objetivos, indicadores e resultados) ou estas poderão ser elaboradas pela equipa.

Devem ser determinados os recursos humanos, administrativos e financeiros que deverão ser afetos à realização da auditoria.

Um dos pilares da auditoria de resultados consiste em responsabilizar a gestão da entidade auditada apenas pelos aspetos que estão sob o seu controlo, o que implica a identificação da responsabilidade das demais entidades, designadamente da tutela, e de eventuais lacunas e aspetos perfetíveis na legislação aplicável.

O estudo preliminar deve determinar os principais processos de gestão e de controlo da(s) atividade(s) respeitante(s) ao tema da auditoria. Para o efeito, podem analisar-se os regulamentos bem como os manuais de procedimento e as normas de controlo interno e realizar-se entrevistas. Neste contexto, é importante ter em conta os sistemas informáticos utilizados pela entidade auditada e a adequação do correspondente controlo interno.”

871. Note-se que o objetivo do estudo preliminar é o de formular *uma opinião sustentada sobre se a auditoria é oportuna, realizável e útil*, ou seja, *não deve*

pressupor-se que um estudo preliminar conduz, necessariamente, à realização de uma auditoria.

872. E a heterogeneidade das entidades e dos temas auditados pelo Tribunal de Contas exige a mobilização e o exame de fontes de informação plurais, que extravasam as fontes legislativas, nomeadamente:

- trabalhos de peritos, estudos e investigação científica, estatísticas oficiais e imprensa especializada sobre o tema em questão;*
- dados recolhidos junto das entidades responsáveis pela gestão e controlo: definições de missão, planos estratégicos, planos e relatórios anuais de atividades, organogramas, instruções internas, manuais de procedimentos, informações recolhidas em reuniões com os responsáveis da entidade auditada, etc.*

873. A pluralidade de fontes reafirma a matriz não jurisdicional do processo de planeamento da auditoria e confirma a sua matriz gestionária, reiterada no uso sistemático de expressões como:

- tempo necessário para obter as informações e o respetivo custo;*
- valor acrescentado do output da auditoria;*
- processos de gestão e de controlo, incluindo os sistemas informáticos;*
- riscos para a boa gestão financeira;*
- critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria;*
- calendário e recursos necessários para a realização da auditoria;*
- objetivos e lógica da entidade, atividade, programa, medida ou projeto objeto da auditoria;*
- indicadores de realização;*
- recursos, processos, objetivos, indicadores e resultados;*
- recursos humanos, administrativos e financeiros;*
- processos de gestão e de controlo;*
- manuais de procedimento e normas de controlo interno.*

874. Ainda na fase do *estudo preliminar*, assume particular relevância o processo de apreciação do risco, sintetizado da seguinte forma pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, pp. 27-28:

“[...]

Risco é a probabilidade de um acontecimento ou ação afetar negativamente uma entidade (v.g. uma perda financeira, uma perda de reputação) ou a sua capacidade de realizar uma política ou de afetar uma atividade, um programa, etc.

A apreciação formal dos riscos deve ser efetuada no âmbito do estudo preliminar e tem por objetivos:

- identificar os acontecimentos negativos suscetíveis de ocorrer que forem considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho da entidade (riscos);
- examinar como é que a entidade gere esses riscos (minimização/mitigação);
- conferir, na auditoria, maior foco às áreas com maior risco e formular as correspondentes potenciais questões de auditoria.

A apreciação do risco pode resumir-se a um processo com quatro passos:

▪ **Passo 1: identificar os fatores de risco**

Alcançar um conhecimento amplo do tema da auditoria recolhendo informação de qualidade e relevante e considerando os fatores de risco e controlos-chave esperados.

Os riscos que afetam a boa gestão financeira podem ser *riscos inerentes* (os fatores que tornam difícil obter uma boa gestão financeira, mesmo que as entidades sejam bem geridas) e/ou *riscos de controlo* (os fatores que afetam negativamente o desempenho das entidades suscetíveis de não serem prevenidos, detetados ou corrigidos pelos respetivos sistemas de gestão e controlo). O *risco residual* corresponde aos fatores passíveis de afetar a boa gestão financeira que permanecem depois de tomadas as medidas para corrigir ou mitigar aqueles dois tipos de riscos.

A equipa de auditoria necessita de familiarizar-se com a análise dos riscos e a gestão de riscos das principais atividades da(s) entidade(s) envolvidas.

Os planos e os relatórios anuais de atividades constituem fontes de informação úteis relativamente ao risco e o seu exame poderá ser complementado com o “Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas” ou instrumentos semelhantes da(s) entidade(s).

Os fatores de risco incluem:

- a natureza e a complexidade da entidade, atividade, programa, medida, projeto e das operações;

- a diversidade, coerência e clareza dos objetivos e metas da(s) entidade(s) envolvida(s);
- a existência e a utilização de meios adequados para medir o desempenho;
- a disponibilidade de recursos;
- a complexidade da estrutura da entidade e a atribuição clara das responsabilidades;
- a existência de sistemas de controlo e a sua adequação;
- a complexidade e a qualidade das informações de gestão.

▪ **Passo 2: identificar os riscos**

Listar os potenciais riscos, classificá-los e descrevê-los. Identificar os riscos considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho.

▪ **Passo 3: analisar os fatores de risco e determinar o respetivo nível de risco**

Analisar os riscos considerados mais significativos ou com maior impacto potencial no desempenho da entidade e determinar o respetivo nível de risco (por recurso, por exemplo, a uma matriz de risco).

O estudo preliminar deve apreciar a importância relativa desses riscos, procurando detalhar as probabilidades de ocorrência e o possível impacto, tanto quantitativo como qualitativo, colocando as questões seguintes:

- que problemas podem surgir?
- quais as probabilidades de surgirem?
- quais as suas consequências?

Para esses principais riscos identificados, devem ser tidas em conta as medidas tomadas para minimizar esses riscos ("resposta ao risco", "mitigação") no sentido de determinar o nível de risco que persiste apesar dessas medidas.

▪ **Passo 4: determinar os riscos-chave e formular as questões de auditoria**

A auditoria centrar-se-á nos riscos-chave: aqueles que tenham simultaneamente maiores probabilidades de ocorrência e maior impacto, caso ocorram. Uma vez identificados os risco-chave, deverão ser formuladas as correspondentes potenciais questões de auditoria.”

875. A enunciação dos quatro passos do *processo de apreciação do risco* – *identificar os fatores de risco; identificar os riscos; analisar os fatores de risco e determinar o respetivo nível de risco; determinar os riscos-chave e formular as*

questões de auditoria – também contribui para a compreensão da matriz não jurisdicional do processo de planeamento da auditoria.

876. A sequência do *processo de apreciação do risco*, na fase do «estudo preliminar» do *processo de planeamento de auditoria*, está em sintomia com a compreensão da auditoria enquanto *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*.

877. É precisamente o propósito de *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que pressupõe a determinação dos riscos-chave – *aqueles que tenham simultaneamente maiores probabilidades de ocorrência e maior impacto, caso ocorram* – e a formulação das potenciais questões de auditoria.

878. A matriz não jurisdicional do *processo de planeamento da auditoria* é ainda reforçada pela mobilização de *auditorias e exames anteriores* – cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, p. 28:

“[...]”

O estudo preliminar deve ter em consideração as auditorias e exames anteriormente efetuados sobre o tema em questão, tanto para evitar duplicações de trabalho como para verificar a atualidade das observações e o impacto das recomendações significativas respeitantes à questão de auditoria potencial.”

879. Do mesmo modo, *a definição das potenciais questões, critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria* obedece a análises prévias de risco – cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, p. 28:

“[...]”

No estudo preliminar procede-se também à determinação da metodologia a adotar para a realização da auditoria. A metodologia corresponde ao método de auditoria e às técnicas adotadas de recolha e tratamento das evidências de auditoria, e inclui a formulação das questões que a auditoria visa responder bem como a dedução das correspondentes conclusões³¹⁰.

Nas auditorias de resultados é conveniente definir os objetivos de auditoria sob a forma de questões a que a auditoria deve dar resposta, i.e., as "questões de auditoria". A análise de risco, já mencionada, contribuirá para identificar tanto as potenciais questões como o âmbito da auditoria. Na fase do estudo preliminar, é possível considerar as diferentes questões de auditoria potenciais. A equipa pode considerar a oportunidade de entrevistar pessoas com um conhecimento específico do tema da auditoria, além de estudar os documentos de base e demais documentação estimada relevante.

É importante inventariar um máximo de ideias e conceber as potenciais questões de auditoria. Trata-se, provavelmente, da parte mais difícil e mais importante do estudo preliminar, uma vez que terá consequências para todo o trabalho de auditoria e para o corresponde relatório.”

880. Além da análise de risco, o estudo preliminar projeta o calendário e os recursos necessários para a realização de uma auditoria, em função da acessibilidade e tratamento dos dados, da existência de evidências, da exequibilidade temporal e da disponibilidade de auditores – *cf. Manual de Auditoria de Resultados*, p. 29:

“[...]

Devem ser identificadas/formuladas as questões de auditoria que podem ter resposta e que devem, portanto, ser colocadas. Para o efeito, é preciso verificar se as questões identificadas podem ser auditadas, ou seja, se existem ou podem ser adotados critérios de auditoria, se existem ou podem ser produzidas evidências de auditoria e se os auditores podem ter acesso às mesmas e, finalmente, se é possível aplicar técnicas de recolha e tratamento de dados que permitam obter e examinar as evidências.

O estudo preliminar deve também considerar o âmbito provável de auditoria no que se refere às atividades, ao(s) período(s) e aos locais a auditar, bem como ao seu impacto potencial para os vários interessados.

³¹⁰ [Nota 15 do documento citado] – “Vide, quanto aos procedimentos de auditoria na fase de planeamento, a ISSAI 300: 37.”

O estudo preliminar deve considerar a viabilidade da data de início da auditoria e do calendário previsto no programa anual de fiscalização relevante do Tribunal, especialmente tendo em conta eventuais alterações do tema de auditoria. Por vezes, embora a sua realização seja possível, pode ser necessário adiar a data de início ou alterar o calendário inicial devido a acontecimentos ocorridos no domínio da auditoria. O estudo preliminar deve igualmente refletir a disponibilidade de auditores com competência e com experiência adequadas para realizarem a auditoria proposta.”

881. Acerca da fase do «plano global de auditoria» do *processo de planeamento de auditoria*, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, pp. 29-40, discorre amplamente sobre:

- Objetivos do PGA;
- Conteúdo do PGA;
- Formulação das questões de auditoria;
- Estabelecimento do método de auditoria;
- Determinação do âmbito da auditoria;
- Identificação das evidências de auditoria necessárias e das respetivas fontes;
- Estabelecimento dos critérios de auditoria a utilizar;
- Definição das técnicas de recolha de evidências a utilizar;
- Consideração das potenciais observações, recomendações e impacto da auditoria;
- Elaboração do quadro metodológico de obtenção das evidências;
- Comunicação com a(s) entidade(s) auditada(s);
- *Checklist* das questões a colocar antes da proposição do PGA.

882. A especificidade do *processo de planeamento de auditoria* é reiterada no seguinte excerto sobre os *objetivos e conteúdo do PGA* – cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, pp. 29-30:

“[...]

Cabe aos responsáveis pela auditoria e aos dirigentes verificar se dispõem dos recursos humanos³¹¹ e outros suficientes para propor a execução de uma auditoria realista, realizável e suscetível de ser útil. Os elementos de resposta às questões constantes do Anexo I³¹² ao presente capítulo, caso sejam satisfatórios, devem constituir elementos importantes para a tomada de decisão.

O PGA é aprovado pelo Juiz Conselheiro da Área de Responsabilidade, nos termos do disposto no Regulamento do Tribunal.

Decidida, em princípio, a execução de uma auditoria pela sua inscrição no plano de trabalho do Tribunal, é efetuado o respetivo planeamento pormenorizado e elaborado o PGA.

O PGA pode ser visto como uma espécie de "contrato" entre o Tribunal, por um lado, e a equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, por outro lado, através do qual estes se comprometem a realizar o trabalho de auditoria projetado e a apresentar o relato dos respetivos resultados com os recursos previstos, de acordo com as normas de auditoria aplicáveis e nos prazos definidos. Os trabalhos de campo da auditoria começam após a aprovação do PGA, mas os trabalhos pertinentes necessários à sua elaboração podem suscitar a necessidade de contactos com os responsáveis das entidades envolvidas e a realização de visitas às mesmas.

O PGA deve identificar de forma clara e concisa os objetivos e objeto da auditoria, os trabalhos de auditoria a efetuar, os recursos necessários, os prazos fixados (para as fases e para a conclusão dos trabalhos) e o impacto esperado da auditoria - *vide* esquematização do conteúdo do PGA - Anexo II³¹³. Deve incluir um quadro [metodológico de obtenção das evidências de auditoria] que mostre de que forma se projeta obter as evidências necessárias para dar resposta às questões de auditoria. A este respeito sublinhe-se que o PGA pode ser objeto de ulterior pormenorização, uma vez que certos testes só poderão ser detalhadamente desenhados após o início dos trabalhos, podendo verificar-se a necessidade, ao longo da auditoria, de alterar aspetos de pormenor dos testes a realizar.”

³¹¹ [Nota 16 do documento citado] – “Veja-se a este propósito o recurso ao trabalho de peritos (*vide* ponto 3.2.3).”

³¹² Cf. «Anexo I: *Checklist* das questões a colocar antes da proposição do PGA», in *Manual de Auditoria de Resultados*, p. 39.

³¹³ Cf. «Anexo II: Conteúdo do Plano Global de Auditoria (PGA)», in *Manual de Auditoria de Resultados*, pp. 39-40.

883. A referência explícita à verificação da *disponibilidade de recursos humanos e outros suficientes para propor a execução de uma auditoria realista, realizável e suscetível de ser útil* reitera a natureza não jurisdicional do processo de planeamento de auditoria.

884. Com efeito, a verificação da *disponibilidade* e da *suficiência* de recursos, bem como a aferição da conveniência, exequibilidade e utilidade da auditoria, remetem o *processo de planeamento da auditoria* para os antípodas do «princípio da obrigação de julgar».

885. Do mesmo modo, a perceção do PGA como “*uma espécie de ‘contrato’ entre o Tribunal, por um lado, e a equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, por outro lado*” reforça a matriz de gestão estratégica do processo de planeamento de auditoria, guiado pela otimização de recursos e de resultados.

886. E a matriz gestionária do processo de planeamento de auditoria é realçada pela referência ao *modelo de um quadro metodológico de obtenção das evidências de auditoria*, exemplificado na p. 37 do *Manual de Auditoria de Resultados*:

FIGURA 3 MODELO DE UM QUADRO METODOLÓGICO DE OBTENÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

QUESTÕES DE AUDITORIA	QUESTÕES DE NÍVEL 2	QUESTÕES DE NÍVEL 3	QUESTÕES DE NÍVEL 4	CRITÉRIOS	EVIDÊNCIAS	FONTES DE EVIDÊNCIAS	TÉCNICAS DE RECOLHA	TÉCNICAS DE EXAME	RESULTADOS EXPECTÁVEIS
O que pretendemos saber?				Qual a referência?	Que evidências respondem à questão?	Onde obter as evidências?	Como obter as evidências?	O que fazer depois de as obter?	Quais os resultados que se espera obter?
As respostas devem ser:									
▪ do tipo:				▪ Legislação, regulamentos, normas profissionais	▪ Factos (evidências numéricas, evidências descritivas e informações qualitativas)	▪ Internas - obtidas da(s) entidade(s) auditada(s)	▪ Observação	▪ Interpretação de entrevistas e de documentos	▪ Resultado 1
“sim”,				▪ Normas, medidas ou compromissos em matéria de resultados assumidos pela entidade auditada	▪ Externas - obtidas de terceiros	▪ Inspeção	▪ Entrevistas	▪ Compilação	▪ Resultado 2
“não”,					▪ Experiências, constatações, opiniões	▪ Produzidas diretamente pelos auditores	▪ Inquéritos	▪ Combinação	▪ Resultado 3
“sim, mas”							▪ Estudo de casos	▪ Análises de rácios, frequências, variância e desvio padrão, tendências, etc.	(...)
ou				▪ Desempenho de entidades comparáveis, boas práticas ou normas elaboradas pela equipa de auditoria			▪ Amostragens	▪ Estudos comparativos	
“não, mas”;							▪ Exame documental	▪ Estudos de custo-benefício	
▪ passíveis de resposta;							▪ Grupos alvo	▪ Estudos “antes e após”	
▪ lógicas.							▪ Grupos de referência		
							▪ Investigação comparativa (benchmarking)		
							▪ Cálculo		

887. As primeiras colunas do *quadro metodológico* respeitam à formulação de questões de auditoria, sobre a qual o *Manual de Auditoria de Resultados*, pp. 30-31, expressa:

“[...]

é conveniente definir os objetivos de auditoria sob a forma de questões a que a auditoria deve dar resposta, ou seja, as "questões de auditoria".

As questões de auditoria devem ser formuladas com base nos resultados do estudo preliminar. O enunciado das questões é muito importante para a auditoria e deve basear-se em considerações racionais e objetivas. Se não houver o cuidado necessário nesta fase pode ser difícil obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para dar resposta às questões.

As questões de auditoria devem ser em número limitado (uma, sendo possível, duas ou três questões desde que os temas estejam relacionados, sejam complementares e independentes), concentrarem-se num único tema e identificarem, claramente, o objeto da auditoria e os aspetos a auditar em matéria de desempenho.

Em termos ideais, o objeto da auditoria não deve ser demasiado alargado. Esta prática facilita a auditoria e ajuda a garantir que o relatório é útil e orientado para um tema específico. Ao formular as questões de auditoria há que assegurar que estas são relevantes e podem ser auditadas, assegurando-se a pertinência das mesmas e a viabilidade da auditoria. De uma forma esquemática:

Pertinência das questões	O tema é pertinente? É importante para os interessados? Existem riscos para a boa gestão financeira?
Viabilidade da auditoria	As questões podem ter resposta? É possível efetuar uma auditoria e há condições que permitam alcançar conclusões tendo em conta a disponibilidade das informações, dos procedimentos de auditoria, dos recursos e das competências de auditoria necessárias? As condições permitem respeitar o calendário?

As questões de auditoria podem, normalmente, dividir-se em subquestões e estas, por sua vez, em subsubquestões. Poderão existir até quatro níveis, desde a questão de auditoria (nível 1) até às questões pormenorizadas (nível 4) cuja resposta implica a realização de procedimentos específicos de auditoria, constituindo estes últimos a base das fontes de evidência.

Para cada nível, as subquestões devem ser mutuamente exclusivas (prevenindo redundâncias) e, em conjunto, devem cobrir os principais aspetos da questão de nível imediatamente superior. A subdivisão de cada questão de auditoria numa hierarquia com a forma típica de uma pirâmide contribui para que se estabeleça um raciocínio lógico e organizado e para garantir que todos os aspetos da questão ou subquestão são tomados em consideração.

A formulação adequada das questões de auditoria é tão importante para o sucesso da mesma como o é a das conclusões do relatório. Entre as abordagens especialmente

dirigidas à sua elaboração pelas equipas de auditoria releva a designada por *IADC - Issue Analysis and Drawing Conclusions*³¹⁴.

O que se pretende com essa abordagem, relativamente à formulação das questões, é que através da realização de sessões de trabalho se promova uma discussão aberta sobre as questões e subquestões a formular e a sua hierarquia. Essas sessões podem incluir elementos que não integram a equipa de auditoria mas que, pelo seu conhecimento do tema ou pela sua capacidade analítica ou, ainda, pela sua experiência como auditores, acrescentem valor à discussão. Os participantes não devem focar-se nos aspetos formais das questões, que podem ser ulteriormente melhorados e finalizados pela equipa mas, pelo contrário, devem privilegiar, através de uma discussão construtiva, a definição, em linhas gerais, da estrutura em pirâmide das questões e do esquema lógico de auditoria subjacente.”

888. A especificidade do *quadro metodológico de obtenção das evidências* reitera a idiosincrasia do *processo de planeamento de auditoria*, mormente da definição dos *objetivos de auditoria* sob a forma de *questões de auditoria*, a partir dos resultados do *estudo preliminar*.

889. Cada *questão de auditoria* pode representar-se sob a forma de pirâmide, estruturada hierarquicamente, em níveis sucessivos de *subquestões* e de (sub)subquestões, para que se estabeleça um *raciocínio lógico e organizado* e para garantir que todos os aspetos da questão ou subquestão são tomados em consideração.

³¹⁴ [Nota 17 do documento citado] – “Vide “Issue Analysis and Drawing Conclusions” do Tribunal de Contas Europeu em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINE_ISSUE_ANALYSIS/IADC-Guideline-EN-Oct2013.pdf.

Aconselha-se vivamente a leitura desta documentação para apoio à boa organização das sessões de trabalho necessárias.”

890. Na expressão do *Manual da auditoria de resultados*³¹⁵, do Tribunal de Contas Europeu, p. 43, “A cada nível, as subquestões devem ser diferentes umas das outras (excluir-se mutuamente), mas em conjunto devem cobrir os principais aspetos da questão de nível imediatamente superior (completar-se coletivamente).”

891. E a matriz não jurisdicional do planeamento das auditorias é vincada pela referência ao *IADC - Issue Analysis and Drawing Conclusions*, do Tribunal de Contas Europeu, mormente no que concerne à otimização das sessões de trabalho das equipas de auditoria sobre a formulação e hierarquização das questões e das subquestões.

892. A importância do estabelecimento do método de auditora é realçada pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, pp. 32-33, nos seguintes termos:

“[...]

As questões de auditoria podem incidir no exame direto do desempenho, no exame dos sistemas de gestão e controlo, ou em ambos, dependendo do método da auditoria³¹⁶.

O método de auditoria que incide sobre o exame dos sistemas visa determinar se a entidade auditada concebeu e implementou sistemas de gestão e de controlo que otimizam a economia, a eficiência e a eficácia, dentro das limitações existentes.

A maioria das auditorias de resultados inclui a análise, a revisão e a verificação dos elementos fundamentais desses sistemas e, à luz dos critérios estabelecidos, o exame dos:

- objetivos da entidade (ou atividade, programa, medida, projeto, etc.), para concluir se estes são realistas, relevantes e significativos;
- indicadores utilizados, para determinar se estes são métricas apropriadas para quantificar corretamente os progressos realizados para alcançar esses objetivos;
- sistemas informáticos que permitem gerir os programas, projetos, etc., a fim de determinar se esses sistemas fornecem dados e informações reais, exatos e

³¹⁵ Cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, editado pela Direção do Comité do Controlo da Qualidade da Auditoria (DQC), do Tribunal de Contas Europeu (TCE), em setembro de 2017.

³¹⁶ [Nota 18 do documento citado] – “Vide “Vide orientações tidas por referência na ISSAI 300: 26.”

essenciais e para avaliar se esses dados e informações são devidamente utilizados;

- dados subjacentes, para determinar a respetiva fiabilidade;
- critérios de seleção dos projetos utilizados para afetação dos recursos.

Trata-se também de verificar se os sistemas implementados produzem, em tempo útil, informações relevantes e fiáveis sobre a mobilização dos recursos financeiros, humanos e outros (recursos), a execução das atividades (processos) e das realizações, as quais devem permitir a comparação com os objetivos operacionais por meio de indicadores de desempenho. Em caso de discordância, permitem determinar se são tomadas, em tempo útil, medidas corretivas adequadas para adaptar o plano operacional, reafectar os recursos ou ajustar a execução das atividades.

Esse exame dos sistemas de controlo implica, frequentemente, um exame dos procedimentos de apreciação do desempenho utilizados pela entidade e das informações que estes fornecem, a fim de ser possível emitir uma opinião sobre a sua qualidade e de utilizar, se forem consideradas satisfatórias e relevantes em relação aos objetivos da auditoria, as respetivas observações, conclusões e recomendações como evidências de auditoria.

Por sua vez, o método de auditoria centrado no controlo direto do desempenho incide na realização dos objetivos. Caso esses objetivos tenham sido devidamente definidos, constituem a base para apreciar o efetivo desempenho da entidade auditada. Da mesma forma, se devidamente concebidos, os indicadores podem ser utilizados para apreciar os progressos realizados.

Esse método de auditoria concentra-se, pois, nos recursos, realizações, resultados e impactos. Baseia-se na hipótese de que, se os resultados alcançados forem satisfatórios, o risco de haver problemas graves que afetem os sistemas de controlo ou a conceção/execução da atividade será limitado. As auditorias deste tipo podem, por exemplo, determinar se as medidas adotadas foram devidamente aplicadas e se os objetivos previstos foram alcançados ou se as decisões relativas às políticas tiveram consequências financeiras e económicas indesejáveis.

O exame direto dos resultados é conveniente quando se dispõe de critérios adequados para medir a quantidade, a qualidade e o custo dos recursos, das realizações, dos resultados e dos impactos. Quando se considera que os resultados alcançados não são satisfatórios, o exame da atividade e dos sistemas de controlo deve ser aprofundado com vista a determinar as respetivas causas.”

893. O estabelecimento do *método de auditoria* reafirma a natureza instrumental, gestonária e não jurisdicional do planeamento das auditoras do

Tribunal de Contas. Com efeito, o *método de auditoria* pode incidir sobre os *sistemas de gestão e de controlo*, sobre a *realização dos objetivos* ou sobre ambos.

894. Quando incide sobre os *sistemas de gestão e de controlo*, o *método de auditoria* examina se os objetivos do auditado são *realistas, relevantes e significativos*, se os indicadores utilizados partem de *métricas apropriadas* para quantificar os objetivos e se os sistemas informáticos de gestão proporcionam *dados e informações reais, exatos, essenciais e fidedignos*.

895. Destarte, o exame dos *sistemas* afere a *otimização da gestão e do controlo* do auditado, através dos princípios de *economia*, de *eficiência* e de *eficácia*, e proporciona a formulação de *observações, conclusões e recomendações* pelo auditor.

896. Quando incide sobre a *realização dos objetivos*, o *método de auditoria* examina o desempenho do auditado, nomeadamente avalia se as *medidas adotadas foram devidamente aplicadas* e se os *objetivos previstos foram alcançados* ou se as *decisões relativas às políticas tiveram consequências financeiras e económicas indesejáveis*.

897. Após realçar a importância do estabelecimento do método de auditoria, o *Manual de Auditoria de Resultados*, p. 33, elucida sobre a determinação do âmbito da auditoria, sustentando:

“[...]”

O âmbito estabelece os limites da auditoria e está diretamente relacionado com as questões de auditoria.

Em particular, deve estabelecer-se:

- O QUÊ? atividade(s), programa(s), projeto(s), ação(ões), operações ... a auditar
- QUEM? entidades/serviços responsáveis
- ONDE? âmbito geográfico da auditoria
- QUANDO? período abrangido

Uma vez que não é prático nem eficiente abranger tudo em todos os aspetos possíveis numa única auditoria, a natureza bem como a extensão e o calendário dos procedimentos de auditoria devem cingir-se a um número limitado de aspetos significativos. Estes aspetos são os subjacentes às questões de auditoria que podem ser abordados com os recursos e as competências disponíveis e que são fundamentais para alcançar os resultados esperados da auditoria.”

898. *A determinação do âmbito da auditoria pela equipa de auditores, segundo regras de auditoria e de acordo com os recursos e as competências disponíveis, reforça a natureza não jurisdicional do processo de planeamento de auditoria.*

899. No mesmo sentido, o *Manual de Auditoria de Resultados*, pp. 33-34, explana acerca da *identificação das evidências de auditoria necessárias e das respetivas fontes*:

“[...]

As evidências necessárias para dar resposta às questões de auditoria devem ser identificadas, bem como as suas fontes, sendo também necessário saber se as evidências existem numa forma que permita obtê-las e examiná-las com razoável esforço. As evidências de auditoria devem ser suficientes e apropriadas para permitirem formular uma resposta exaustiva à questão de auditoria principal.

As evidências são:

- **SUFICIENTES** – quando são representativas da população e quando a quantidade de informação na posse dos auditores permitir que uma pessoa sensata aceite as observações, conclusões e recomendações da auditoria.
- **APROPRIADAS** – quando forem pertinentes e fiáveis. Para serem pertinentes têm de resistir à relação clara e lógica que deve existir entre objetivo, questões, critérios e observações da auditoria. Para serem fiáveis, no que se refere à sua imparcialidade e capacidade de persuasão, é necessário que se verifique o mesmo resultado quando os procedimentos de auditoria são repetidos ou quando as informações obtidas forem provenientes de fontes diferentes.

Em caso de dúvida, é necessário ter em consideração o impacto potencial para a auditoria se as evidências não puderem ser obtidas a um custo razoável e, se necessário, procurar outras fontes. Um risco elevado de impossibilidade de obtenção das evidências necessárias pode conduzir a uma redefinição da questão de auditoria e, consequentemente, dos seus objetivos.”

900. A matriz gestonária do *processo de planeamento* é sublinhada pela mobilização de critérios de razoabilidade, de representatividade, de adequação, de pertinência, de fiabilidade e de persuasão sobre a *identificação das evidências de auditoria e das respetivas fontes*, bem como da análise custo-benefício para a sua obtenção.

901. A matriz gestonária do *processo de planeamento* molda também o estabelecimento dos critérios de auditoria a utilizar – *cf. Manual de Auditoria de Resultados, do Tribunal de Contas*, pp. 34-35:

“[...]”

Os critérios de auditoria são as referências com base nas quais o desempenho efetivo – que constitui o objeto da auditoria (a adequação dos sistemas e práticas, a economia, a eficiência ou a eficácia das atividades) – é comparado ou apreciado.

São indispensáveis para examinar as condições existentes e elaborar as observações de auditoria (a situação real existente em comparação com a que deveria existir). É importante que os critérios de auditoria sejam tão objetivos quanto possível, para reduzir ao mínimo a margem de interpretação subjetiva.

Uma vez que é preciso interpretar os conceitos gerais de economia, eficiência e eficácia em função da matéria a auditar, os critérios variam consoante as auditorias, sendo a sua escolha normalmente efetuada de acordo com o dito “juízo profissional” dos auditores. Em qualquer caso, os critérios de auditoria devem ser estabelecidos com base em fontes reconhecidas e ser objetivos, relevantes, razoáveis e realizáveis.

O esforço necessário para garantir que os critérios de auditoria são adequados depende, em grande medida, das suas fontes:

- os critérios baseados na legislação, na regulamentação ou em normas profissionais reconhecidas são os menos controversos. Podem igualmente obter-se critérios geralmente aceites recorrendo, por exemplo, a associações profissionais, a organizações de peritos reconhecidos e a publicações técnicas ou universitárias;
- outras importantes fontes de critérios para as auditorias de resultados são as normas e as medidas adotadas, bem como os compromissos assumidos pelos responsáveis da entidade auditada relativamente aos resultados, incluindo as exigências e os objetivos específicos definidos no âmbito da orçamentação ou gestão por atividades ou programas;

- se as fontes já referidas não fornecerem critérios, os auditores podem concentrar-se no desempenho de organizações homólogas ou nas boas práticas determinadas através da avaliação comparativa (*benchmarking*).

Se a entidade tiver adotado medidas específicas e significativas para medir o seu próprio desempenho, as que forem pertinentes para a auditoria devem ser examinadas para determinar se são razoáveis e completas e podem ser utilizadas como critérios de auditoria.

Quando os critérios não são óbvios e podem ser contestados pelos responsáveis das entidades envolvidas na auditoria, a sua relevância e aceitação devem, na medida do possível, ser debatidas com aqueles tendo em vista a obtenção de um razoável consenso. Esta prática³¹⁷ é consistente com a ideia de que a auditoria não pretende, apenas, procurar deficiências para as comunicar. Se não for possível chegar a um razoável consenso sobre a definição de um critério adequado, poderá ser necessário reexaminar a questão de auditoria formulada. Caso o desacordo persista, o relatório de auditoria deverá explicar com detalhe os critérios utilizados. Na realização da auditoria não devem, de forma alguma, ser utilizados critérios que possam dar origem a resultados tendenciosos ou enganadores.”

902. A *comparação da situação real existente com a que deveria existir* exige o estabelecimento de critérios de auditoria *objetivos, relevantes, razoáveis e realizáveis*, que viabilizem o «juízo profissional» dos auditores sobre o *desempenho efetivo*, ou seja, sobre a *adequação dos sistemas e práticas, a economia, a eficiência ou a eficácia das atividades* dos auditados.

903. E sobre o significado e o alcance da expressão «juízo profissional» em auditoria, reiteram-se as observações *supra*:

“[...]

80. A longa transcrição dos *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público* consagrados na ISSAI 100 evidencia que “a auditoria é um processo cumulativo e iterativo” [na expressão do § 34 da ISSAI 100], ou seja, um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através

³¹⁷ [Nota 19 do documento citado] – “Prática que se inscreve numa abordagem conhecida por “*no surprises approach*.”

da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.

81. A compreensão da auditoria como um «processo iterativo» é sublinhada e desenvolvida pelo *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*³¹⁸ e pelo *Manual da Auditoria de Resultados*³¹⁹, ambos do Tribunal de Contas Europeu.

82. O *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade* do Tribunal de Contas Europeu sublinha, na pág. 22:

“As auditorias financeiras e de conformidade do Tribunal consistem num processo de recolha, atualização e análise de informações provenientes de diferentes fontes, com o objetivo final de adotar decisões, retirar conclusões e, quando necessário, emitir uma opinião de auditoria, com base num juízo profissional adequado. Embora as fases de planeamento, exame e elaboração de relatórios sejam apresentadas de forma sequencial no presente manual, todo o processo é iterativo [...]. Consequentemente, o auditor pode realizar em simultâneo alguns dos procedimentos ou, em qualquer fase do processo, voltar atrás e reconsiderar uma etapa anterior com base em novas informações”.

83. O mesmo *Manual*, a propósito da «importância e natureza do planeamento», precisa, na pág. 29, a noção de «processo iterativo», nos seguintes moldes:

“A natureza e a extensão das atividades de planeamento variam consoante a dimensão e a complexidade do assunto auditado e da experiência prévia do auditor em relação à entidade auditada. Embora se concentre na respetiva fase, o planeamento de uma auditoria não ocorre apenas nesta etapa, sendo antes um processo contínuo e iterativo. Trata-se de uma atividade desenvolvida ao longo da auditoria, para dar resposta a novas circunstâncias, como alterações imprevistas nas operações ou sistemas da entidade auditada, ou ainda resultados inesperados que surjam durante a fase de exame da auditoria.

É preciso reconhecer que uma auditoria financeira ou de conformidade não consiste na realização mecânica de uma série de etapas. Em especial, durante a fase de planeamento, bem como durante a realização da auditoria e a elaboração dos relatórios correspondentes, deve ser aplicado o juízo profissional e o espírito

³¹⁸ Cf. *Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade*, editado pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE), em 2012.

³¹⁹ Cf. *Manual de Auditoria de Resultados*, editado pela Direção do Comité do Controlo da Qualidade da Auditoria (DQC), do Tribunal de Contas Europeu (TCE), em setembro de 2017.

crítico. Os auditores devem igualmente ter em conta os conhecimentos obtidos através de auditorias de resultados pertinentes para o domínio em questão.”

904. Sublinhe-se, com relevo para o caso *sub iudice*, que “*Embora se concentre na respetiva fase, o planeamento de uma auditoria não ocorre apenas nesta etapa, sendo antes um processo contínuo e iterativo. Trata-se de uma atividade desenvolvida ao longo da auditoria, para dar resposta a novas circunstâncias, como alterações imprevistas nas operações ou sistemas da entidade auditada, ou ainda resultados inesperados que surjam durante a fase de exame da auditoria.*”

905. Sublinhe-se, também, que “*É preciso reconhecer que uma auditoria financeira ou de conformidade não consiste na realização mecânica de uma série de etapas. Em especial, durante a fase de planeamento, bem como durante a realização da auditoria e a elaboração dos relatórios correspondentes, deve ser aplicado o juízo profissional e o espírito crítico.*”

906. Consequentemente, a *definição das técnicas de recolha de evidências a utilizar* depende do tipo de auditoria e do *juízo profissional e espírito crítico* dos auditores, tal como realçado pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do *Tribunal de Contas*, pp. 35-36:

“[...]”

A natureza dos procedimentos da auditoria está relacionada com o seu tipo, ou seja, envolve a aplicação de uma grande diversidade de técnicas para obter e examinar evidências, normalmente também utilizadas nas ciências sociais, tais como os inquéritos, as entrevistas, mas, igualmente, a observação física e o exame documental³²⁰. A escolha das técnicas deve atender ao objetivo e âmbito da auditoria e às questões específicas para as quais se pretende obter resposta.

As técnicas qualitativas são particularmente úteis nas fases iniciais da auditoria, incluindo na fase do estudo preliminar, para identificar os aspetos importantes, desenvolver ideias

³²⁰ [Nota 20 do documento citado] – “Vide coluna “Técnicas de recolha de dados” da figura 3 [*Modelo de um quadro metodológico de obtenção das evidências*].”

preliminares e formular hipóteses, até porque são técnicas especialmente indicadas para problemas complexos.

A análise quantitativa, que implica um exame de dados numéricos, constitui uma das ferramentas de auditoria mais eficazes para tirar conclusões com base em evidências.

Essa análise confere um valor acrescentado considerável aos trabalhos de auditoria, uma vez que pode fornecer, por exemplo, uma quantificação clara dos custos, dos benefícios e do desempenho.

Uma boa auditoria de resultados deve combinar diferentes técnicas de recolha de evidências que permitam reunir um conjunto de dados e corroborar as observações a partir de diversas fontes, bem como articular dados qualitativos e quantitativos. É essa combinação que assegura a obtenção de evidências de auditoria sólidas que sustentem as conclusões e as recomendações do Tribunal.”

907. Este excerto sobressai a *natureza* diversa, plural e complexa dos *procedimentos de auditoria*, que compreendem técnicas *qualitativas e quantitativas*, tanto *utilizadas nas ciências sociais*, como no *exame de dados numéricos*, com o objetivo de *reunir um conjunto de dados e corroborar as observações a partir de diversas fontes, bem como articular dados qualitativos e quantitativos*.

908. Como o excerto ressalta, é a combinação de *diferentes técnicas de recolha de evidências, de diversas fontes e de dados qualitativos e quantitativos, que assegura a obtenção de evidências de auditoria sólidas, que sustentem as conclusões e as recomendações do Tribunal*. E esta combinação *não consiste na realização mecânica de uma série de etapas*, mas sim na *aplicação do juízo profissional e do espírito crítico dos auditores*.

909. E, como já sublinhado, *a auditoria não pretende apenas procurar deficiências para as comunicar*, mas também *dar origem a recomendações construtivas* para os auditados, tal como salientado pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 36:

“[...]

O PGA deve incluir os resultados expectáveis da auditoria. As possíveis observações e recomendações da auditoria devem ser tidas em consideração, o que ajuda não apenas a efetuar um esboço da estrutura do relatório, mas também a determinar se a formulação das questões de auditoria é suscetível de dar origem a recomendações construtivas.

A equipa de auditoria, incluindo os seus dirigentes, deve estar convencida, desde o início, de que da auditoria podem resultar recomendações práticas, devendo ser encorajada a pensar constantemente no futuro e a planejar em que momento o relatório de auditoria será publicado. Este aspeto pode ajudar a determinar o impacto e utilidade possíveis do relatório da auditoria.”

910. Assim, desde a fase de planeamento, as equipas de auditoria devem prosseguir a formulação de *recomendações construtivas* e de *recomendações práticas*, que perspetivem pedagogicamente o futuro das entidades auditadas, sublinhando, de novo, as especificidades dos processos de auditoria do Tribunal de Contas.

911. Estas especificidades são também perceptíveis na *elaboração do quadro metodológico de obtenção das evidências*, tal como decorre do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 36:

“[...]

Os critérios a utilizar, as evidências a recolher, as fontes dessas evidências, as técnicas de recolha e exame dos dados e os resultados que se espera obter [...] devem ser definidos adequadamente, para cada uma das subquestões de auditoria, elaborando-se, desta forma, o comumente chamado “quadro metodológico de obtenção das evidências”, que faz parte integrante do PGA [...], conforme se exemplifica na figura seguinte.

Quando se verificar a necessidade de detalhar os trabalhos planeados, os auditores devem, já no decorrer da fase de execução da auditoria, elaborar um Programa de Auditoria, documento autónomo ou integrado no Plano Global de Auditoria [...].”

FIGURA 3 MODELO DE UM QUADRO METODOLÓGICO DE OBTENÇÃO DAS EVIDÊNCIAS

Questões de auditoria	Questões de nível 2	Questões de nível 3	Questões de nível 4	Contextos	Evidências	Fontes de evidências	Técnicas de recolha	Técnicas de exame	Resultados esperáveis
O que pretendemos saber?				Qual a referência?	Que evidências respondem à questão?	Onde obter as evidências?	Como obter as evidências?	O que fazer depois de as obter?	Quais os resultados que se espera obter?
As respostas devem ser:				- Legislação, regulamentos, normas profissionais - Normas, medidas ou compromissos em matéria de resultados assumidos pela entidade auditada - Desempenho de entidades comparáveis, boas práticas ou normas elaboradas pela equipa de auditoria	- Fatos (evidências numéricas, evidências descritivas e informações qualitativas) - Experiências, constatações, opiniões	- Internas - obtidas da(s) entidade(s) auditada(s) - Externas - obtidas de terceiros - Produtidas diretamente pelos auditores	- Observação - Inspecção - Entrevistas - Inquéritos - Estudo de casos - Análise de tendências - Exame documental - Grupos alvo - Grupos de referência - Investigação comparativa (benchmarking) - Cálculo	- Interpretação de entrevistas e de documentos - Compilação - Combinação - Análise de riscos, frequências, variáveis e desenvolvimento de parâmetros, tendências, etc. - Estudos comparativos - Estudos de custo-benefício - Estado "antes e após"	- Resultado 1 - Resultado 2 - Resultado 3 (...)
- do tipo: "sim", "não", "sim, mas", - ou "não, mas",									
- passíveis de resposta, - lógicas.									

912. A visualização do “modelo de um quadro metodológico de obtenção das evidências” demonstra a especificidade e a tecnicidade da metodologia de auditoria, na senda dos princípios traçados pela ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing* ³²¹:

“Princípios relacionados ao processo de auditoria

35. A auditoria operacional compreende as seguintes fases principais:

³²¹ Cita-se a tradução brasileira disponibilizada pelo Tribunal de Contas da União.



- Planejamento, isto é, seleção de temas, pré-estudo e desenho da auditoria;
- Execução, isto é, coleta e análise de dados e informações;
- Relatório, isto é, apresentação dos resultados da auditoria: respostas às questões de auditoria, achados, conclusões e recomendações aos usuários;
- Monitoramento, isto é, determinar se as ações adotadas em resposta aos achados e recomendações resolveram os problemas e/ou deficiências subjacentes.

Essas fases podem ser iterativas. Por exemplo, novas perspectivas surgidas na fase de execução podem acarretar mudanças no plano de auditoria e elementos importantes do relatório (por exemplo, a formulação de conclusões) podem ser esboçados ou até mesmo concluídos durante essa fase do processo.

Planejamento

Seleção de temas

36. Os auditores devem selecionar temas de auditoria usando o processo de planejamento estratégico da EFS [Entidades Fiscalizadoras Superiores], analisando temas em potencial e realizando pesquisas para identificar riscos e problemas.

Determinar quais as auditorias que serão realizadas é usualmente parte do processo de planejamento estratégico da EFS. Caso apropriado, os auditores devem contribuir com esse processo em suas respectivas áreas de especialização. Eles podem compartilhar conhecimento adquirido em auditorias anteriores e informações do processo de planejamento estratégico podem ser relevantes para o trabalho subsequente do auditor.

Nesse processo, os auditores devem considerar que temas de auditoria devem ser suficientemente significativos, bem como auditáveis e de acordo com o mandato da EFS. O processo de seleção de temas deve procurar maximizar o impacto

esperado da auditoria, levando em conta as capacidades de auditoria (por exemplo, recursos humanos e habilidades profissionais).

Técnicas formais de preparação para o planejamento estratégico, como análise de riscos ou avaliação de problemas podem ajudar a estruturar o processo, mas devem ser complementadas pelo julgamento profissional para evitar avaliações unilaterais.

Desenhando a auditoria

37. Os auditores devem planejar a auditoria de forma que contribua para uma auditoria de alta qualidade, que será realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão de projetos.

Ao planejar uma auditoria, é importante considerar:

- o conjunto de conhecimentos e informações necessários para um entendimento das entidades auditadas, permitindo, assim, uma avaliação de problemas e riscos, possíveis fontes de evidência, auditabilidade e importância da área considerada para ser auditada;
- os objetivos, questões, critérios, objeto e metodologia da auditoria (incluindo técnicas a serem usadas para coletar evidências e conduzir análises da auditoria);
- as atividades necessárias e requisitos relativos a pessoal e habilidades (incluindo independência da equipe de auditoria, recursos humanos e possível necessidade de especialistas externos), o custo estimado da auditoria, os prazos e metas chave do projeto e os principais pontos de controle.

Para garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, portanto, os auditores precisam adquirir conhecimento suficiente do objeto. Uma auditoria operacional geralmente requer que o conhecimento específico, substantivo e metodológico da auditoria seja adquirido antes do seu início (“pré-estudo”).

Ao planejar a auditoria, o auditor deve elaborar os procedimentos a serem utilizados para coletar evidência de auditoria suficiente e apropriada. Isso pode ser abordado em vários estágios: decidindo sobre o desenho geral da auditoria (que perguntas fazer, por exemplo, explanatória/descritiva/avaliativa); determinando o nível de observação (por exemplo, olhar um processo ou arquivos individuais); metodologia (e.g. análises completas ou amostrais); técnicas específicas de coleta de dados (por exemplo, entrevista ou grupo focal). Métodos de coleta de dados e técnicas de amostragem devem ser escolhidos com cuidado. A fase de planejamento deve também envolver trabalho de pesquisa

com o objetivo de construir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Isso torna mais fácil a escolha do método mais apropriado de auditoria.

A alta administração e a gestão operacional da EFS e a equipe de auditoria devem estar plenamente conscientes do desenho geral da auditoria e o que ele implica. As decisões sobre o desenho geral da auditoria e suas consequências em termos de recursos frequentemente envolverá a alta administração da EFS, que pode garantir que habilidades, recursos e capacidades estejam disponíveis para abordar os objetivos e as questões da auditoria.

O planejamento deve permitir flexibilidade, de modo que os auditores possam tirar benefícios de perspectivas obtidas no curso da auditoria. Os métodos de auditoria escolhidos devem ser aqueles que melhor permitam que os dados de auditoria sejam coletados de uma maneira eficiente e eficaz. Embora os auditores devam ter como objetivo adotar as melhores práticas, considerações práticas, tais como a disponibilidade de dados, podem restringir a escolha de métodos. Portanto, é aconselhável ser flexível e pragmático a esse respeito. Por essa razão, procedimentos de auditoria operacional não devem ser excessivamente padronizados. Prescrição em excesso pode prejudicar a flexibilidade, o julgamento profissional e os altos níveis de habilidades analíticas que são necessários na auditoria operacional. Em certos casos – onde, por exemplo, a auditoria requer que dados sejam coletados em regiões ou áreas muito diferentes ou nos quais a auditoria seja realizada por um grande número de auditores – pode haver a necessidade de um plano de auditoria mais detalhado, no qual questões e procedimentos de auditoria são explicitamente definidos.

Ao planejar uma auditoria, os auditores devem avaliar o risco de fraude. Se isto for significativo no contexto dos objetivos de auditoria, os auditores devem obter um entendimento dos sistemas relevantes de controle interno e examinar se há sinais de irregularidades que prejudicam o desempenho. Devem também determinar se as entidades envolvidas tomaram medidas apropriadas para atender eventuais recomendações de auditorias anteriores ou outros exames que sejam de relevância para os objetivos da auditoria. Por último, os auditores devem procurar manter contato com as partes interessadas, inclusive cientistas ou especialistas na área, a fim de construir conhecimento adequado em relação, por exemplo, a boas ou melhores práticas. O objetivo geral na fase de planejamento é decidir, por meio da construção de conhecimento e considerando uma variedade de estratégias, a melhor forma de conduzir a auditoria.

Execução

Evidências, achados e conclusões

38. Os auditores devem obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar os achados, chegar a conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria e emitir recomendações.

Todos os achados e conclusões de auditoria devem estar respaldados por evidência suficiente e apropriada. Esta deve ser colocada no contexto e todos os argumentos relevantes, prós e contras e diferentes perspectivas, devem ser levados em conta antes de se chegar às conclusões. A natureza da evidência de auditoria necessária para chegar a conclusões na auditoria operacional é determinada pelo objeto, pelo objetivo e pelas questões de auditoria.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, o auditor deve exercer julgamento profissional para chegar a uma conclusão. Achados e conclusões são resultados de análises em resposta aos objetivos de auditoria. Eles devem fornecer respostas para as questões de auditoria.

Conclusões podem ser baseadas em evidências quantitativas obtidas com o uso de métodos científicos ou técnicas de amostragem. Formular conclusões pode exigir um grau significativo de julgamento e interpretação para responder às questões de auditoria, devido ao fato de que evidências podem ser persuasivas (“apontam para a conclusão...”) em vez de conclusivas (“certo/errado”). A necessidade de precisão deve ser sopesada em face ao que é razoável, econômico e relevante para atingir o propósito. O envolvimento da alta administração é recomendado.

A auditoria operacional envolve uma série de processos analíticos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, permitindo que as questões e métodos empregados se desenvolvam e fiquem mais profundos e sofisticados. Isso pode envolver combinar e comparar dados de diferentes fontes, extrair conclusões preliminares e compilar achados a fim de construir hipóteses que possam ser testadas, caso necessário, com dados adicionais. Todo o processo é estreitamente ligado à elaboração do relatório de auditoria, que pode ser visto como uma parte essencial do processo analítico que culmina em respostas para as questões de auditoria. É importante que os auditores sejam orientados pelos objetivos, que trabalhem sistematicamente e com devido zelo e objetividade.

Relatório

39. Os auditores devem se esforçar para fornecer relatórios de auditoria que sejam completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados.

Para ser completo, um relatório deve incluir todas as informações necessárias

para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria. Para ser convincente, deve ser logicamente estruturado e apresentar uma clara relação entre o objetivo, os critérios, os achados, as conclusões e as recomendações da auditoria. Todos os argumentos relevantes devem ser abordados.

Em uma auditoria operacional, os auditores relatam seus achados sobre a economicidade e eficiência com que os recursos são adquiridos e usados e a eficácia com que os objetivos são alcançados. Os relatórios podem variar consideravelmente em escopo e natureza, por exemplo, avaliando se os recursos foram aplicados de uma boa maneira, comentando sobre o impacto de políticas e programas e recomendando mudanças destinadas a resultar em melhorias.

O relatório deve incluir informações sobre o objetivo, as questões de auditoria e as respostas a essas questões, o objeto, os critérios, a metodologia, as fontes dos dados, quaisquer limitações referentes aos dados utilizados e os achados de auditoria. Deve responder claramente as questões de auditoria ou explicar porque não foi possível respondê-las. Alternativamente, os auditores devem considerar reformular as questões de auditoria para ajustá-las às evidências obtidas e, assim, chegar a uma posição onde as questões possam ser respondidas. Os achados de auditoria devem ser colocados em perspectiva e deve-se garantir congruência entre o objetivo, as questões, os achados e as conclusões da auditoria. O relatório deve explicar porque e como os problemas mencionados nos achados prejudicam o desempenho, a fim de encorajar a entidade auditada ou o usuário do relatório a iniciar as ações corretivas. Deve, quando apropriado, incluir recomendações para melhorar o desempenho.

O relatório deve ser tão claro e conciso quanto permita o objeto da auditoria e redigido em linguagem que não dê margem a ambiguidade. Como um todo, deve ser construtivo, contribuir para melhorar conhecimento e destacar quaisquer melhorias necessárias.

Recomendações

40. Se relevante e permitido pelo mandato da EFS, os auditores devem procurar fornecer recomendações construtivas que possam contribuir significativamente para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.

As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da

auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam – isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho. As recomendações devem ser práticas e devem ser dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las.

As recomendações devem ser claras e apresentadas de maneira lógica e fundamentada. Devem ter conexão com os objetivos, os achados e as conclusões de auditoria. Juntamente com o texto completo do relatório, as recomendações devem convencer o leitor de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, baixando custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade.

Distribuição do relatório

41. Os auditores devem procurar tornar seus relatórios amplamente acessíveis, de acordo com o mandato da EFS.

Os auditores devem ter em mente que a ampla distribuição dos relatórios de auditoria pode promover a credibilidade da função de auditoria. Relatórios devem, portanto, ser distribuídos para as entidades auditadas, os poderes executivo e/ou legislativo e, quando pertinente, tornados acessíveis ao público em geral diretamente e através da mídia e de outras partes interessadas.

Monitoramento

42. Os auditores devem monitorar achados e recomendações de auditorias anteriores sempre que apropriado. O monitoramento deve ser relatado adequadamente para dar um retorno ao poder legislativo, se possível, juntamente com as conclusões e os impactos de todas as ações corretivas relevantes.

O monitoramento refere-se à análise feita pelo auditor das ações corretivas adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, com base nos resultados da auditoria operacional. É uma atividade independente que aumenta o valor do processo de auditoria ao fortalecer o impacto da auditoria e lançar as bases para o aprimoramento de futuros trabalhos de auditoria. O monitoramento também encoraja as entidades auditadas e outros usuários dos relatórios a levar isso a sério e fornece aos auditores lições úteis e indicadores de desempenho. O monitoramento não se restringe à implantação das recomendações; concentra-se também em verificar se a entidade auditada tratou de forma adequada os

problemas e se remediou a situação subjacente após um período razoável de tempo.

Ao fazer o monitoramento de um relatório de auditoria, o auditor deve se concentrar nos achados e nas recomendações que ainda sejam relevantes por ocasião do monitoramento e fazer uma abordagem neutra e independente.

Os resultados do monitoramento podem ser relatados individualmente ou como um relatório consolidado, o que, por sua vez, pode incluir uma análise de auditorias diferentes, possivelmente destacando tendências e temas comuns em várias áreas relatadas. O monitoramento pode contribuir para uma melhor compreensão do valor agregado pela auditoria operacional em um determinado período de tempo ou em uma determinada área temática.”

913. A longa transcrição dos *Princípios relacionados ao processo de auditoria* traçados pela ISSAI 300 reitera a natureza não jurisdicional do processo de auditoria, bem como a sua matriz gestonária, presentes nas fases de planeamento, de execução, de relatório e de monitorização.

914. Com efeito, *na fase de planeamento*, os auditores selecionam o tema e desenham a auditoria, de acordo com:

- o planeamento estratégico da EFS [*Entidade Fiscalizadora Superior*];
- o conhecimento e as informações sobre o auditado;
- a avaliação de problemas e a análise de riscos;
- as possíveis fontes de evidência;
- os procedimentos de recolha de evidência suficiente e apropriada;
- a auditabilidade e a importância da área a auditar;
- o julgamento profissional;
- a disponibilidade de recursos humanos da EFS;
- os princípios de economia, de eficiência, de eficácia, de oportunidade e de boa gestão;
- os objetivos, as questões, os critérios, o objeto e a metodologia da auditoria;
- o custo estimado da auditoria;

- os prazos, as metas chave e os principais pontos de controle da auditoria.

915. Na *fase de execução*, os auditores recolhem e analisam a evidência suficiente e apropriada, em conformidade com:

- o objeto, o objetivo e as questões de auditoria;
- o julgamento profissional;
- os métodos científicos e processos analíticos de auditoria.

916. Na *fase de relatório*, os auditores redigem o texto, formulam recomendações e distribuem o relatório, no intuito de:

- fornecer relatórios completos, convincentes, tempestivos, de fácil leitura e equilibrados;
- garantir a congruência entre o objetivo, as questões, as evidências e as conclusões da auditoria;
- emitir recomendações fundamentadas e direcionadas, que contribuam para enfrentar as deficiências e os problemas identificados pela auditoria.
- publicitar o relatório entre os auditados, os órgãos de soberania, os titulares de cargos públicos, a comunicação social e os cidadãos em geral.

917. Na *fase de monitorização*, os auditores acompanham as recomendações formuladas, com o objetivo de:

- avaliar o grau de acolhimento;
- apreciar as ações corretivas encetadas;
- relatar a evolução da entidade auditada.

918. A matriz gestonária do processo de auditoria é ainda reforçada pelo *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 38, no que concerne à calendarização, à organização de recursos humanos e financeiros e ao controlo de qualidade:

“[...]

Deve ser efetuada uma avaliação realista dos recursos humanos e financeiros que serão necessários para a realização da auditoria, assegurando que os elementos da equipa de auditoria têm os conhecimentos e a experiência necessários para a poderem concretizar e, se for caso disso, prever o recurso a peritos externos.

Devem ser identificados os riscos significativos para a boa execução da auditoria e a melhor forma de os gerir. Ao planear o percurso crítico da auditoria pode ser útil assinalar os eventuais pontos de elevado risco, mais suscetíveis de colocarem dificuldades, de provocarem atrasos ou de comprometerem a qualidade dos trabalhos. Os condicionalismos previsíveis em matéria de disponibilidade dos auditores (que podem ser solicitados para outras tarefas de auditoria), bem como as consequências da apresentação tardia dos resultados e do relatório de auditoria devem ser sempre tidos em consideração. Deve ser elaborado um plano realista que indique os recursos necessários e as responsabilidades para cada tarefa principal ao longo do ciclo da auditoria, bem como o calendário pormenorizado das diferentes fases do processo (incluindo a publicação do relatório) definindo, para cada fase, prazos para comunicação de informações e, se for caso disso, conferindo especial atenção a prazos externos. Em princípio, o prazo de realização de uma auditoria não excederá 12 meses [desde a aprovação do PGA até ao envio do relato para contraditório], o que é consentâneo com a oportunidade e atualidade das observações do Tribunal. O eventual desrespeito do citado prazo limite deverá ser objeto de justificação.

Pode ser útil acelerar o trabalho de campo recorrendo a uma equipa numerosa para recolher rapidamente os dados, ao passo que a redação e a validação das evidências (em particular o procedimento contraditório) podem ser efetuadas por uma equipa mais reduzida. Ao verificar-se que o número de unidades de tempo planeadas para cada elemento da equipa de auditoria é razoável, obtém-se uma maior garantia de que o número previsto é viável, tendo em conta o calendário proposto.

Devem definir-se disposições de controlo de qualidade relativas à atribuição e compreensão das responsabilidades em matéria de direção, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria, bem como à prestação de informações em tempo oportuno e ao acompanhamento regular da evolução dos trabalhos de auditoria e respetivo registo tempestivo e apropriado.”

- 919.** Sublinhe-se a referência expressa a princípios gestionários, nos processos de auditoria, mormente os de gestão de recursos humanos e financeiros, de gestão de riscos, de gestão de qualidade, de programação, de calendarização, de adequação, de oportunidade, de tempestividade e de atualidade.

920. Note-se, também, a referência do *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, p. 38, ao relevo da comunicação com as entidades auditadas:

“[...]

Para que as conclusões e as recomendações apresentadas no relatório de auditoria possam ser bem aceites é desejável que se estabeleça, sempre que possível, um diálogo contínuo e um bom entendimento mútuo entre a equipa de auditoria e os representantes da(s) entidade(s) auditada(s). Devem prever-se contactos no decurso da auditoria a fim de os manter informados da evolução dos trabalhos.”

921. Em suma, as múltiplas citações e referências sublinham, de forma exaustiva, a natureza predominantemente gestonária da condução dos processos de auditoria, nas suas diferentes fases, incluindo a da programação de atividades, passível de alterações, reavaliações e atualizações.

922. **Sumário (E.13 – *Da alegada violação do princípio do contraditório por não ter sido dada oportunidade de o Recorrente ter acesso à execução e resultado de auditoria efetuada aos restantes onze municípios, consoante o Programa de Fiscalização para 2012 da 2.ª Secção do Tribunal de contas*):**

- a) O âmbito e o alcance de aplicação do princípio do contraditório foram examinados *supra* em D - *Da alegada impossibilidade de os visados por juízos públicos de censura se defenderem, quando não haja efetivação de responsabilidades financeiras, impugnando judicialmente as decisões em causa, contrapondo argumentos e questionando as conclusões dos relatórios de auditoria.*
- b) Após esta remissão enquadradora, importa analisar a forma e a substância da programação das atividades do Tribunal de Contas, prevista na Secção I (*Da programação*) do Capítulo IV (*Das modalidades do controlo financeiro do Tribunal de Contas*) da LOPTC - cf. os artigos 37.º (*Programa trienal*), 38.º (*Programa anual da 1.ª Secção*), 39.º (*Áreas de responsabilidade da 2.ª Secção*) e 40.º (*Programa anual da 2.ª Secção*).
- c) Destarte, com relevo para o caso *sub iudice*, sublinhe-se:

- Até 30 de outubro do ano n , o Plenário Geral do Tribunal de Contas aprova o *programa trienal* para os anos $n+1$, $n+2$ e $n+3$;
 - Até 15 de dezembro do ano n , o Plenário da 2.^a Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+1$;
 - Até 15 de dezembro do ano $n+1$, o Plenário da 2.^a Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+2$;
 - Até 15 de dezembro do ano $n+2$, o Plenário da 2.^a Secção aprova o respetivo *programa anual* para o ano $n+3$;
 - Os *programas anuais* da 2.^a Secção especificam as auditorias a realizar e subordinam-se ao *programa trienal* do Tribunal de Contas.
- d) No sentido de propiciar o cumprimento do programa trienal, os números 2 e 3 do artigo 39.º determinam respetivamente:
- Até 15 de novembro do ano n , o Plenário da 2.^a Secção *delibera a constituição das áreas de responsabilidade a atribuir por sorteio a cada juiz, na falta de consenso*;
 - Constituídas e atribuídas as áreas de responsabilidade, *os serviços de apoio técnico devem organizar-se em função das áreas de responsabilidade dos juízes*.
- e) Quer o programa trienal, quer os programas anuais, inserem-se no *sistema de planeamento*, previsto no Capítulo VII do *Regulamento do Tribunal de Contas*.
- f) Sublinhe-se que a alínea a) do n.º 1 do art.º 51.º e os números 4 e 5 do art.º 20.º do *Regulamento do Tribunal de Contas* contemplam expressamente a possibilidade de alterações, reavaliações e atualizações dos instrumentos de planeamento.
- g) Consequentemente, **o planeamento do Tribunal de Contas não é um sistema rígido e estático, mas sim um sistema alterável e dinâmico, suscetível de reavaliações e consequentes reajustamentos.**
- h) Acresce que a alínea e), do n.º 1, do art.º 20, do *Regulamento do Tribunal de Contas*, consagra expressamente o princípio do *acompanhamento e*

avaliação periódicos dos instrumentos de planeamento, concretizável, ex vi do n.º 4 do mesmo artigo, através de atualizações dos planos e programas em vigor.

- i) Ademais, **o planeamento estratégico e anual do Tribunal de Contas constitui um instrumento de avaliação do ambiente interno e externo, de ponderação de oportunidades e ameaças, de análise de risco e de definição de prioridades.**
- j) Aliás, **a referência explícita à fixação de indicadores de desempenho evidencia a natureza predominantemente gestionária dos instrumentos de planeamento do Tribunal de Contas.**
- k) Passando do *nível macro de planeamento* do programa trienal e dos programas anuais para o *nível micro de planeamento* de cada auditoria individual, constata-se a coerência do sistema de planeamento do Tribunal de Contas.
- l) A matéria referente ao planeamento das auditorias é examinada pormenorizadamente no *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* e no *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*.
- m) Cingindo-nos ao *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas*, encontramos as *três grandes fases sequenciais* de uma auditoria, a saber:
 - planeamento;
 - execução;
 - avaliação e elaboração do relatório.
- n) O *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* caracteriza o planeamento como “um processo dinâmico”, no qual “à medida que a auditoria se desenvolve, pode ser necessário fazer alterações ao plano inicial, pelo que qualquer proposta de ajustamento, desde que pertinente e devidamente aprovada, deverá ser considerada.”
- o) O mesmo *Manual* discrimina as *subfases* do planeamento da auditoria, nos seguintes moldes:
 - Estudos preliminares - Recolha e análise de informação;

– Plano Global de Auditoria:

- Objetivo e conteúdo;
- Calendarização;
- Constituição da equipa;
- Orçamentação da ação;
- Aprovação.

- p) Na subfase *Estudos preliminares - Recolha e análise de informação*, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* evidencia a flexibilidade e a dinâmica da atividade de planeamento do Tribunal de Contas, ao recordar que “a seleção das ações consta do Programa de Ação Anual do Tribunal” e que “a realização de auditorias não incluídas naquele Programa depende de aprovação, pelo Plenário da 2ª Secção, de proposta em que se especifiquem os departamentos, organismos ou serviços e as matérias sobre que devem incidir.”
- q) Idêntica flexibilização e dinâmica de planeamento é realçada na subfase respeitante ao *Plano Global de Auditoria* (PGA), cujo objetivo é o de *definir a orientação geral a seguir na auditoria*, ou seja, **trata-se de um planeamento indicativo do trabalho de auditoria e não de um planeamento diretor do trabalho de auditoria**. No mesmo sentido, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* admite, a propósito do PGA, que “poderão ser-lhe introduzidas alterações, quando significativas, justificáveis e autorizadas pela entidade com competência para o aprovar.”
- r) E sobre a aprovação do PGA, o *Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas* refere expressamente que “A aprovação do PGA e das suas revisões ou modificações compete ao Juiz da respetiva área”, ou seja, além da aprovação, estão previstas as hipóteses de revisão ou de modificação.
- s) A natureza gestionária do PGA é ainda reforçada pelas referências explícitas à calendarização, à previsão da *ratio* «horas (ou dias úteis) /

técnico», à composição e dimensão das equipas de auditoria e ao cômputo do orçamento da auditoria.

- t) O percurso pela LOPTC, pelo *Regulamento do Tribunal de Contas* e pelo *Manual de Auditoria e de Procedimentos* evidencia **a natureza predominantemente gestionária, não vinculativa e dinâmica da atividade de planeamento do Tribunal de Contas, suscetível de alterações, reavaliações e reajustamentos.**
- u) Consequentemente, decai o argumento do recurso *sub iudice* referente à não realização das restantes onze auditorias previstas na “*ação genérica designada por Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal - 12 Municípios*”.
- v) E a auditoria realizada – *Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* – cumpriu os procedimentos previstos na LOPTC, no *Regulamento do Tribunal de Contas* e nos *Manuais de Auditoria*, nomeadamente as fases de *planeamento*, de *execução* e de *avaliação e elaboração do relatório*.
- w) Reitere-se que o *Relatório de Auditoria n.º 13/2015 - 2ª Secção* inclui um anexo específico (Anexo IV) sobre a *metodologia* de trabalho, no qual se justificam os procedimentos adotados, nas fases de *planeamento*, de *execução* e de *avaliação e elaboração do relatório*.
- Na fase de *planeamento*, o Anexo IV referencia o *levantamento e estudo prévio dos documentos de prestação de contas, dos atos e contratos submetidos a fiscalização prévia e dos relatórios do auditor externo, que serviram de base à elaboração do PGA*.
 - Ainda na fase de *planeamento*, o Anexo IV identifica e data o *Despacho de Aprovação do PGA*, o *Despacho Judicial de Auditoria* e os *Despachos de Aprovação dos documentos onde foram definidos e harmonizados os testes e procedimentos de auditoria*.
 - Note-se que – “tendo em vista a elaboração do ‘Guião para Auditoria Orientada ao Endividamento Municipal’ e do Programa

de Auditoria” – o *Despacho de Auditoria* determinou “a remessa, pelo MVNG e respetivas empresas locais, de informação sobre passivos relevantes para o cálculo dos limites de endividamento, designadamente, acordos de pagamentos celebrados com credores, contratos de empréstimo, contratos de *factoring*, contratos de *confirming*, contratos de *leasing*, fundos de investimento imobiliário e parcerias público-privadas.”

– Sobre a fase de *execução*, o Anexo IV elenca e justifica os *procedimentos específicos de auditoria utilizados*, bem como o *universo das operações e transações* analisadas ou as *amostras representativas desse universo*.

– E sobre a fase de *avaliação e elaboração do relato*, o Anexo IV sustenta que *as observações, as conclusões, os juízos de auditoria e as recomendações* são aduzidos *tendo presentes os objetivos definidos no planeamento*.

- x) Apesar de cada auditoria ser um exame individual e autónomo, ou seja, de cada auditoria ter existência e justificação *per se*, a *Nota Prévia do Sumário Executivo do Relatório de Auditoria n.º 13/2015* não deixa de apresentar e justificar as razões da não realização das restantes onze auditorias.
- y) E, além de *apresentar e justificar as razões da não realização das restantes onze auditorias*, a *Nota Prévia do Sumário Executivo do Relatório de Auditoria n.º 13/2015* expõe e fundamenta explicitamente o porquê da seleção do Município de Vila Nova de Gaia.
- z) O *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, também sobressai a natureza instrumental, gestionária e não jurisdicional do planeamento das auditorias do Tribunal de Contas, mormente quando sustenta que o *bom planeamento ajuda*:
- a *determinar se a auditoria se justifica e é realizável*,
 - a *estabelecer objetivos claros e razoáveis*,

- a selecionar procedimentos adequados de recolha das evidências de auditoria
- e a prever os recursos necessários.

aa) E o mesmo *Manual* associa o planeamento estratégico das auditorias a princípios gestionários, mormente os de *economia*, de *eficiência* e de *eficácia*.

bb) Sobre o objetivo, o âmbito e o conteúdo da fase do «estudo preliminar» do *processo de planeamento de auditoria*, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, nota que o objetivo do estudo preliminar é o de formular *uma opinião sustentada sobre se a auditoria é oportuna, realizável e útil*, ou seja, *não deve pressupor-se que um estudo preliminar conduz, necessariamente, à realização de uma auditoria*.

cc) E a heterogeneidade das entidades e dos temas auditados pelo Tribunal de Contas exige a mobilização e o exame de fontes de informação plurais, que extravasam as fontes legislativas, nomeadamente:

- *trabalhos de peritos, estudos e investigação científica, estatísticas oficiais e imprensa especializada sobre o tema em questão;*
- *dados recolhidos junto das entidades responsáveis pela gestão e controlo: definições de missão, planos estratégicos, planos e relatórios anuais de atividades, organogramas, instruções internas, manuais de procedimentos, informações recolhidas em reuniões com os responsáveis da entidade auditada, etc.*

dd) A pluralidade de fontes reafirma a matriz não jurisdicional do processo de planeamento da auditoria e confirma a sua matriz gestionária, reiterada no uso sistemático de expressões como:

- *tempo necessário para obter as informações e o respetivo custo;*
- *valor acrescentado do output da auditoria;*
- *processos de gestão e de controlo, incluindo os sistemas informáticos;*
- *riscos para a boa gestão financeira;*
- *critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria;*

- *calendário e recursos necessários para a realização da auditoria;*
- *objetivos e lógica da entidade, atividade, programa, medida ou projeto objeto da auditoria;*
- *indicadores de realização;*
- *recursos, processos, objetivos, indicadores e resultados;*
- *recursos humanos, administrativos e financeiros;*
- *processos de gestão e de controlo;*
- *manuals de procedimento e normas de controlo interno.*

ee) Ainda na fase do *estudo preliminar*, assume particular relevância a enunciação dos *quatro passos do processo de apreciação do risco*:

- *identificar os fatores de risco;*
- *identificar os riscos;*
- *analisar os fatores de risco e determinar o respetivo nível de risco;*
- *determinar os riscos-chave e formular as questões de auditoria.*

ff) O processo de apreciação do risco também contribui para a compreensão da matriz não jurisdicional do processo de planeamento da auditoria.

gg) A sequência do *processo de apreciação do risco*, na fase do «estudo preliminar» do *processo de planeamento de auditoria*, está em sintomia com a compreensão da auditoria enquanto *um exame sistemático de uma dada matéria por auditores independentes e qualificados, de acordo com normas profissionais e deontológicas e em conformidade com procedimentos de controlo da qualidade, através da análise reiterada das evidências apuradas e do refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional.*

hh) É precisamente o propósito de *refinamento sucessivo das opiniões construídas, com vista ao apuramento de um juízo profissional*, que pressupõe a determinação dos riscos-chave – *aqueles que tenham simultaneamente maiores probabilidades de ocorrência e maior impacto, caso ocorram* – e a formulação das potenciais questões de auditoria.

ii) A matriz não jurisdicional do *processo de planeamento da auditoria* é ainda reforçada pela mobilização de *auditorias e exames anteriores.*

jj) Do mesmo modo, *a definição das potenciais questões, critérios, evidências, metodologia, âmbito e impacto da auditoria* obedece a análises prévias de risco.

kk) Além da análise de risco, o estudo preliminar projeta o calendário e os recursos necessários para a realização de uma auditoria, em função da acessibilidade e tratamento dos dados, da existência de evidências, da exequibilidade temporal e da disponibilidade de auditores.

ll) Acerca da fase do «plano global de auditoria» do *processo de planeamento de auditoria*, o *Manual de Auditoria de Resultados*, do Tribunal de Contas, discorre amplamente sobre:

- Objetivos do PGA;
- Conteúdo do PGA;
- Formulação das questões de auditoria;
- Estabelecimento do método de auditoria;
- Determinação do âmbito da auditoria;
- Identificação das evidências de auditoria necessárias e das respetivas fontes;
- Estabelecimento dos critérios de auditoria a utilizar;
- Definição das técnicas de recolha de evidências a utilizar;
- Consideração das potenciais observações, recomendações e impacto da auditoria;
- Elaboração do quadro metodológico de obtenção das evidências;
- Comunicação com a(s) entidade(s) auditada(s);
- *Checklist* das questões a colocar antes da proposição do PGA.

mm) A referência explícita à verificação da *disponibilidade de recursos humanos e outros suficientes para propor a execução de uma auditoria realista, realizável e suscetível de ser útil* reitera a natureza não jurisdicional do *processo de planeamento de auditoria*.

nn) Com efeito, *a verificação da disponibilidade e da suficiência de recursos, bem como a aferição da conveniência, exequibilidade e*

utilidade da auditoria, remetem o processo de planeamento da auditoria para os antípodas do «princípio da obrigação de julgar».

E.14 – Da alegada violação do princípio do contraditório por violação do direito de defesa na versão de violação do princípio da não autoincriminação

923. Sobre esta questão, o **Recurso** interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, alega, sob a epígrafe “**2ª situação concreta de violação do contraditório**”:

“[...]

46. O Recorrente foi coagido por despacho datado de 13.02.2014 exarado pelo Exmo. Juiz Conselheiro diretor da auditoria a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa, constituindo verdadeiro abuso de poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação.

47. Com efeito, o recorrente apresentou resposta em sede de contraditório

48. Despacho datado de 30.01.2014 decidiu o seguinte:

«1. As respostas apresentadas pelo Dr. Marco António Ribeiro Santos Costa, aos meus despachos judiciais de auditoria de 17 e 19 de dezembro último, dirigidos aos responsáveis do Município de Vila Nova de Gaia e aos responsáveis do Conselho de Administração da Gaiasocial, EM, respetivamente, são insatisfatórias e inaceitáveis.

2. Com efeito, o responsável em causa foi citado do despacho judicial, na sua qualidade de Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia, no período que mediou entre 2007 e junho de 2011 e na qualidade de Presidente do Conselho de Administração da Gaiasocial, EM, entre 2007 e 2009.

3. Os factos sobre os quais foi interrogado e o responsável em causa participou na qualidade de Vice-Presidente do Município, no período acima indicado, são os seguintes:

A - Município de Vila Nova de Gaia

I. Acordos de regularização de dívida celebrados entre o Município e as empresas SUMA, SA. (27.12.2007 e 23.12.2009), Construtora S. José, SA. (11.08.2009 e 10.12.2009), Construtora M. dos Santos, S.A. (10.12.2009), Construtora Huila, Lda. (10.12.2009), SULDOURO, S.A., (24.09.2008 e 15.03.2010), e contratos de cessão de créditos que lhe estão associados, celebrados entre as empresas e os Bancos;

II. Procedimentos de controlo interno instituídos no âmbito dos acordos de regularização de dívida e dos contratos de cessão de crédito;

III. Avaliações dos imóveis transmitidos ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”;

IV. Previsão orçamental das receitas (2008-2012);

V. Provisões

VI. Limites de endividamento

B - Empresa municipal Gaia Social, E.M.

VII. Aprovação/celebração de contrato de permuta de taxa de juro (swap) celebrado entre a empresa Gaia Social, E.M. e o Banco Santander Totta. O responsável votou favoravelmente na aprovação da minuta do contrato de permuta de taxa de juro que foi celebrado.

4. O facto de não estarem em funções no momento em que é objeto de fiscalização sucessiva pelo Tribunal de Contas, não exime os titulares de cargos públicos, ainda que investidos por sufrágio popular, da obrigação de prestação de contas ao Tribunal de Contas, da sujeição à sua jurisdição, do dever de demonstrar que a utilização dos dinheiros e valores públicos colocados à sua disposição foi feita de forma legal e regular e conforme aos princípios da boa gestão (artigo 61º, nº 6 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto).

5. Estes deveres, naturalmente, deverão ser feitos num quadro de cooperação e boa-fé processual, na qual se inclui também o dever de coadjuvação prevista no artigo 10.º e de prestação das informações pedidas e, se necessário, da comparência para prestação de declaração no Tribunal, determinada pelo juiz detentor do processo.

6. Para efeito de contraditório, de coadjuvação e de prestação de esclarecimentos, escrito ou mediante comparência neste Tribunal, deverá, ser-lhes-á, facultado o acesso, pela entidade pública em que exerceram funções, toda a informação para o efeito necessária (artigos 10º, 61º n.º 6 e 66º nº 1, alínea c), da Lei nº 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto).

7. Neste pressuposto, não são imputadas quaisquer infrações ou feito qualquer nexo de imputação subjetiva de responsabilidade ao ex-Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia, entre 2007 e junho 2011, e ao ex-Presidente do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.E.M, entre 2007 e 2009.

8. Incumbe-lhe, porém, o dever de cooperação com o Tribunal e atuar com lealdade processual e boa-fé, demonstrando, quando instado por despacho do Juiz, a evidenciar que a utilização de dinheiros e outros valores públicos colocados à sua disposição foi feita de forma legal, regular e conforme aos princípios de boa gestão (artigo 61º, n.º 6, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto) e a prestação de todos os esclarecimentos que lhe forem determinados por despacho do Juiz (artigo 60º e 66º, n.º 1, alínea c), da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto).

9. Incumbe-lhe, por isso, para assegurar a sua cooperação, boa-fé e lealdade processual com o Tribunal, o dever de solicitar às entidades onde desempenhou funções, o acesso de toda a informação que estas tenham em arquivo, para prestar os esclarecimentos que lhe são determinados pelo Tribunal (artigo 61º, n.º 1, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto).

10. A conduta do Dr. Marco António Ribeiro Santos Costa contrasta com a do Dr. Luís Filipe Menezes e com a da Dra. Veneranda de Lurdes Barbosa Carneiro, que integravam o executivo, e a do Dr. Paulo André Sanches Correia, Dr. Silvano Teixeira da Fonseca, ex-Administradores da Gaiasocial, EEM, que aderiram à pronúncia subscrita pelo Município de Vila Nova de Gaia e pelo Conselho de Administração da Gaiurb, EM, respetivamente.

11. Nestes termos, determino: deve o senhor Dr. Marco António Ribeiro Santos Costa prestar por si, ou por recurso a consulta da informação em arquivo; nas entidades onde exerceu funções, cuja gestão está a ser objeto de apreciação pelo Tribunal de Contas, os esclarecimentos às questões suscitadas nos despachos judiciais de auditoria acima identificados, dos quais foi citado em 18 e 20 de dezembro e cuja cópia agora se anexa.

12. Devem as entidades Município de Vila Nova de Gaia e GAIURB - Urbanismo e Habitação, EM, nos termos e para o efeito, facilitar o acesso a toda a informação necessária relativa às matérias em causa.

13. Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do artigo 13º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.

14. A falta injustificada de coadjuvação ao Tribunal, determinada neste despacho, poderá fazer incorrer os responsáveis nas infrações previstas no artigo 66º n.º 1 alíneas c) e d) e n.º 2 da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (na

redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, e punidas com multa que, tem como limite mínimo o montante correspondente a 5 UC (510 Euros) e como limite máximo o correspondente a 40 UC (4080 Euros) (Unidade de conta=102,00 euros), mediante instauração de processo de multa, podendo os responsáveis, e em caso de incumprimento da decisão condenatória que fixe novo prazo, incorrer em crime de desobediência qualificada, nos termos do art.º 68.º da mesma lei.»

49. Após ter sido este despacho respondeu o recorrente da maneira que o Exmo. Juiz Conselheiro, diretor da auditoria, impôs, alegando que o fazia por forma a acolher a injunção mandatória e cominatória desse despacho.
50. Esse despacho incorreu em violação do direito de defesa na forma de violação do princípio de não autoincriminação.
51. Inexistem dúvidas de que as garantias próprias do processo penal têm vindo a ser paulatinamente adquiridas pelo processo contraordenacional e pelo direito sancionatório em geral.
52. Como referem Gomes Canotilho e Vital Moreira, acerca da norma consagrada no Art.º 32º, n.º 10 da C.R.P., "trata-se de uma simples irradiação para esse domínio sancionatório de requisitos constitutivos do Estado de direito democrático" (cfr. Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, Edição de 2007, Pág. 526).
53. Num Estado de Direito democrático os cidadãos e as pessoas coletivas devem poder contar com processos sancionatórios céleres e eficazes, mas justos e pautados pela equidade. E devem, também, poder contar com uma atuação leal das autoridades judiciais e administrativas.
54. Tanto uma interpretação de acordo com o espírito do legislador, constituinte e ordinário, como uma interpretação atualista da C.R.P., permitem asseverar a bondade da afirmação dos supramencionados Professores sobre a norma do Art.º 32º, n.º 10 da Lei Fundamental.
55. Aliás, importa consignar que o S.T.J. tem avançado, de forma inequívoca, no sentido de aproximar o processo sancionatório do processo penal, designadamente no que toca às garantias dos arguidos (cfr. Assento 1/2003, publicado no D. R., I-A Série de 25-01-2003, decidiu que "*Quando, em cumprimento do artigo 50.º do regime geral das contraordenações, o órgão instrutor optar, no termo da instrução contraordenacional, pela audiência escrita do arguido, mas, na correspondente notificação, não lhe fornecer todos os elementos necessários para que este fique a conhecer a totalidade dos aspetos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito, o Processo ficará doravante afetado de nulidade (...)*").

56. É que, na verdade, a utilização das expressões “direitos de audiência e de defesa” resulta da génese do direito sancionatório e das influências quer do direito administrativo onde é próprio falar-se em “direito de audiência”, quer do direito processual penal, onde é próprio falar-se em “direitos de defesa.”
57. O relatório preliminar anunciava aos Recorrente que lhe iria aplicar juízo de censura, o que não constitui mais do que uma sanção atípica e inominada, pelo que a 2ª secção do Tribunal de Contas dispõe, assim, de poderes sancionatórios.
58. É que nenhum arguido ou visado pode ser obrigado a entregar elementos que possam comprometê-lo ou incriminá-lo, sob pena de violação do Princípio da não autoincriminação.
59. Recolheu, pois, a auditoria declarações do recorrente e elementos de prova, através do aludido despacho do Exmo. Conselheiro diretor da auditoria, de uma forma que não pode deixar de se reputar de ilegítima e pouco transparente.
60. Com efeito, o princípio da transparência e o respeito pelos direitos do Recorrente, visado em sede sancionatória, exigiria que, no mínimo, lhe fosse referido que as declarações e os elementos que prestou ao tribunal (em obediência à injunção com cominação de aplicação de multa e de crime de desobediência qualificada, adrede lhe foi efetuada) , pudessem vir a servir para a aplicação de uma sanção.
61. Isto, porque nenhum arguido ou visado por sanção pode ser obrigado a entregar elementos que possam comprometê-lo ou incriminá-lo.
62. O princípio da não autoincriminação surge como uma emanção do catálogo dos direitos de defesa consagrados no Art.º 32.º, n.º 10 da C.R.P., devendo por isso sempre prevalecer sobre o direito de utilizar elementos fornecidos, pelos visados, por parte das autoridades administrativas.
63. O direito à não autoincriminação é um direito que integra a nossa constituição material.
64. A doutrina e a jurisprudência portuguesas são unânimes não só quanto à vigência daquele princípio no direito processual penal português, como quanto à sua natureza constitucional (cfr. Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, *Podres de Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova in Supervisão, Direito ao Silêncio e Legalidade da Prova*, Edição de 2009, Pág. 39).
65. Por conseguinte, não podiam ter sido utilizados como prova para fundamentar a deliberação de aprovação do relatório, que aplicou a sanção de censura ao recorrente elementos e declarações fornecidos pelo próprio recorrente no âmbito do cumprimento de um dever enquanto sujeito aos poderes de fiscalização financeira do Tribunal de Contas, sem que o mesmo tivesse sido previamente advertido de que os mesmos poderiam vir a servir para a aplicação de uma sanção.

66. O Recorrente foi obrigado por despacho do Exmo. Conselheiro a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.
67. As declarações do Recorrente devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no Art.º 126.º do C. P. Penal.
68. Nos termos do n.º 1 deste artigo, as provas obtidas mediante coação ou ofensa da integridade moral das pessoas são nulas.
69. Sendo que o n.º 2 especifica que serão ofensivas da integridade moral das pessoas, as provas obtidas mediante perturbação da liberdade da vontade ou de decisão através, designadamente, da utilização de meios enganosos.
70. O Prof. Costa Andrade, depois de reconhecer que a matéria dos *meios enganosos* nos transporta para um domínio indefinido e inseguro, tenta esclarecer que *"...por princípio, apenas deverão ter-se como proibidos os meios enganosos «suscetíveis de colocar o arguido numa situação de coação idêntica à dos demais» métodos proibidos de prova. Este deverá ser, pelo menos, o critério privilegiado para a equacionamento e superação dos casos mais duvidosos. (...) a doutrina e a jurisprudência respondem hoje, de forma praticamente pacífica, para fazer valer a distinção entre o erro por ação e por omissão. Por um lado, entende-se que «são, sem exceção, proibidas tanto a falsa informação sobre questões de direito como a comunicação consciente de factos que não correspondem à verdade ou a sua deturpação». (...) Por outro lado, o regime será já diverso em caso de mera omissão...,» neste domínio "...só nas hipóteses de existência de um dever jurídico de agir, sc., de informar e de esclarecer, poderão ocorrer casos de meios enganosos a tratar como métodos proibidos de prova".*
71. O mesmo Autor dá como exemplos de erros de direito fraudulentamente induzidos, os casos em que o arguido *«responde a perguntas da autoridade judiciária erroneamente convencido de que está a ser interrogado como testemunha, de que está a obrigado a responder e a falar a verdade, de que o silêncio será valorado como prova da sua culpabilidade.»*
72. No caso dos autos, as declarações do recorrente, foram obtidos sem que lhe tivesse sido transmitido pelo que tinha o direito ao silêncio e à não autoinculpação, desde logo, porque o Exmo. Juiz Conselheiro que exarou o falado despacho o fez com a cominação de aplicação de multa e de prática do crime de desobediência, assim expressando o seu entendimento de que, no âmbito deste processo de auditoria, o recorrente não tem esses direitos.
73. E a interpretação dos art.º s 10º e 60º a 66º da LOTC (nº 98/97) no sentido de que o dever de colaboração dos particulares com o Tribunal de Contas prevalece sobre o

direito à não autoincriminação, é patentemente inconstitucional violando as citadas normas da lei Fundamental.

74. Desta forma, impõe-se concluir que a utilização destes meios de prova na instrução da auditoria, perturbou a liberdade do Recorrente, pelo que são ofensivos da sua integridade moral, sendo, por isso, nulas as provas consubstanciadas nas suas declarações e vertidas no relatório final.
75. Estão, assim, violados os art.ºs 32º, n.º 2 e 18º, n.º 1 da C.R.P., mas também da aplicação do art.º 32º, n.º 8 da C.R.P.”

924. Sublinhe-se que estas alegações de recurso permitiram ao recorrente retirar as seguintes **conclusões**:

“[...]

16. Em segundo lugar ocorreu a violação do direito de defesa na versão de violação do princípio de não autoincriminação.
17. O Recorrente foi coagido por despacho datado de 13.02.2014 exarado pelo Exmo. Juiz Conselheiro diretor da auditoria, datado de 13.02.2014 a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa, constituindo verdadeiro abuso de poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação.
18. Após ter sido este despacho respondeu o recorrente da maneira que o Exmo. Juiz Conselheiro, diretor da auditoria, impôs, alegando que o fazia por forma a acolher a injunção mandatória e cominatória desse despacho.
19. Esse despacho incorreu em violação do direito de defesa na forma de violação do princípio de não autoincriminação.
20. O Recorrente foi obrigado por despacho do Exmo. Conselheiro a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.
21. As declarações do Recorrente devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no art.º 126º do C.P. Penal.
22. Nos termos do n.º 1 deste artigo, as provas obtidas mediante coação ou ofensa da integridade moral das pessoas são nulas.
23. Sendo que o n.º 2 especifica que serão ofensivas da integridade moral das pessoas, as provas obtidas mediante perturbação da liberdade da vontade ou de decisão através, designadamente, da utilização de meios enganosos.
24. E a interpretação dos art.ºs 10º e 60º a 66º da LOTC (nº 98/97) no sentido de que o dever de colaboração dos particulares com o Tribunal de Contas prevalece sobre o direito à não autoincriminação, é patentemente inconstitucional violando as citadas normas da lei Fundamental.

25. Desta forma, impõe-se concluir que a utilização destes meios de prova na instrução da auditoria, perturbou a liberdade do Recorrente, pelo que são ofensivos da sua integridade moral, sendo, por isso, nulas as provas consubstanciadas nas suas declarações e vertidas no relatório final.
26. Estão, assim, violados os art.ºs 32º, n.º 2 e 18º, n.º 1 da C.R.P., mas também da aplicação do art.º 32º, n.º 8 da C.R.P.”

925. O Recurso interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, transcreve o *Despacho Judicial de Auditoria do Juiz Conselheiro Relator*, de 30 de janeiro de 2014, cujos três primeiros parágrafos asseveram:

“[...]

1. As respostas apresentadas pelo Dr. Marco António Ribeiro Santos Costa, aos meus despachos judiciais de auditoria de 17 e 19 de dezembro último, dirigidos aos responsáveis do Município de Vila Nova de Gaia e aos responsáveis do Conselho de Administração da Gaiasocial, EM, respetivamente, são insatisfatórias e inaceitáveis.

2. Com efeito, o responsável em causa foi citado do despacho judicial, na sua qualidade de Vice-Presidente da Câmara Municipal de Gaia, no período que mediou entre 2007 e junho de 2011 e na qualidade de Presidente do Conselho de Administração da Gaiasocial, EM, entre 2007 e 2009.

3. Os factos sobre os quais foi interrogado e o responsável em causa participou na qualidade de Vice-Presidente do Município, no período acima indicado, são os seguintes:
A – Município de Vila Nova de Gaia

[...]

B – Empresa municipal Gaia Social, E.M. [...]”

926. Consequentemente, convém examinar os *despachos judiciais de auditoria*, de 17 e de 19 de dezembro de 2013, *dirigidos aos responsáveis do Município de Vila Nova de Gaia e aos responsáveis do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.M.*

927. O Despacho Judicial de Auditoria, de 17 de dezembro de 2013, estipula:

“[...]

Assunto: Auditoria orientada ao endividamento municipal

No âmbito da **Auditoria orientada ao endividamento municipal – Município de Vila Nova de Gaia**, e com fundamento no disposto no artigo 10.º da Lei de Organização e

Processo do Tribunal de Contas, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, determino a remessa a este Tribunal, **até ao dia 10 de janeiro de 2014**, dos seguintes elementos/informações, com junção dos respetivos documentos probatórios e qualquer outra informação ou documentação considerada pertinente para cabal esclarecimento das questões a seguir enunciadas:

I. Acordos de regularização de dívida celebrados entre o Município e as empresas SUMA, S.A. (27.12.2007 e 23.12.2009), Construtora S. José, S.A. (11.08.2009 e 10.12.2009), Construtora M. dos Santos, S.A. (10.12.2009), Construtora Huila, Lda. (10.12.2009), SULDOURO, S.A., (24.09.2008 e 15.03.2020), e contratos de cessão de créditos que lhe estão associados, celebrados entre as empresas e os Bancos:

- a. Fundamentação legal e contratual da exigibilidade dos juros e encargos pagos pelo Município aos Bancos, com identificação rigorosa e precisa das cláusulas constantes do acordo de regularização de dívida e do contrato de cessão de créditos e das respetivas condições gerais e particulares e do respetivo plano de pagamentos, e bem assim das normas legais que servem de justificação fatural e jurídica ao débito dos juros e demais encargos em cada nota de débito emitida;
- b. Identificação da natureza moratória ou remuneratória dos juros debitados em cada nota de débito mensal, pelos Bancos ao Município, com a indicação dos demais encargos financeiros debitados, das respetivas taxas de juro, *spreads* e comissões;
- c. Decomposição em cada nota de débito mensal das parcelas e dos montantes que correspondem a juros remuneratórios, com indicação da taxa e do método de cálculo, com referência, a cada nota de débito mensal, indicação das que correspondem a juros de mora, com informação, se houve mora, data da constituição em mora, taxa de juro e método de cálculo utilizado;
- d. Reconstituição do cálculo, em cada nota de débito, das parcelas que correspondem a;
 - juros remuneratórios (taxas e cálculo);
 - juros de mora (taxa, mora, incumprimento e cálculo);
 - demais encargos financeiros (*spreads* e comissões).
- e. Propostas submetidas à aprovação do órgão executivo;
- f. Atas das reuniões do órgão executivo onde a proposta foi aprovada.

II. Procedimentos de controlo interno instituídos no âmbito dos acordos de regularização de dívida e dos contratos de cessão de crédito:

- a. Procedimentos de controlo instituídos pelos serviços financeiros do Município anteriores à emissão das autorizações de pagamento sobre as notas de débito mensal, apresentadas pelos Bancos ao Município, em ordem a habilitar os responsáveis pelas autorizações de pagamento, a um juízo prévio sobre a conformidade legal, respetiva exigibilidade e correção financeira das várias parcelas que integram o montante total de cada nota de débito mensal, a saber:
 - Capital em dívida;
 - Juros remuneratórios, taxas aplicadas e métodos de cálculo;
 - Juros remuneratórios, com indicação das datas de constituição em mora, taxas de juro e método de cálculo;
 - *Spreads*, comissões, taxas e outros encargos tendo por referência a indicação das cláusulas previstas nos Acordos de Regularização de Dívida e da Cessão de Créditos e nos contratos de *confirming*, das respetivas condições gerais e particulares e respetivos planos de pagamento, que serviram de fundamento, de facto e de direito, a cada nota de débito e à respetiva autorização de pagamento.
- b. Envio de todos os documentos ou evidências que permitam concluir, de forma clara e inequívoca, que esses procedimentos de controlo foram instituídos e que as autorizações de pagamento assentaram num juízo sobre a legalidade e sobre o carácter devido dos pagamentos autorizados, relativamente a cada parcela das notas de débito mensal, à luz das cláusulas contratuais, e respetivas condições com indicação do respetivo método de cálculo;
- c. Identificação dos dirigentes e dos funcionários responsáveis pelos procedimentos de controlo incluídos, de acordo com o disposto nos artigos 3.º e 4º das Normas de Controlo Interno do Município.

III. Avaliações dos imóveis transmitidos ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”:

- a. Relatório de avaliação inicial dos 21 imóveis transmitidos, no valor de M€ 23,4, com identificação dos critérios utilizados e dos peritos avaliadores;
- b. Relatórios de reavaliação anual dos imóveis em carteira.

IV. Previsão orçamental das receitas (2008-2012):

- a. Memorandos anexos aos orçamentos apresentados à Assembleia Municipal, com justificação técnica dos métodos previsionais utilizados na avaliação das receitas a arrecadar nas rubricas de capital;
- b. Justificação para previsão da receita, no valor de M€ 25, sob a rubrica 09 – Venda de bens de investimento, da venda do “parque de campismo da Madalena”, já transmitido ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro” em finais de 2008;
- c. Justificação legal e contratual para a previsão de receitas provenientes das compensações a receber da SIMDOURO, S.A., inscritas nos orçamentos dos exercícios de 2009 e 2010, sob a rubrica 060102 – Transferências correntes, no valor de M€ 23 e M€ 24, respetivamente.

V. Provisões

Através dos elementos fornecidos à equipa de auditoria, referentes aos processos judiciais em curso, objeto de registo em Provisões para riscos e encargos no ano de 2012, foram identificados 44 processos, num total peticionado de M€ 47,3 e provisionado de M€ 43,9. Contudo, informações constantes dos meios de comunicação social, alegadamente prestadas pelo atual Presidente do órgão executivo, o Município de Vila Nova de Gaia é arguido/réu em 64 processos judiciais em curso, envolvendo um montante indemnizatório de mais de M€ 60.

Assim, determino a remessa de esclarecimentos para essa eventual divergência, bem como documentação comprovativa dos valores peticionados pelos autores relativamente a todos os processos em curso no final dos exercícios de 2008 a 2012.

VI. Limites ao endividamento

Determino o envio dos cálculos ao endividamento municipal (líquido e de médio e longo prazo), com a inclusão da contribuição de setor empresarial local, de acordo com os limites legais, efetuados pelo Município de Vila Nova de Gaia e relativos aos exercícios de 2010 e 2011.

A informação assim recolhida destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, na execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.

Do presente despacho deverão ser citados o atual Presidente da Câmara, Eduardo Vítor de Almeida Rodrigues, o Presidente da Câmara, o Vice-Presidente da Câmara, o Vereador do Pelouro das Finanças e o Diretor Municipal de Administração e Finanças em funções no mandato autárquico de 2009/2013, respetivamente, Luís Filipe Menezes, Marco António Ribeiro dos Santos Costa, Veneranda de Lurdes Barbosa Carneiro e António Carlos dos Santos Pinto.

Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.

A falta injustificada de coadjuvação ao Tribunal, determinada neste despacho, poderá fazer incorrer os responsáveis nas infrações financeiras previstas no artigo 66.º, n.º 1, alíneas c) e d) e n.º 2, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, e punidas com multa que tem como limite mínimo o montante correspondente a 5 UC (510 Euros) e como limite máximo o correspondente a 40 UC (4080 Euros) (Unidade de conta=102,00 euros), mediante instauração de processo de multa, podendo os responsáveis, em caso de incumprimentos da decisão condenatória que fixe novo prazo, incorrer em crime de desobediência qualificada, nos termos do artigo 68º. da mesma lei.

Tribunal de Contas, 17 de dezembro de 2013.”

928. Da leitura do *Despacho Judicial de Auditoria*, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 17 de dezembro de 2013, são de realçar:

- ✓ A determinação de remessa dos elementos/informações enumerados no *Despacho Judicial de Auditoria* é feita ao abrigo do *direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas*, previsto no art.º 10.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- ✓ O *Despacho Judicial de Auditoria* ordena também a *junção dos respetivos documentos probatórios e de qualquer outra informação ou documentação considerada pertinente para cabal esclarecimento das questões*, no âmbito da auditoria orientada ao endividamento do Município de Vila Nova de Gaia.
- ✓ O *Despacho Judicial de Auditoria* elenca expressamente os assuntos de incidência da auditoria, a saber:
 - i. Acordos de regularização de dívida, explicitando as respetivas datas, celebrados entre o Município e as empresas SUMA, S.A., Construtora S. José, S.A., Construtora M. dos Santos, S.A., Construtora Huila, Lda. e SULDOURO, S.A., bem como os contratos de cessão de créditos que lhes estão associados, celebrados entre as empresas e os Bancos;

- ii. Procedimentos de controlo interno instituídos no âmbito dos acordos de regularização de dívida e dos contratos de cessão de crédito;
 - iii. Avaliações dos imóveis transmitidos ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”;
 - iv. Previsão orçamental das receitas (2008-2012);
 - v. Provisões;
 - vi. Limites ao endividamento.
- ✓ Para cada uma das questões elencadas, o *Despacho Judicial de Auditoria* explana exaustivamente os elementos/informações solicitados.
 - ✓ O *Despacho* explicita que a informação recolhida “destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”
 - ✓ O *Despacho Judicial de Auditoria* determina a citação do atual Presidente da Câmara, bem como do Presidente da Câmara, do Vice-Presidente da Câmara, do Vereador do Pelouro das Finanças e do Diretor Municipal de Administração e Finanças, em funções no mandato autárquico de 2009/2013.

929. Por sua vez, o *Despacho Judicial de Auditoria*, de 19 de dezembro de 2013, exara:

“[...]

Assunto: Auditoria orientada ao endividamento municipal

No âmbito da **Auditoria orientada ao endividamento municipal – Município de Vila Nova de Gaia**, com fundamento no disposto no artigo 10.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, e ao abrigo do dever de coadjuvação para com o Tribunal de Contas e nos mesmos termos em que são devidos aos tribunais judiciais, determino a remessa a este Tribunal, **até ao dia 10 de janeiro próximo**, dos seguintes elementos/esclarecimentos relativos à aprovação/celebração do contrato de permuta de taxa de juro (*swap*) celebrado entre a empresa Gaiasocial, E.M., e o Banco Santander Totta, identificados no Anexo 1:

- I. Ações de **iniciativa** e/ou proposta inicial para a celebração dos *swaps*, designadamente esclarecer se na sua génese esteve uma sugestão, estímulo ou imposição do Santander Totta, ou se a celebração do contrato resultou de diligências, livres de convicção alheia, empreendidas pelos gestores das empresas municipais;
- II. Tendo em conta as características dos contratos (contratos com a combinação das variantes *coupon swap*, *basis rate swap*, *swap* com *collars*, *caps* e *floors*, e “*no amortizing swap*”), identificar a **finalidade** do contrato do ponto de vista da racionalidade económica e financeira, designadamente se o mesmo se destinara a cobertura do risco (*hedging*) para salvaguarda de flutuações nas taxas de juro aplicáveis a financiamentos contraídos pelas empresas, ou se teve objetivos especulativos (*trading*), numa consistente e deliberada exposição às incertezas do mercado por parte dos gestores públicos municipais;
- III. No caso de cobertura do risco, identificar a relação de cobertura entre o *swap* celebrado e os *itens* cobertos, designadamente, a **relação de simetria ou cobertura** em termos de capital, prazos e taxas de juro aplicáveis;
- IV. **Identificação dos procedimentos e normas relativamente a pagamentos**, em vigor à data da celebração dos contratos e realização dos respetivos pagamentos, bem como **identificação dos responsáveis** pelos procedimentos prévios ao pagamento, designadamente quanto à verificação da sua exigibilidade, ao seu carácter devido, à exatidão e correção dos cálculos subjacentes aos montantes debitados por terceiros e pagos e ainda pelos procedimentos de lançamento e contabilização;
- V. Informar se os responsáveis pelos procedimentos prévios aos pagamentos enunciados em IV, no caso dos pagamentos emergentes dos contratos *swap*, transmitiram à respetiva cadeia hierárquica e ao Conselho de Administração, sobre os montantes dos pagamentos em causa e se correspondiam, e a partir de quando, a posições financeiras desfavoráveis/negativas, que configuram prejuízos para a empresa;
- VI. Informar se os membros do Conselho de Administração tiveram consciência desses prejuízos e quais as diligências que realizaram por via extrajudicial ou judicial em ordem à reposição do equilíbrio financeiro dos contratos e à cessação dos prejuízos.

A informação assim recolhida destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.

Do presente despacho deverão ser citados **Marco António Ribeiro Santos Costa, Paulo André Sanches de Oliveira Correia e Silvano Teixeira da Fonseca**, respetivamente, Presidente e vogais do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.M., no exercício de 2008.

Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.

A falta injustificada de coadjuvação ao Tribunal, determinada neste despacho, poderá fazer incorrer os responsáveis nas infrações previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) e d) e n.º 2, da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, e punidas com multa que tem como limite mínimo o montante correspondente a 5 UC (510 Euros) e como limite máximo o correspondente a 40 UC (4080 Euros) (Unidade de conta=102,00 euros), mediante instauração de processo de multa, podendo os responsáveis, em caso de incumprimento da decisão condenatória que fixe novo prazo, incorrer em crime de desobediência qualificada, nos termos do artigo 68.º da mesma lei.

Tribunal de Contas, 19 de dezembro de 2013

[...]

Anexo 1 – Contratos de permuta de taxa de juro					
Contrato SWAP celebrado entre o Banco Santander e a Gaiasocial, E.M					
Ref.	Nocional (€)	Taxa a pagar pelo Banco	Taxa a pagar pela empresa	Data de início	Data de vencimento
7916001	1.350.000	Euribor 3M	Variável c/ cap e floor	03-11-2008	03-11-2010

[...]”

930. Da leitura do *Despacho Judicial de Auditoria*, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 19 de dezembro de 2013, são de realçar:

- ✓ A determinação de remessa dos elementos/esclarecimentos enumerados no *Despacho Judicial de Auditoria* é feita ao abrigo do *direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas*, previsto no art.º 10.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- ✓ O *Despacho Judicial de Auditoria* elenca expressamente os assuntos de incidência da auditoria, a saber:
 - i. Contrato de permuta de taxa de juro (*swap*) celebrado entre a empresa Gaiasocial, E.M. e o Banco Santander Totta, com a referência 7916001;

- ii. Iniciativa de formação e proposta de celebração do contrato de *swap*;
 - iii. Racionalidade económica e financeira do contrato de *swap*;
 - iv. Procedimentos e normas relativamente a pagamentos,
 - v. Identificação e atuação dos responsáveis pelos procedimentos prévios ao pagamento e pelos procedimentos de lançamento e contabilização;
- Para cada uma das questões elencadas, o *Despacho Judicial de Auditoria* explana exhaustivamente os elementos/esclarecimentos solicitados.
 - O *Despacho* explicita que a informação recolhida “destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”
 - O *Despacho Judicial de Auditoria* determina a citação do Presidente e dos vogais do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.M., no exercício de 2008.

931. Quer o *Despacho Judicial de Auditoria* de 17 de dezembro de 2013, quer o *Despacho Judicial de Auditoria* de 19 de dezembro de 2013, reiteram que “Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97 [...], mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.”

932. E ambos asseveram que “A falta injustificada de coadjuvação ao Tribunal, determinada neste despacho, poderá fazer incorrer os responsáveis nas infrações previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) e d) e n.º 2, da Lei n.º 98/97 [...] e punidas com multa que tem como limite mínimo o montante correspondente a 5 UC (510 Euros) e como limite máximo o correspondente a 40 UC (4080 Euros) (Unidade de conta=102,00 euros), mediante instauração de processo de multa, podendo os responsáveis, em caso de incumprimento da decisão condenatória que fixe novo

prazo, incorrer em crime de desobediência qualificada, nos termos do artigo 68.º da mesma lei.”

933. Sublinhe-se que o art.º 209.º, n.º 1, al. c), da Constituição da República Portuguesa, integra o Tribunal de Contas nas *categorias de tribunais*.

934. E, nos termos do art.º 202.º, n.º 1, da CRP, *os tribunais são os órgãos de soberania, que, no exercício das suas funções, têm direito à coadjuvação das outras autoridades*, por força do n.º 3 de mesmo preceito.

935. Por seu turno, o art.º 10.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas consagra inequivocamente o *direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas*, nos seguintes moldes:

“Artigo 10.º

Coadjuvação

1. No exercício das suas funções, o Tribunal de Contas tem direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas, nos mesmos termos dos tribunais judiciais.
2. Todas as entidades referidas no artigo 2.º devem prestar ao Tribunal informação sobre as infrações que este deva apreciar e das quais tomem conhecimento no exercício das suas funções.”

936. Acresce que a *falta injustificada de prestação de informações pedidas, a falta injustificada de remessa de documentos solicitados ou a falta injustificada da colaboração* podem suscitar a aplicação de multas pelo Tribunal de Contas, nos termos do art.º 66.º da LOPTC:

“Artigo 66.º

Outras infrações

1. O Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos seguintes:
 - a) Pela remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal;
 - b) Pela falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter;
 - c) Pela falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações;
 - d) Pela falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal;

- e) Pela inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto;
 - f) Pela introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios.
2. As multas referidas no número anterior têm como limite mínimo o montante que corresponde a 5 UC e como limite máximo o correspondente a 40 UC.
3. Se as infrações previstas no presente artigo forem cometidas por negligência, o limite máximo é reduzido a metade, podendo ser relevada a responsabilidade nos termos do n.º 9 do artigo anterior.”

937. E o art.º 68.º, n.º 2, da LOPTC, estatui que o incumprimento da ordem de apresentação de contas ou de documentos constitui crime de desobediência qualificada:

“Artigo 68.º

Desobediência qualificada

1. Nos casos de falta de apresentação de contas ou de documentos, a decisão fixa um prazo razoável para que o responsável proceda à sua entrega ao Tribunal.
2. O incumprimento da ordem referida no número anterior constitui crime de desobediência qualificada, cabendo ao Ministério Público a instauração do respetivo procedimento no tribunal competente.”

938. Reitere-se que o Capítulo I da LOPTC, sob a epígrafe “*Funções, jurisdição e competência*”, determina:

“Artigo 1.º

Definição e jurisdição

1. O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras.
 2. O Tribunal de Contas tem jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional como no estrangeiro.
- [...]

Artigo 2.º

Âmbito de competência

1. Estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas as seguintes entidades:

[...]

c) As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;

[...]

2. Também estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal as seguintes entidades:

[...]

c) As empresas municipais, intermunicipais e regionais;

[...]

Artigo 5.º

Competência material essencial

1. Compete, em especial, ao Tribunal de Contas:

[...]

c) Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos, para as entidades referidas no n.º 1 e nas alíneas a), b) e c) do n.º 2 do artigo 2.º, bem como para as entidades, de qualquer natureza, criadas pelo Estado ou por quaisquer outras entidades públicas para desempenhar funções administrativas originariamente a cargo da Administração Pública, com encargos suportados por financiamento direto ou indireto, incluindo a constituição de garantias, da entidade que os criou;

d) Verificar as contas dos organismos, serviços ou entidades sujeitos à sua prestação;

e) Julgar a efetivação de responsabilidades financeiras de quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença, nos termos da presente lei;

f) Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira das entidades referidas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;

g) Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias às entidades a que se refere o artigo 2.º;

[...].”

939. De forma inequívoca, as autarquias locais e as empresas municipais *estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas, ex vi do art.º 2.º, n.º 1. al. c) e n.º 2, al. c).*

940. Consequentemente, em relação às autarquias locais e às empresas municipais, compete ao Tribunal de Contas:

- Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos;
- Verificar as contas;
- Julgar a efetivação de responsabilidades financeiras;
- Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;
- Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias.

941. Ora, como já salientado *supra*, *quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença* [na expressão do art.º 5.º, n.º 1, al. e) da LOPTC], está sujeito à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas, quer no que concerne ao *poder de controlo financeiro independente sui generis*, quer ao *poder de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*.

942. E, como também já destacado *supra*, o art.º 2.º, n.º 1, al. cc), da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, classifica os “viii) Presidentes e vereadores com funções executivas de câmaras municipais”, bem como os “xi) Membros de órgãos de administração e de fiscalização de entidades pertencentes ao setor público empresarial, incluindo os setores empresarial, regional e local”, como «pessoas politicamente expostas».

943. E a Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, que aprovou o *regime do exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos*, integra “Os membros dos órgãos executivos do poder local” no elenco dos *titulares de cargos*

políticos [art.º 2, n.º 1, al. i)] e os “membros de órgãos de gestão das empresas que integram os setores empresarial regional ou local” no elenco dos *titulares de altos cargos públicos*.

944. Já anteriormente a Lei n.º 4/83, de 2 de abril, revogada pela Lei n.º 52/2019, de 31 de julho³²², incluía os presidentes e vereadores de câmaras municipais no elenco dos *cargos políticos* [art.º 4.º, n.º 1, al. m)] e os membros de órgãos executivos das empresas que integram o sector empresarial local no elenco dos *titulares de altos cargos públicos* [art.º 4.º, n.º 3, al. c)].

945. Destarte – como já assinalado *supra* – os cidadãos titulares de *cargos políticos* e de *altos cargos públicos* estão sujeitos a um escrutínio financeiro mais exigente do que o aplicável aos restantes cidadãos, quer no exercício das suas funções políticas ou públicas, quer inclusive na sua esfera privada.

946. *In casu*, o Despacho Judicial de Auditoria, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 17 de dezembro de 2013, identifica expressamente os citados enquanto *titulares de cargos políticos*, no período correspondente ao exercício dos respetivos mandatos, nos seguintes termos:

“Do presente despacho deverão ser citados o atual Presidente da Câmara, Eduardo Vítor de Almeida Rodrigues, o Presidente da Câmara, o Vice-Presidente da Câmara, o Vereador do Pelouro das Finanças e o Diretor Municipal de Administração e Finanças em funções no mandato autárquico de 2009/2013, respetivamente, Luís Filipe Menezes, Marco António Ribeiro dos Santos Costa, Veneranda de Lurdes Barbosa Carneiro e António Carlos dos Santos Pinto.”

³²² A Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, que aprovou o «regime do exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos», revogou a Lei n.º 4/83, de 2 de abril (*Controle público da riqueza dos titulares de cargos políticos*), a Lei n.º 64/93, de 26 de agosto (*Regime jurídico de incompatibilidades e impedimentos dos titulares de cargos políticos e altos cargos públicos*) e o Decreto Regulamentar n.º 1/2000, de 9 de março (*Regulamenta a Lei n.º 4/83, de 2 de Abril, alterada pela Lei n.º 25/95, de 18 de Agosto, relativa ao controlo público da riqueza dos titulares dos cargos políticos*), com as ressalvas estabelecidas no art.º 24 e 25.º do novo regime.

947. O mesmo Despacho explicita claramente que a finalidade da determinação de remessa dos elementos/informações enumerados é a de *habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública*, nos seguintes termos:

“A informação assim recolhida destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública [...]”

948. E o Despacho circunscreve o âmbito de utilização da informação recolhida ao da *estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados*, nos seguintes termos:

“[...] sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”

949. De forma lapidar, em 17 de dezembro de 2013, o Juiz Conselheiro Relator enquadra o Despacho Judicial de Auditoria no *exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal e não no exercício do contraditório*, sublinhando:

“Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.”

950. Por seu turno, o Despacho Judicial de Auditoria, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 19 de dezembro de 2013, identifica expressamente os citados enquanto *titulares de altos cargos públicos*, no período correspondente ao exercício dos respetivos mandatos, nos seguintes termos:

“Do presente despacho deverão ser citados **Marco António Ribeiro Santos Costa, Paulo André Sanches de Oliveira Correia e Silvano Teixeira da Fonseca**, respetivamente, Presidente e vogais do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.M., no exercício de 2008.”

951. O mesmo Despacho explicita claramente que a finalidade da determinação de remessa dos elementos/informações enumerados é a de *habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública*, nos seguintes termos:

“A informação assim recolhida destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública [..].”

952. E o Despacho circunscreve o âmbito de utilização da informação recolhida ao da *estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados*, nos seguintes termos:

“[...] sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”

953. De forma lapidar, em 19 de dezembro de 2013, o Juiz Conselheiro Relator enquadra o Despacho Judicial de Auditoria no *exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal e não no exercício do contraditório*, sublinhando:

“Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, na redação dada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.”

954. Em suma, tanto o Despacho de 17 de dezembro de 2013, como o Despacho de 19 de dezembro de 2013, são *Despachos Judiciais de Auditoria*, endereçados a *titulares de cargos políticos* ou a *titulares de altos cargos públicos*, referentes ao exercício dos respetivos mandatos, com a finalidade de *habilitar a formulação de juízos de auditoria sobre atos de despesa pública*, sendo a informação assim recolhida utilizada *na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria*.

955. Acresce os *Despachos Judiciais de Auditoria* de 17 e de 19 de dezembro de 2013 são proferidos antes da fase do contraditório.

956. Com efeito, o *Despacho Judicial de Contraditório*, relativo à Auditoria Orientada ao Envidamento do Município de Vila Nova de Gaia, só é proferido em 19 de dezembro de 2014, ou seja, um ano após a emissão dos *Despachos Judiciais de Auditoria* de 17 e de 19 de dezembro de 2013.

957. Na dinâmica de um processo de auditoria do Tribunal de Contas, os *despachos judiciais de auditoria* antecedem os *Despachos Judiciais de Contraditório*, que precedem o envio do *Relato de Auditoria* aos responsáveis identificados.

958. Neste contexto, é pertinente reiterar o ponto «8.3. Relato/Relatório» do *Manual de Auditoria - Princípios Fundamentais*:

“315. A estrutura tipo do relato de auditoria deve obedecer aos padrões internacionalmente reconhecidos, nos termos em que for determinado pelo Tribunal.

316. O respeito pelos princípios, normas e procedimentos de auditoria, complementados por outros elementos conferem a qualidade necessária ao processo de elaboração do relato de auditoria, o qual após ser ajustado em função da análise do contraditório, assumirá uma estrutura definitiva enquanto relatório de auditoria.

317. O objetivo do relatório de auditoria é comunicar eficazmente os resultados dos trabalhos de auditoria à entidade auditada e às outras entidades envolvidas, às partes interessadas nos relatórios de auditoria e aos cidadãos em geral, nos termos da lei, na perspetiva de contribuir para a melhoria da gestão e da observância da legalidade e regularidade.

318. O relatório de uma auditoria do Tribunal é o produto final de um processo que se inicia com a elaboração de um relato de auditoria e se concretiza nas etapas seguintes:

- a) Relato – consubstancia o resultado dos trabalhos de auditoria, enviado para contraditório;
- b) Anteprojeto de relatório – documento, sempre que possível estruturado à semelhança do relato de auditoria, que integra o exame do contraditório apresentado pelos auditores ao Juiz Relator;
- c) Projeto de relatório – documento apresentado pelo Juiz Relator que fixa o texto a apresentar ao Tribunal para apreciação e aprovação;
- d) Relatório – documento final tal como aprovado pelo Tribunal comunicando os resultados da auditoria.”

959. Destarte, os *despachos judiciais de auditoria* inserem-se nos trabalhos de auditoria conducentes à elaboração do *Relato*, que só posteriormente será enviado para contraditório.

- 960.** Note-se que o direito à coadjuvação é transversal a todas as etapas da auditoria, ao passo que o exercício do direito ao contraditório dos auditados incide sobre o *Relato*.
- 961.** A finalidade dos *despachos judiciais de auditoria* é a de recolha de informações atualizadas e de esclarecimentos relevantes sobre as entidades auditadas para responder às questões de auditoria formuladas pelos auditores, cuja análise os habilitará a formular juízos de auditoria, ou seja, juízos técnicos, formulados por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.
- 962.** Ao passo que a finalidade dos *despachos judiciais de contraditório* é a de citar os responsáveis identificados no *Relato* para – nas palavras do citado *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014 – “confirmarem ou infirmarem a sua exatidão fatural e apresentarem argumentos de natureza jurídica, económica ou técnico-contabilística e as provas, informações e esclarecimentos que entendam por convenientes de acordo com o articulado do *Relato*.”
- 963.** As conclusões do *Recurso* interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, sustêm que o *Despacho Judicial de Auditoria* – proferido pelo Juiz Conselheiro Relator e transcrito nas alegações – constitui “verdadeiro abuso de poder” e “violação do direito de defesa na forma de violação do princípio de não autoincriminação.”
- 964.** O recorrente suporta esta asserção, alegando que “foi coagido” pelo *Despacho Judicial de Auditoria* “a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa” e quo o fez “por forma a acolher a injunção mandatária e cominatória desse despacho.”

965. O recorrente explicita que “foi obrigado” pelo *Despacho Judicial de Auditoria* “a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.”

966. Nestes termos, o recorrente conclui que as declarações assim obtidas “devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova prevista no art.º 126 do C. P. Penal”

967. Já nas alegações, o recorrente centrara a sua argumentação em torno das “garantias próprias do processo penal”, mormente:

“[...]

51. Inexistem dúvidas de que as garantias próprias do processo penal têm vindo a ser paulatinamente adquiridas pelo processo contraordenacional e pelo direito sancionatório em geral.

[...]

57. O relatório preliminar anunciava ao Recorrente que lhe iria aplicar juízo de censura, o que não constitui mais do que uma sanção atípica e inominada, pelo que a 2ª secção do Tribunal de Contas dispõe, assim, de poderes sancionatórios.

58. É que nenhum arguido ou visado pode ser obrigado a entregar elementos que possam comprometê-lo ou incriminá-lo, sob pena de violação do Princípio da não autoincriminação.

59. Recolheu, pois, a auditoria declarações do recorrente e elementos de prova, através do aludido despacho do Exmo. Conselheiro diretor da auditoria, de uma forma que não pode deixar de se reputar de ilegítima e pouco transparente.

60. Com efeito, o princípio da transparência e o respeito pelos direitos do Recorrente, visado em sede sancionatória, exigiria que, no mínimo, lhe fosse referido que as declarações e os elementos que prestou ao tribunal (em obediência à injunção com cominação de aplicação de multa e de crime de desobediência qualificada, adrede lhe foi efetuada) , pudessem vir a servir para a aplicação de uma sanção.

61. Isto, porque nenhum arguido ou visado por sanção pode ser obrigado a entregar elementos que possam comprometê-lo ou incriminá-lo.

62. O princípio da não autoincriminação surge como uma emanação do catálogo dos direitos de defesa consagrados no Art.º 32.º, n.º 10 da C.R.P., devendo por isso sempre prevalecer sobre o direito de utilizar elementos fornecidos, pelos visados, por parte das autoridades administrativas.

63. O direito à não autoincriminação é um direito que integra a nossa constituição material.
- [...]
65. Por conseguinte, não podiam ter sido utilizados como prova para fundamentar a deliberação de aprovação do relatório, que aplicou a sanção de censura ao recorrente elementos e declarações fornecidos pelo próprio recorrente no âmbito do cumprimento de um dever enquanto sujeito aos poderes de fiscalização financeira do Tribunal de Contas, sem que o mesmo tivesse sido previamente advertido de que os mesmos poderiam vir a servir para a aplicação de uma sanção.
66. O Recorrente foi obrigado por despacho do Exmo. Conselheiro a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.
67. As declarações do Recorrente devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no Art.º 126.º do C. P. Penal.
68. Nos termos do n.º 1 deste artigo, as provas obtidas mediante coação ou ofensa da integridade moral das pessoas são nulas.
69. Sendo que o n.º 2 especifica que serão ofensivas da integridade moral das pessoas, as provas obtidas mediante perturbação da liberdade da vontade ou de decisão através, designadamente, da utilização de meios enganosos.
- [...]
72. No caso dos autos, as declarações do recorrente, foram obtidos sem que lhe tivesse sido transmitido pelo que tinha o direito ao silêncio e à não autoinculpação, desde logo, porque o Exmo. Juiz Conselheiro que exarou o falado despacho o fez com a cominação de aplicação de multa e de prática do crime de desobediência, assim expressando o seu entendimento de que, no âmbito deste processo de auditoria, o recorrente não tem esses direitos.
73. E a interpretação dos art.ºs 10º e 60º a 66º da LOTC (n.º 98/97) no sentido de que o dever de colaboração dos particulares com o Tribunal de Contas prevalece sobre o direito à não autoincriminação, é patentemente inconstitucional violando as citadas normas da lei Fundamental.
74. Desta forma, impõe-se concluir que a utilização destes meios de prova na instrução da auditoria, perturbou a liberdade do Recorrente, pelo que são ofensivos da sua integridade moral, sendo, por isso, nulas as provas consubstanciadas nas suas declarações e vertidas no relatório final.
75. Estão, assim, violados os art.ºs 32º, n.º 2 e 18º, n.º 1 da C.R.P., mas também da aplicação do art.º 32º, n.º 8 da C.R.P.”

968. Sobre a aplicação das “garantias próprias do processo penal” ao caso *sub iudice* é imprescindível revisitar o teor do Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017, quando sustém:

“[...]

15. Pronunciando-se em concreto relativamente a um caso, exclusivamente, respeitante à efetivação de responsabilidade financeira reintegratória, o Tribunal Constitucional teve já oportunidade, inclusivamente, de qualificar a responsabilidade financeira como um «tipo autónomo de responsabilidade sancionatória – a financeira – o que significa que, direta e imediatamente, o princípio da legalidade penal constante do artigo 29.º, n.º 1, da CRP não se aplica no caso concreto» (cfr. o Acórdão n.º 635/2011, ponto 6). Em consonância, não há lugar à aplicação imediata ou subsidiária nem do Direito Penal nem do Direito Processual Penal, não se situando a norma sindicada dentro do âmbito de aplicação do artigo 32.º, n.º 1, da Constituição.

À mesma conclusão seria de chegar no presente caso, em que se está apenas perante juízos de censura. Tal como recentemente assinalado no Acórdão n.º 373/2015 (ponto 1 da fundamentação), «importa ter em atenção que o conteúdo das garantias processuais é diferenciado, consoante o domínio do direito punitivo em que se situe a sua aplicação. Com efeito, como tem sido reiteradamente entendido pelo Tribunal Constitucional, no âmbito contraordenacional, atendendo à diferente natureza do ilícito de mera ordenação e à sua menor ressonância ética, em comparação com o ilícito criminal, é menor o peso do regime garantístico, pelo que as garantias constitucionais previstas para os ilícitos de natureza criminal não são necessariamente aplicáveis aos ilícitos contraordenacionais ou a outros ilícitos no âmbito de direito sancionatório (cfr., neste sentido, entre muitos outros, os acórdãos n.ºs 158/92, 50/99, 33/2002, 659/2006, 99/2009 e 135/2009)» (juízo reafirmado recentemente no Acórdão n.º 127/2016, ponto 11).”

969. Para a intelecção da questão em apreço, também é pertinente reiterar o enquadramento constitucional das competências do Tribunal de Contas traçado pelo Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017:

“[...]

A Constituição define o Tribunal de Contas como «o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe» (artigo 214.º da Constituição).

Na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, que concretiza as suas competências, é possível distinguir três poderes deste órgão: (a) fiscalização prévia; (b)

controlo financeiro e de auditoria; e (c) efetivação de responsabilidades. Como notado por Guilherme de Oliveira Martins, «o exercício de tais poderes consubstancia-se na prática de diferentes atos que revestem natureza diversas consoante a competência ou poder em causa» (“O Tribunal de Contas como jurisdição completa”, in *Estudos em Homenagem a Miguel Galvão Teles*, vol. I, Almedina, 2012, p. 636). Enquanto na fiscalização prévia, que se exerce mediante os atos de concessão de visto, recusa de visto ou visto com recomendações, o Tribunal de Contas se pronuncia sobre a legalidade, «a fiscalização concomitante e sucessiva constitui uma forma de atuação própria, que se concretiza através de realização de auditorias que têm por objeto já não os aspetos jurídicos relacionados com a formação do contrato, mas a sua execução, de acordo com uma perspetiva substancial de utilização dos dinheiros públicos», incidindo «sobre o mérito da gestão, segundo critérios de economicidade, eficiência e eficácia» (*idem*, p. 639). No âmbito das auditorias, «as recomendações surgem como instrumentos fundamentais de correção de eventuais deficiências ou irregularidades identificadas. Para garantir a eficácia das recomendações, a lei atribui particular relevância ao seu acatamento pelos respetivos destinatários em sede de apuramento da responsabilidade financeira. A eficácia das recomendações tem, assim, a ver com a necessidade de contribuir para o melhor funcionamento do Estado e para a reforma das instituições» (*idem*, p. 641).

Para além daquelas competências, o Tribunal de Contas tem ainda o poder de efetivar a responsabilidade por infrações financeiras, nos termos da lei. Em concretização do artigo 214.º, n.º 1, alínea c), da Constituição, o legislador investiu o Tribunal de Contas no poder de efetivar responsabilidade financeira de uma dupla natureza: responsabilidade financeira sancionatória, mediante a aplicação de multas pela violação de normas de natureza financeira, e responsabilidade financeira reintegratória, através da condenação na reposição de dinheiros públicos.

19. No âmbito de competência do Tribunal de Contas, são os processos relativos ao julgamento da responsabilidade financeira (competência da 3.ª Secção) e ao exercício da fiscalização prévia (atribuído à 1.ª Secção) que têm natureza jurisdicional (cfr. Guilherme de Oliveira Martins e José F. F. Tavares, “O Tribunal de Contas na Ordem Constitucional Portuguesa”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda*, vol. V, Coimbra Editora, 2012, p. 705). No que diz especificamente respeito aos processos relativos à efetivação de responsabilidades financeiras reintegratória ou sancionatória (artigos 89.º a 95.º da LOPTC), «o processo judicial definido na lei (...) garante as dimensões básicas do *due process of law*» (J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, cit., anotação V ao artigo 214.º, p. 577; v. também Acórdão n.º 127/2016, ponto 8).

A responsabilidade financeira (embora constitua um tipo autónomo de responsabilidade sancionatória), está expressamente consagrada na Constituição, no âmbito da competência do Tribunal de Contas, “nos termos da lei” (artigo 214.º, n.º 1, alínea c), da Constituição), não existindo margem para a aplicação de sanções inominadas ou atípicas. Como sublinha Guilherme de Oliveira Martins, «a responsabilidade financeira, quer sancionatória, quer reintegratória, baseia-se em cenários claramente tipificados na lei, concretizando-se quando se verifiquem factos específicos» (Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”, cit., p. 644).

20. A competência destinada à fiscalização concomitante e sucessiva atribuída à 2.ª Secção do Tribunal de Contas apresenta contornos específicos. Desde logo, cumpre notar que, apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional.

Culminando uma fase “pré-processual” do procedimento que visa a efetivação de responsabilidades financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório já tem sido definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.ª Secção (neste sentido, António Cluny, *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas, Contributos para uma reflexão necessária*, Coimbra Editora, 2011, p. 85, ainda que por referência à Lei n.º 86/89).

As auditorias, previstas no artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC, são, com efeito, meros meios processuais instrumentais da realização da jurisdição e competências legalmente atribuídas àquele Tribunal, surgindo, portanto, ligadas à realização de alguma das competências que a referida Lei lhe comete. Neste sentido, o julgamento das contas a que alude o artigo 216.º da Constituição não configura, em rigor, uma função jurisdicional, mas antes a apreciação e verificação das contas, de forma a emitir um juízo técnico sobre a sua legalidade (José Tavares e Lídio Magalhães, *Tribunal de Contas - Legislação Anotada*, em anotação ao n.º 1, do artigo 16.º da Lei n.º 86/89, Almedina, 1990, p. 87 e 88). Na verdade, o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias (aludidas nos artigos 54.º e 55.º da LOPTC) e em relação aos respetivos responsáveis.

Justifica-se recuperar aqui o que se consignou no Acórdão n.º 605/99, deste Tribunal, então por referência à Lei n.º 86/89, de 8 de setembro, mas ainda com pertinência para a questão a decidir:

«2.4. (...) o Tribunal de Contas, além das funções jurisdicionais, outras exerce que não têm aquela natureza, (cfr. Sousa Franco, Direito Financeiro e Finanças Públicas, Vol. I, pág. 285 e segs.; Afonso Queiró, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, pág., 1976, pág. 100; Trindade Pereira, O Tribunal de

Contas, pág. 79 e segs.; Freitas do Amaral, *Direito Administrativo e Ciência da Administração*, 1978, pág. 392 e segs.; Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed. revista, pág. 818; e Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, T. I, pág. 266 e segs.).

A este respeito, defendem Gomes Canotilho e Vital Moreira (obra supra cit. pág. 818) que 'o Tribunal de Contas não tem apenas funções jurisdicionais (fiscalizar a legalidade das despesas, julgar as contas); possui também funções de outra natureza, nomeadamente "dar parecer sobre a Conta Geral do Estado" e outras contas públicas de grande relevância económica e orçamental, como as contas das regiões autónomas e da segurança social'.

Na mesma linha, opina Marcelo Rebelo de Sousa (*Organização Judicial, Responsabilidade dos Juizes e Tribunal Constitucional*, pág. 19) que o Tribunal de Contas 'exerce funções não jurisdicionais, antes de controlo administrativo-económico-financeiro, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º e ao abrigo da alínea c) do mesmo artigo da Constituição da República Portuguesa'. E como exemplos de funções desta natureza o mesmo autor acrescenta: 'além da fiscalização prévia ao cabimento orçamental (...), o Tribunal de Contas julga das condições económicas-financeiras de contratos de Administração Pública, em sede de fiscalização sucessiva; pode promover inquéritos e auditorias à gestão financeira da Administração Pública; aprecia no parecer sobre a Conta Geral do Estado e as contas das regiões autónomas, aspetos administrativos'.

Por sua vez, Diogo Freitas do Amaral (*Curso de Direito Administrativo*, vol. I, 2.ª edição, 1994, pág. 291) qualifica a função de 'dar parecer sobre a Conta Geral do Estado' como constituindo 'uma função consultiva, de natureza técnica e política' contrapondo-a ao julgamento de contas que segundo este autor 'é uma função jurisdicional'.

Por último, Sousa Franco (*O Tribunal de Contas*, prefácio ao Livro de José Tavares e Lídio Magalhães, pág. 38) integra a competência de 'dar Parecer sobre a Conta Geral do Estado', na fiscalização sucessiva constituído pelos 'atos de mera apreciação' por contraposição às restantes funções de fiscalização sucessiva, de julgamento de contas e de efetivação de responsabilidades financeiras. Segundo este autor 'o exemplo mais acabado e tradicional do ato de mera apreciação é constituído pelo parecer sobre a Conta Geral do Estado'.

E, acrescenta: 'a competência de simples apreciação desenvolve-se também através de um outro tipo de operações processuais informais e atos do Tribunal, que a lei designa por operações de verificação das contas, por amostragem ou

por recurso a outros métodos seletivos, incluindo auditorias (...), ou por inquéritos e auditorias, conducentes a relatórios conclusivos (...)'.

Desta competência de simples apreciação se distingue, segundo este autor, o julgamento de contas que 'constitui o núcleo de atividade indiscutivelmente jurisdicional do Tribunal de Contas' (obra supra cit., pág. 42) importando por isso 'evitar qualquer confusão entre o processo de julgamento de contas e as outras formas de fiscalização sucessiva. Ali, encontramos-nos perante um ato tipicamente funcional, um processo organizado para aquela produção, princípios de relacionamento entre as partes em litígio, potencial, e o Tribunal, ao qual caberá resolver nos termos de direito que são típicos de um processo funcional. Nas outras formas de fiscalização sucessiva encontramos-nos perante meros procedimentos, sem qualquer litígio jurídico, sem qualquer decisão jurisdicional'.

Segundo o mesmo autor estes atos de mera apreciação 'estabelecem ou definem factos, formulam juízos e são independentes de consulta ou da intenção de esclarecerem uma entidade principal destinatária da consulta ou do conselho. Não se trata, em rigor, de sentenças de mera apreciação, pois o estabelecimento dos factos não pretende ser definitivo; trata-se de atos de natureza extra jurisdicional'. (pág. 38, nota 29)».

É neste contexto que deve ser apreciada a decisão da 2.ª Secção do Tribunal de Contas de que o recorrente pretendia recorrer.”

970. Este longo excerto confronta as *três competências / os três poderes* do Tribunal de Contas – i) fiscalização prévia; ii) controlo financeiro e de auditoria; iii) efetivação de responsabilidades –, cujo exercício se consubstancia *na prática de diferentes atos, que revestem natureza diversa consoante a competência ou poder em causa* (cf., *supra*, Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”).

971. E sobre o exercício da segunda competência, o mesmo Autor frisa que “a fiscalização concomitante e sucessiva constitui uma forma de atuação própria, que se concretiza através de realização de auditorias que têm por objeto já não os aspetos jurídicos relacionados com a formação do contrato, mas a sua execução, de acordo com uma perspetiva substancial de utilização dos dinheiros públicos», incidindo «sobre o mérito da gestão, segundo critérios de economicidade,

eficiência e eficácia» (cf., *supra*, Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”).

972. Neste sentido, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional salienta que “a competência destinada à fiscalização concomitante e sucessiva atribuída à 2.ª Secção do Tribunal de Contas apresenta contornos específicos”, sublinhando que “apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional.”

973. E, com referência a António Cluny (cf., *supra*, *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas*), o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional explicita que “Culminando uma fase “pré-processual” do procedimento que visa a efetivação de responsabilidades financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório já tem sido definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.ª Secção.”

974. Ainda no mesmo sentido, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional concretiza que “o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias (aludidas nos artigos 54.º e 55.º da LOPTC) e em relação aos respetivos responsáveis.”

975. E o Acórdão n.º 812/17 sublinha ainda que “As auditorias, previstas no artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC, são [...] meros meios processuais instrumentais da realização da jurisdição e competências legalmente atribuídas àquele Tribunal, surgindo, portanto, ligadas à realização de alguma das competências que a referida Lei lhe comete.” Note-se que a auditoria em apreço – *Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* – foi realizada ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC.

976. Destarte, no caso *sub iudice*, decai a argumentação do recorrente centrada em torno das “garantias próprias do processo penal.”

977. É também essencial diferenciar entre a aplicação de multa por violação de normas financeiras e a cominação de multa por violação do dever de coadjuvação com o Tribunal.

978. O confronto entre o teor do artigo 65.º (*Responsabilidades financeiras sancionatórias*) e o teor do artigo 66.º (*Outras infrações*) da LOPTC é elucidativo da aludida diferença:

“Secção III

Da responsabilidade sancionatória

Artigo 65.º

Responsabilidades financeiras sancionatórias

1. O Tribunal de Contas pode aplicar multas nos casos seguintes:

- a) Pela não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas;
- b) Pela violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos;
- c) Pela falta de efetivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efetuar ao pessoal;
- d) Pela violação de normas legais ou regulamentares relativas à gestão e controlo orçamental, de tesouraria e de património;
- e) Pelos adiantamentos por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos na lei;
- f) Pela utilização de empréstimos públicos em finalidade diversa da legalmente prevista, bem como pela ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento;
- g) Pela utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas;
- h) Pela execução de atos ou contratos que não tenham sido submetidos à fiscalização prévia quando a isso estavam legalmente sujeitos ou que tenham produzido efeitos em violação do artigo 45.º;

- i) Pela utilização de dinheiros ou outros valores públicos em finalidade diversa da legalmente prevista;
 - j) Pelo não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal;
 - l) Pela violação de normas legais ou regulamentares relativas à contratação pública, bem como à admissão de pessoal;
 - m) Pelo não acionamento dos mecanismos legais relativos ao exercício do direito de regresso, à efetivação de penalizações ou a restituições devidas ao erário público;
 - n) Pela falta injustificada de prestação de contas ao Tribunal ou pela sua apresentação com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação.
2. As multas referidas no número anterior têm como limite mínimo o montante correspondente a 25 UC e como limite máximo o correspondente a 180 UC.
3. Se o responsável proceder ao pagamento da multa antes da entrada do requerimento a que se refere o artigo 89.º, o montante a liquidar é o mínimo.
4. Se a infração for cometida com dolo, o limite mínimo da multa é igual a um terço do limite máximo.
5. Se a infração for cometida por negligência, o limite máximo da multa será reduzido a metade.
6. A aplicação de multas não prejudica a efetivação da responsabilidade pelas reposições devidas, se for caso disso.
7. O Tribunal pode atenuar especialmente a multa quando existam circunstâncias anteriores ou posteriores à infração que diminuam por forma acentuada a ilicitude ou a culpa, sendo os respetivos limites máximos e mínimos reduzidos a metade.
8. O Tribunal pode dispensar a aplicação da multa quando a culpa do demandado for diminuta e não houver lugar à reposição ou esta tiver sido efetuada.
9. A 1.ª e 2.ª Secções do Tribunal de Contas podem relevar a responsabilidade por infração financeira apenas passível de multa quando:
- a) Se evidenciar suficientemente que a falta só pode ser imputada ao seu autor a título de negligência;
 - b) Não tiver havido antes recomendação do Tribunal de Contas ou de qualquer órgão de controlo interno ao serviço auditado para correção da irregularidade do procedimento adotado;
 - c) Tiver sido a primeira vez que o Tribunal de Contas ou um órgão de controlo interno tenham censurado o seu autor pela sua prática.

Outras infrações

1. O Tribunal pode ainda aplicar multas nos casos seguintes:
 - a) Pela remessa intempestiva e injustificada das contas ao Tribunal;
 - b) Pela falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter;
 - c) Pela falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações;
 - d) Pela falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal;
 - e) Pela inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto;
 - f) Pela introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios.
2. As multas referidas no número anterior têm como limite mínimo o montante que corresponde a 5 UC e como limite máximo o correspondente a 40 UC.
3. Se as infrações previstas no presente artigo forem cometidas por negligência, o limite máximo é reduzido a metade, podendo ser relevada a responsabilidade nos termos do n.º 9 do artigo anterior.”

979. A inserção formal dos artigos 65.º e 66.º da LOPTC na Secção III (*Da responsabilidade sancionatória*) do Capítulo V (*Da efetivação de responsabilidades financeiras*) da LOPTC pode dar azo a eventuais equiparações materiais erróneas, que importa diferenciar.

980. Nas palavras de Paulo Nogueira da Costa, em *O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 473-474:

“A LOPTC prevê a efetivação de responsabilidades financeiras sancionatórias pelo Tribunal de Contas nos casos elencados no n.º 1 do art. 65.º da LOPTC.

Constata-se que este preceito legal contém a tipificação de um conjunto de *infrações financeiras* que podem dar origem a multa. Ao montante desta poderão acrescer as quantias a repor pelo infrator, caso também se verifique algum dos factos que origina a responsabilidade reintegratória.

Os limites mínimo e máximo das multas a aplicar ao abrigo do art. 65.º da LOPTC são, respetivamente, de 25 UC e de 180 UC.³²³ No caso de o infrator ter procedido com dolo, o limite mínimo da multa corresponde a um terço do limite máximo.³²⁴ Na hipótese de o infrator ter apenas agido com negligência, o limite máximo da multa é reduzido para metade.³²⁵

Apesar de o legislador subsumir tanto as infrações do art. 65.º como as do 66.º ao conceito de responsabilidade sancionatória, o que é evidenciado na epígrafe da Secção em que ambos os preceitos estão inseridos, a natureza de umas e outras é distinta.

Com efeito, nas situações descritas no art. 66.º da LOPTC estamos perante *ilícitos processuais*^{326 327} Em causa não está, como no art. 65.º, a violação de normas financeiras, mas sim a violação de normas processuais que visam garantir uma eficaz ação do Tribunal de Contas.

Os deveres que se consideram violados, nas situações enunciadas no art. 66.º da LOPTC, podem ser perspectivados como parcelas integrantes de um *dever de colaboração*.

É por esta razão que entendemos que o *não acatamento reiterado e injustificado das recomendações do Tribunal de Contas* deveria constar do art. 66.º, e não do art. 65.º da LOPTC. Com efeito, não está aqui em causa a violação de qualquer norma financeira, mas sim a violação de uma dimensão do dever de colaboração com o Tribunal.

³²³ [Cf. nota 1643 do texto citado] – “Art.º 65.º, n.º 2, da LOPTC.”

³²⁴ [Cf. nota 1644 do texto citado] – “Art.º 65.º, n.º 4, da LOPTC.”

³²⁵ [Cf. nota 1645 do texto citado] – “Art.º 65.º, n.º 5, da LOPTC.”

³²⁶ [Cf. nota 1646 do texto citado] – “Cfr. JOÃO FRANCO DO CARMO, “As Responsabilidades Financeiras no âmbito da Gestão Pública”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 35, 2001, p. 88.”

³²⁷ [Cf. nota 1647 do texto citado] – “As infrações tipificadas no n.º 1 do art. 66.º da LOPTC são as seguintes: falta injustificada de remessa de contas ao Tribunal, falta injustificada da sua remessa tempestiva ou apresentação de contas com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação; falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter; falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações; falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal; inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto; introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios.”

É na distinta natureza das infrações tipificadas nos artigos 65.º e 66.º da LOPC, e numa consideração diferenciada da respetiva gravidade, que se compreende a definição de limites mais baixos para as multas a aplicar ao abrigo do art. 66.º. O limite mínimo das multas é, aqui, de 5 UC e o máximo é de 40 UC. O limite máximo é reduzido a metade em caso de negligência.³²⁸

É também com base na natureza diferenciada das normas violadas que as sanções do art. 65.º são aplicadas pela 3.ª Secção do Tribunal, na sequência de processo jurisdicional de efetivação de responsabilidades, enquanto as sanções do art. 66.º são aplicadas pela 1.ª e pela 2.ª Secções, no âmbito dos processos em que têm competência.³²⁹,”

981. No mesmo sentido, Pedro Caeiro diferencia entre “a responsabilidade pelas infrações financeiras elencadas no art.º 65.º” e “a responsabilidade pelas violações de regras de procedimento prevista no art.º 66.º” [*in* “A natureza jurídica da responsabilidade financeira sancionatória e a concorrência entre infrações financeiras e crimes: o olhar de um estrangeiro”, Intervenção proferida em 29 de novembro de 2017, no Seminário 2 do Ciclo de Seminários “Relevância e efetividade da jurisdição financeira no século XXI”, p. 1]:

“O presente texto versa apenas a responsabilidade pelas infrações financeiras elencadas no art.º 65.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), não abrangendo a responsabilidade pelas violações de regras de procedimento prevista no art.º 66.º. Como a doutrina³³⁰ e a jurisprudência³³¹ têm corretamente observado, trata-se aí de sanções aplicadas pelo Tribunal de Contas (TContas) no exercício do seu poder de direção

³²⁸ [Cf. nota 1648 do texto citado] – “Art.º 66.º, n.º 3, da LOPTC”:

³²⁹ [Cf. nota 1649 do texto citado] – “Art 58.º, art. 77.º, n.º 4, art. 78.º, n.º 4, al. e), e art. 79.º, n.º 2, da LOPTC.”

³³⁰ [Cf. nota 5 do texto citado] – “Cf. JOÃO FRANCO DO CARMO, “As responsabilidades financeiras no âmbito da gestão pública”, *Revista do Tribunal de Contas*, n.º 35 (2001), p. 88; PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *O Tribunal de Contas e a Boa Governança. Contributo para uma Reforma do Controlo Financeiro Externo em Portugal*, Coimbra Ed., 2014, p. 62 e 473 e s.”

³³¹ [Cf. nota 6 do texto citado] – “AcTContas n.º 3/2016, 3ª Secção–PL, de 28 de janeiro de 2016 (rel. Cons. Morais Antunes).”

e conformação processual, análogas às que são conhecidas da generalidade das jurisdições e que, por isso, não suscitam dificuldades particulares.”

982. Por sua vez, o Acórdão n.º 3/2016, 3ª Secção-PL, de 28 de janeiro de 2016 [rel. Cons. Morais Antunes], pp. 11-12, estabelece:

“De resto, e conforme referem os Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 778/2014 e 779/2014, de 12 de novembro, *na sistemática da LOPTC, a norma do artigo 66.º insere-se no Capítulo V, denominado «Da efetivação de responsabilidades financeiras» e, dentro deste capítulo, na Secção III, intitulada «Da responsabilidade sancionatória». Nesta secção, o artigo 65.º, sob a epígrafe «Responsabilidades financeiras sancionatórias», prevê a aplicação de multa para diversas infrações, praticadas com dolo ou negligência, em que está diretamente em causa o incumprimento de regras relativas à legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas e à boa gestão financeira. Já o artigo 66.º, sob a epígrafe «Outras infrações», prevê no seu n.º 1 a aplicação de multas em situações em que o comportamento sancionado não se traduz na violação daquele tipo de regras, mas sim no incumprimento de regras de natureza eminentemente processual.*

Na verdade, a infração a que se refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 66.º da LOPTC, destina-se a sancionar o incumprimento do dever de boa fé processual com o Tribunal, sendo uma multa de natureza eminentemente processual, a exemplo de outras sanções de natureza pecuniária que, não só no âmbito do direito processual civil e processual penal, mas também de outros ramos de direito processual, sancionam os comportamentos que, em termos gerais, se traduzem numa falta de colaboração/cooperação e/ou de boa fé processual com as entidades jurisdicionais.

Tais multas têm em vista, em primeira linha, garantir o cumprimento dos deveres de colaboração/cooperação e boa fé com o tribunal para a descoberta da verdade. Conclui-se, assim, tal como concluiu o Tribunal Constitucional nos Acórdãos acima referidos para os quais remetemos, que o procedimento previsto no artigo 66.º da LOPTC (vide também artigos 57.º, n.º 5, 58.º, n.º 4, da LOPTC, e 76.º do Regulamento Geral do Tribunal de Contas) não reveste natureza sancionatória, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 32.º da CRP, não se encontrando, por isso, sujeito aos princípios constitucionais do direito processual criminal ou do restante direito processual sancionatório.

Acresce que, mesmo a admitir-se que estes processos têm uma natureza aproximada do processo de contraordenação ou de outro processo de natureza estritamente sancionatória (o que, como referem aqueles Acórdãos do Tribunal Constitucional, não se verifica), ainda assim seria de concluir que a LOPTC garantia os direitos de audiência e de defesa previstos no n.º 10 do artigo 32.º da CRP, já que é dado ao indigitado responsável a possibilidade de previamente à decisão ser ouvido sobre a infração, nos termos do n.º 3

do artigo 76.º do Regulamento Geral do Tribunal de Contas (vide também artigo 13.º, n.ºs 2 e 3 da LOPTC).”

983. Acresce que o citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 778/2014, de 12 de novembro [Cons. João Cura Mariano] apresenta a seguinte fundamentação:

“[...] Na sistemática da LOPTC, a norma do artigo 66.º insere-se no Capítulo V, denominado «Da efetivação de responsabilidades financeiras» e, dentro deste capítulo, na Secção III, intitulada «Da responsabilidade sancionatória». Nesta secção, o artigo 65.º, sob a epígrafe «Responsabilidades financeiras sancionatórias», prevê a aplicação de multa para diversas infrações, praticadas com dolo ou negligência, em que está diretamente em causa o incumprimento de regras relativas à legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas e à boa gestão financeira. Já o artigo 66.º, sob a epígrafe «Outras infrações», prevê no seu n.º 1 a aplicação de multas em situações em que o comportamento sancionado não se traduz na violação daquele tipo de regras, mas sim no incumprimento de regras de natureza eminentemente processual (v.g., a falta injustificada de remessa de contas ao Tribunal ou a falta injustificada da sua remessa tempestiva ou pela sua apresentação com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação – al. a); a falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter – al. b); a falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações – al. c); a falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal – al. d); a inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto – al. e); a introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios – al. f)).

A multa prevista no artigo 66.º, n.º 1, alínea c), da LOPTC, em causa nos presentes autos, destina-se a sancionar o incumprimento do dever de colaboração com o Tribunal, sendo claramente uma multa de natureza processual, a exemplo de outras sanções de natureza pecuniária que, não só no âmbito do direito processual civil e processual penal, mas também de outros ramos de direito processual, sancionam os comportamentos que, em termos gerais, se traduzem numa falta de colaboração com as entidades jurisdicionais. Tais multas, que assumem um carácter meramente instrumental em relação a um processo principal, têm em vista, em primeira linha, garantir o cumprimento dos deveres de colaboração com o tribunal para a descoberta da verdade.

O Tribunal Constitucional já teve a oportunidade de se pronunciar quanto a este tipo de sanções processuais de natureza pecuniária, distinguindo-as das sanções de natureza criminal, contraordenacional ou disciplinar (cfr., sobre esta matéria, entre outros, os

Acórdãos n.ºs 315/92, 680/04, 27/05 e 458/07, acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt”.

Assim, a respeito da natureza das “multas processuais”, o referido Acórdão n.º 315/92 começa por referir o seguinte:

«[...] estas multas não são consequências jurídicas da prática de crimes. Se a doutrina processual civil se refere a elas, por vezes, como «penas», é porque utiliza esta expressão amplamente, em sinonímia com «sanções punitivas» (assim, Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, com a col. de Antunes Varela, ed. rev. e act. por Herculano Esteves, 1976, p. 354, e Alberto dos Reis, *Código de Processo Civil Anotado*, vol. ii, 3.ª ed., reimp., 1981, p. 261).

E acrescenta ainda que:

«10 - As sanções processuais são cominadas para ilícitos praticados no processo, cujo adequado desenvolvimento visam promover. Com a sua estatuição, pretende-se, conforme os casos, obter a cooperação dos particulares com os serviços judiciais, impor aos litigantes uma conduta que não prejudique a ação da justiça ou ainda assegurar o respeito pelos tribunais (cfr. Vítor Faveiro, «Algumas notas sobre o problema das multas processuais. A sanção do artigo 524.º do Código de Processo Civil», *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 7, 1948, pp. 73 e segs., *maxime* pp. 85-6, e Aragão Seia, «Adicionais sobre as multas processuais», *C.J.*, ano VIII (1983), tomo III, pp. 29 a 31).

Tecidas estas considerações, o referido acórdão afasta depois a natureza criminal destas sanções, considerando que «*elas possuem uma natureza específica e são cominadas para ilícitos praticados no processo, visando promover o seu normal desenvolvimento*» e conclui também que o processo penal não abrange este tipo de sanções, com a seguinte fundamentação:

«13 - Se o processo penal é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a aplicação do direito penal pelos tribunais, deve concluir-se que ele não abrange, em princípio, as sanções processuais. Assim se compreende, aliás, que a aplicação de tais sanções não seja rodeada das garantias de defesa atribuídas ao arguido em processo penal. Destinatário das sanções não é nunca o arguido, enquanto tal, mas a generalidade dos intervenientes no processo».

Finalmente, este aresto conclui ainda que estas sanções processuais são «*indiscutivelmente estranhas ao direito disciplinar e ao direito de mera ordenação social*», referindo a esse respeito o seguinte:

«O direito disciplinar caracteriza-se pela existência de um poder hierárquico que o tribunal não possui, evidentemente, quando aplica multas processuais às partes

ou a outros intervenientes no processo. Tão-pouco o direito de mera ordenação social, que se distingue do direito penal, tendencialmente, «... pela natureza dos respetivos bens jurídicos ... (e) ... pela desigual ressonância ética» e, decisivamente, através da qualificação feita pelo próprio legislador (cfr. o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 443/82, de 27 de outubro), pode abranger as multas processuais – sanções historicamente anteriores e não filiadas no direito penal.»

Este entendimento é também aplicável às multas previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) da LOPTC, que, conforme se disse, são sanções de natureza processual que têm como finalidade levar os cidadãos a colaborar com as entidades jurisdicionais (neste caso, com o Tribunal de Contas).

Assim, é manifesto que a norma que prevê tais multas não tem natureza processual penal, uma vez que não tem por finalidade disciplinar a aplicação, pelos tribunais, do direito criminal. E é também inequívoco que a multa nela prevista não é aplicável a factos ilícitos típicos de natureza penal, ou seja, a factos catalogados como crimes, pelo que não tem a natureza de sanção criminal.”

984. Por seu turno, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 779/2014, de 12 de novembro [Cons. João Cura Mariano] reitera a fundamentação do citado Acórdão n.º 778/2014, de 12 de novembro, mormente:

“A multa prevista no artigo 66.º, n.º 1, alínea c), da LOPTC, em causa nos presentes autos, destina-se a sancionar o incumprimento do dever de colaboração com o Tribunal, sendo claramente uma multa de natureza processual, a exemplo de outras sanções de natureza pecuniária que, não só no âmbito do direito processual civil e processual penal, mas também de outros ramos de direito processual, sancionam os comportamentos que, em termos gerais, se traduzem numa falta de colaboração com as entidades jurisdicionais. Tais multas, que assumem um carácter meramente instrumental em relação a um processo principal, têm em vista, em primeira linha, garantir o cumprimento dos deveres de colaboração com o tribunal para a descoberta da verdade.

[...]

Este entendimento é também aplicável às multas previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) da LOPTC, que, conforme se disse, são sanções de natureza processual que têm como finalidade levar os cidadãos a colaborar com as entidades jurisdicionais (neste caso, com o Tribunal de Contas).

Assim, é manifesto que a norma que prevê tais multas não tem natureza processual penal, uma vez que não tem por finalidade disciplinar a aplicação, pelos tribunais, do direito

criminal. E é também inequívoco que a multa nela prevista não é aplicável a factos ilícitos típicos de natureza penal, ou seja, a factos catalogados como crimes, pelo que não tem a natureza de sanção criminal.”

985. No caso *sub iudice*, o recorrente conclui que *foi coagido* – por meio do Despacho Judicial de Auditoria, emanado pelo Juiz Conselheiro Relator – *a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa*, o que constitui *verdadeiro abuso de poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação*, pelo que as suas declarações “*devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no Art.º 126.º do C. P. Penal.*”

986. Ora, o que a doutrina e a jurisprudências citadas evidenciam é que as *multas previstas no artigo 66.º da LOPTC são sanções de natureza processual, que têm como finalidade levar os cidadãos a colaborar com o Tribunal de Contas, sendo manifesto que a norma que prevê tais multas não tem natureza processual penal.*

987. Conclui-se, de forma inequívoca, pela improcedência da argumentação do recorrente assente na alegada violação do princípio do contraditório, por violação do direito de defesa, na versão de violação do princípio da não autoincriminação.

988. Sumário (E.14 – Da alegada violação do princípio do contraditório por violação do direito de defesa na versão de violação do princípio da não autoincriminação):

- a) Da leitura do *Despacho Judicial de Auditoria*, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 17 de dezembro de 2013, são de realçar:
- A determinação de remessa dos elementos/informações enumerados no *Despacho Judicial de Auditoria* é feita ao abrigo do *direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas*, previsto no art.º 10.º da LOPTC.

- O *Despacho Judicial de Auditoria* ordena também a *junção dos respetivos documentos probatórios e de qualquer outra informação ou documentação considerada pertinente para cabal esclarecimento das questões*, no âmbito da auditoria orientada ao endividamento do Município de Vila Nova de Gaia.
- O *Despacho Judicial de Auditoria* elenca expressamente os assuntos de incidência da auditoria, a saber:
 - Acordos de regularização de dívida, explicitando as respetivas datas, celebrados entre o Município e as empresas SUMA, S.A., Construtora S. José, S.A., Construtora M. dos Santos, S.A., Construtora Huila, Lda. e SULDOURO, S.A., bem como os contratos de cessão de créditos que lhes estão associados, celebrados entre as empresas e os Bancos;
 - Procedimentos de controlo interno instituídos no âmbito dos acordos de regularização de dívida e dos contratos de cessão de crédito;
 - Avaliações dos imóveis transmitidos ao Fundo de Investimento Imobiliário “Gaia Douro”;
 - Previsão orçamental das receitas (2008-2012);
 - Provisões;
 - Limites ao endividamento.
- Para cada uma das questões elencadas, o *Despacho Judicial de Auditoria* explana exaustivamente os elementos/informações solicitados.
- O *Despacho* explicita que a informação recolhida “destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”

- O *Despacho Judicial de Auditoria* determina a citação do atual Presidente da Câmara, bem como do Presidente da Câmara, do Vice-Presidente da Câmara, do Vereador do Pelouro das Finanças e do Diretor Municipal de Administração e Finanças, em funções no mandato autárquico de 2009/2013.
- b)** Da leitura do *Despacho Judicial de Auditoria*, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 19 de dezembro de 2013, são de realçar:
 - A determinação de remessa dos elementos/esclarecimentos enumerados no *Despacho Judicial de Auditoria* é feita ao abrigo do direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas, previsto no art.º 10.º da LOPTC.
 - O *Despacho Judicial de Auditoria* elenca expressamente os assuntos de incidência da auditoria, a saber:
 - Contrato de permuta de taxa de juro (*swap*) celebrado entre a empresa Gaiasocial, E.M. e o Banco Santander Totta, com a referência 7916001;
 - Iniciativa de formação e proposta de celebração do contrato de *swap*;
 - Racionalidade económica e financeira do contrato de *swap*;
 - Procedimentos e normas relativamente a pagamentos,
 - Identificação e atuação dos responsáveis pelos procedimentos prévios ao pagamento e pelos procedimentos de lançamento e contabilização;
 - Para cada uma das questões elencadas, o *Despacho Judicial de Auditoria* explana exhaustivamente os elementos/esclarecimentos solicitados.
 - O *Despacho* explicita que a informação recolhida “destina-se exclusivamente a habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública, sendo utilizados na estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria

realizados, em execução do presente despacho judicial pelos auditores do Tribunal.”

– O *Despacho Judicial de Auditoria* determina a citação do Presidente e dos vogais do Conselho de Administração da Gaiasocial, E.M., no exercício de 2008.

- c) Quer o *Despacho Judicial de Auditoria* de 17 de dezembro de 2013, quer o *Despacho Judicial de Auditoria* de 19 de dezembro de 2013, reiteram que “Este despacho não constitui exercício do contraditório, nos termos do art.º 13.º da Lei n.º 98/97 [...], mas sim o exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal.”
- d) E ambos asseveram que “A falta injustificada de coadjuvação ao Tribunal, determinada neste despacho, poderá fazer incorrer os responsáveis nas infrações previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) e d) e n.º 2, da Lei n.º 98/97 [...] e punidas com multa que tem como limite mínimo o montante correspondente a 5 UC (510 Euros) e como limite máximo o correspondente a 40 UC (4080 Euros) (Unidade de conta=102,00 euros), mediante instauração de processo de multa, podendo os responsáveis, em caso de incumprimento da decisão condenatória que fixe novo prazo, incorrer em crime de desobediência qualificada, nos termos do artigo 68.º da mesma lei.”
- e) Sublinhe-se que o art.º 209.º, n.º 1, al. c), da Constituição da República Portuguesa, integra o Tribunal de Contas nas *categorias de tribunais*.
- f) E, nos termos do art.º 202.º, n.º 1, da CRP, *os tribunais são os órgãos de soberania, que, no exercício das suas funções, têm direito à coadjuvação das outras autoridades*, por força do n.º 3 de mesmo preceito.
- g) Por seu turno, o art.º 10.º da LOPTC consagra inequivocamente o *direito à coadjuvação de todas as entidades públicas e privadas*.
- h) Acresce que a *falta injustificada de prestação de informações pedidas, a falta injustificada de remessa de documentos solicitados* ou a *falta injustificada da colaboração* podem suscitar a aplicação de multas pelo Tribunal de Contas, nos termos do art.º 66.º da LOPTC.

- i)** E o art.º 68.º, n.º 2, da LOPTC, estatui que o incumprimento da ordem de apresentação de contas ou de documentos constitui crime de desobediência qualificada.
- j)** De forma inequívoca, as autarquias locais e as empresas municipais *estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas, ex vi* do art.º 2.º, n.º 1. al. c) e n.º 2, al. c).
- k)** Consequentemente, em relação às autarquias locais e às empresas municipais, compete ao Tribunal de Contas:
- Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos atos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, diretos ou indiretos;
 - Verificar as contas;
 - Julgar a efetivação de responsabilidades financeiras;
 - Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos, da gestão financeira, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno;
 - Realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditorias.
- l)** Ora, *quem gere e utiliza dinheiros públicos, independentemente da natureza da entidade a que pertença* [na expressão do art.º 5.º, n.º 1, al. e) da LOPTC], está sujeito à jurisdição e ao controlo financeiro do Tribunal de Contas, quer no que concerne ao *poder de controlo financeiro independente sui generis*, quer ao *poder de efetivação da responsabilidade por infrações financeiras*.
- m)** E o art.º 2.º, n.º 1, al. cc), da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, classifica os “viii) Presidentes e vereadores com funções executivas de câmaras municipais”, bem como os “xi) Membros de órgãos de administração e de fiscalização de entidades pertencentes ao setor público empresarial,

incluindo os setores empresarial, regional e local”, como «pessoas politicamente expostas».

- n)** E a Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, que aprovou o *regime do exercício de funções por titulares de cargos políticos e altos cargos públicos*, integra “Os membros dos órgãos executivos do poder local” no elenco dos *titulares de cargos políticos* [art.º 2, n.º 1, al. i)] e os “membros de órgãos de gestão das empresas que integram os setores empresarial regional ou local” no elenco dos *titulares de altos cargos públicos*.
- o)** Já anteriormente a Lei n.º 4/83, de 2 de abril, revogada pela Lei n.º 52/2019, de 31 de julho, incluía os presidentes e vereadores de câmaras municipais no elenco dos *cargos políticos* [art.º 4.º, n.º 1, al. m)] e os membros de órgãos executivos das empresas que integram o sector empresarial local no elenco dos *titulares de altos cargos públicos* [art.º 4.º, n.º 3, al. c)].
- p)** Destarte, os cidadãos titulares de *cargos políticos* e de *altos cargos públicos* estão sujeitos a um escrutínio financeiro mais exigente do que o aplicável aos restantes cidadãos, quer no exercício das suas funções políticas ou públicas, quer inclusive na sua esfera privada.
- q)** *In casu*, o Despacho Judicial de Auditoria, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 17 de dezembro de 2013, identifica expressamente os citados enquanto *titulares de cargos políticos*, no período correspondente ao exercício dos respetivos mandatos.
- O mesmo Despacho explicita claramente que a finalidade da determinação de remessa dos elementos/informações enumerados é a de *habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública*.
 - E o Despacho circunscreve o âmbito de utilização da informação recolhida ao da *estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados*.
 - De forma lapidar, em 17 de dezembro de 2013, o Juiz Conselheiro Relator enquadra o Despacho Judicial de Auditoria no *exercício*

do poder de coadjuvação devido ao Tribunal e não no exercício do contraditório.

- r) Por seu turno, o Despacho Judicial de Auditoria, proferido pelo Juiz Conselheiro Relator, em 19 de dezembro de 2013, identifica expressamente os citados enquanto *titulares de altos cargos públicos*, no período correspondente ao exercício dos respetivos mandatos.
- O mesmo Despacho explicita claramente que a finalidade da determinação de remessa dos elementos/informações enumerados é a de *habilitar a formulação de juízos de auditoria pelo Tribunal sobre atos de despesa pública.*
 - E o Despacho circunscreve o âmbito de utilização da informação recolhida ao da *estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria realizados.*
 - De forma lapidar, em 19 de dezembro de 2013, o Juiz Conselheiro Relator enquadra o Despacho Judicial de Auditoria no *exercício do poder de coadjuvação devido ao Tribunal e não no exercício do contraditório.*
- s) Em suma, tanto o Despacho de 17 de dezembro de 2013, como o Despacho de 19 de dezembro de 2013, são *Despachos Judiciais de Auditoria*, endereçados a *titulares de cargos políticos* ou a *titulares de altos cargos públicos*, referentes ao exercício dos respetivos mandatos, com a finalidade de *habilitar a formulação de juízos de auditoria sobre atos de despesa pública*, sendo a informação assim recolhida utilizada na *estrita medida do necessário aos procedimentos de auditoria.*
- t) Acresce os *Despachos Judiciais de Auditoria* de 17 e de 19 de dezembro de 2013 são proferidos antes da fase do contraditório.
- u) Com efeito, o *Despacho Judicial de Contraditório*, relativo à Auditoria Orientada ao Envidamento do Município de Vila Nova de Gaia, só é proferido em 19 de dezembro de 2014, ou seja, um ano após a emissão dos *Despachos Judiciais de Auditoria* de 17 e de 19 de dezembro de 2013.

- v) Na dinâmica de um processo de auditoria do Tribunal de Contas, os *despachos judiciais de auditoria* antecedem os *Despachos Judiciais de Contraditório*, que precedem o envio do *Relato de Auditoria* aos responsáveis identificados.
- w) Destarte, os *despachos judiciais de auditoria* inserem-se nos trabalhos de auditoria conducentes à elaboração do *Relato*, que só posteriormente será enviado para contraditório.
- x) Note-se que o direito à coadjuvação é transversal a todas as etapas da auditoria, ao passo que o exercício do direito ao contraditório dos auditados incide sobre o *Relato*.
- y) A finalidade dos *despachos judiciais de auditoria* é a de recolha de informações atualizadas e de esclarecimentos relevantes sobre as entidades auditadas para responder às questões de auditoria formuladas pelos auditores, cuja análise os habilitará a formular juízos de auditoria, ou seja, juízos técnicos, formulados por auditores independentes e qualificados, sujeitos a *Princípios Gerais de Auditoria do Setor Público*, a normas profissionais e deontológicas e a procedimentos de controlo da qualidade.
- z) Ao passo que a finalidade dos *despachos judiciais de contraditório* é a de citar os responsáveis identificados no *Relato* para – nas palavras do citado *Despacho Judicial de Contraditório*, de 19 de dezembro de 2014 – “confirmarem ou infirmarem a sua exatidão fatual e apresentarem argumentos de natureza jurídica, económica ou técnico-contabilística e as provas, informações e esclarecimentos que entendam por convenientes de acordo com o articulado do *Relato*.”
- aa) As conclusões do *Recurso* interposto por Marco António Costa, em 8 de setembro de 2015, sustêm que o *Despacho Judicial de Auditoria* – proferido pelo Juiz Conselheiro Relator e transcrito nas alegações – constitui “verdadeiro abuso de poder” e “violação do direito de defesa na forma de violação do princípio de não autoincriminação”.

- bb)** O recorrente suporta esta asserção, alegando que “foi coagido” pelo *Despacho Judicial de Auditoria* “a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa” e que o fez “por forma a acolher a injunção mandatária e cominatória desse despacho.”
- cc)** O recorrente explicita que “foi obrigado” pelo *Despacho Judicial de Auditoria* “a contribuir para a sua condenação no decurso da fase administrativa do processo de auditoria.”
- dd)** Nestes termos, o recorrente conclui que as declarações assim obtidas “devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova prevista no art.º 126 do C. P. Penal.”
- ee)** Já nas alegações, o recorrente centrara a sua argumentação em torno das “garantias próprias do processo penal.”
- ff)** Sobre a aplicação das “garantias próprias do processo penal” ao caso *sub iudice* é imprescindível revisitar o teor do Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017.
- gg)** Para a intelecção da questão em apreço, também é pertinente reiterar o enquadramento constitucional das competências do Tribunal de Contas traçado pelo Acórdão n.º 812/17, da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, de 30 de novembro de 2017.
- hh)** Este Acórdão confronta as *três competências* / os *três poderes* do Tribunal de Contas – i) fiscalização prévia; ii) controlo financeiro e de auditoria; iii) efetivação de responsabilidades –, cujo exercício se consubstancia *na prática de diferentes atos, que revestem natureza diversa consoante a competência ou poder em causa* (cf., *supra*, Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”...).
- ii)** E sobre o exercício da segunda competência, o mesmo Autor frisa que “a fiscalização concomitante e sucessiva constitui uma forma de atuação própria, que se concretiza através de realização de auditorias que têm por objeto já não os aspetos jurídicos relacionados com a formação do contrato, mas a sua execução, de acordo com uma perspetiva substancial de utilização dos dinheiros públicos», incidindo «sobre o mérito da

gestão, segundo critérios de economicidade, eficiência e eficácia» (cf., *supra*, Guilherme de Oliveira Martins, “O Tribunal de Contas como jurisdição completa”...).

- jj)** Neste sentido, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional salienta que “a competência destinada à fiscalização concomitante e sucessiva atribuída à 2.ª Secção do Tribunal de Contas apresenta contornos específicos”, sublinhando que “apesar de comportar alguma atividade judicializada, a auditoria não constitui em si mesma uma atividade jurisdicional.”
- kk)** E, com referência a António Cluny (cf., *supra*, *Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas*....), o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional explicita que “Culminando uma fase “pré-processual” do procedimento que visa a efetivação de responsabilidades financeiras, a decisão judicial que aprova o relatório já tem sido definida como um pressuposto processual da instauração da posterior ação para efetivação das responsabilidades financeiras, cujo julgamento será já da competência da 3.ª Secção.”
- ll)** Ainda no mesmo sentido, o Acórdão n.º 812/17 do Tribunal Constitucional concretiza que “o exercício da função jurisdicional só tem lugar se forem detetadas infrações financeiras nas auditorias (aludidas nos artigos 54.º e 55.º da LOPTC) e em relação aos respetivos responsáveis.”
- mm)** E o Acórdão n.º 812/17 sublinha ainda que “As auditorias, previstas no artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC, são [...] meros meios processuais instrumentais da realização da jurisdição e competências legalmente atribuídas àquele Tribunal, surgindo, portanto, ligadas à realização de alguma das competências que a referida Lei lhe comete.” Note-se que a auditoria em apreço - *Auditoria Orientada ao Endividamento do Município de Vila Nova de Gaia* - foi realizada ao abrigo do artigo 5.º, n.º 1, alínea g), da LOPTC.
- nn)** Destarte, **no caso *sub iudice*, decai a argumentação do recorrente centrada em torno das “garantias próprias do processo penal.”**

oo) É também essencial diferenciar entre a aplicação de multa por violação de normas financeiras e a cominação de multa por violação do dever de coadjuvação com o Tribunal.

pp) O confronto entre o teor do artigo 65.º (*Responsabilidades financeiras sancionatórias*) e o teor do artigo 66.º (*Outras infrações*) da LOPTC é elucidativo da aludida diferença.

qq) A inserção formal dos artigos 65.º e 66.º da LOPTC na Secção III (*Da responsabilidade sancionatória*) do Capítulo V (*Da efetivação de responsabilidades financeiras*) da LOPTC pode dar azo a eventuais equiparações materiais erróneas, que importa diferenciar.

rr) Nas palavras de Paulo Nogueira da Costa, em *O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal...*:

“[...] Apesar de o legislador subsumir tanto as infrações do art. 65.º como as do 66.º ao conceito de responsabilidade sancionatória, o que é evidenciado na epígrafe da Secção em que ambos os preceitos estão inseridos, a natureza de umas e outras é distinta.

Com efeito, nas situações descritas no art. 66.º da LOPTC estamos perante *ilícitos processuais* [...]. Em causa não está, como no art. 65.º, a violação de normas financeiras, mas sim a violação de normas processuais que visam garantir uma eficaz ação do Tribunal de Contas.

Os deveres que se consideram violados, nas situações enunciadas no art. 66.º da LOPTC, podem ser perspetivados como parcelas integrantes de um *dever de colaboração*.

“[...] É também com base na natureza diferenciada das normas violadas que as sanções do art. 65.º são aplicadas pela 3.ª Secção do Tribunal, na sequência de processo jurisdicional de efetivação de responsabilidades, enquanto as sanções do art. 66.º são aplicadas pela 1.ª e pela 2.ª Secções, no âmbito dos processos em que têm competência [...].”

ss) No mesmo sentido, Pedro Caeiro diferencia entre “a responsabilidade pelas infrações financeiras elencadas no art.º 65.º” e “a responsabilidade pelas violações de regras de procedimento prevista no art.º 66.º” [*in* “A natureza jurídica da responsabilidade financeira sancionatória e a

concorrência entre infrações financeiras e crimes: o olhar de um estrangeiro” ...]:

“O presente texto versa apenas a responsabilidade pelas infrações financeiras elencadas no art.º 65.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), não abrangendo a responsabilidade pelas violações de regras de procedimento prevista no art.º 66.º. Como a doutrina [...] e a jurisprudência [...] têm corretamente observado, trata-se aí de sanções aplicadas pelo Tribunal de Contas (TContas) no exercício do seu poder de direção e conformação processual, análogas às que são conhecidas da generalidade das jurisdições e que, por isso, não suscitam dificuldades particulares.”

tt) Por sua vez, o Acórdão n.º 3/2016, 3ª Secção-PL, de 28 de janeiro de 2016 [rel. Cons. Morais Antunes, ...], estabelece:

“ [...] a infração a que se refere a alínea f) do n.º 1 do artigo 66.º da LOPTC, destina-se a sancionar o incumprimento do dever de boa fé processual com o Tribunal, sendo uma multa de natureza eminentemente processual, a exemplo de outras sanções de natureza pecuniária que, não só no âmbito do direito processual civil e processual penal, mas também de outros ramos de direito processual, sancionam os comportamentos que, em termos gerais, se traduzem numa falta de colaboração/cooperação e/ou de boa fé processual com as entidades jurisdicionais.

Tais multas têm em vista, em primeira linha, garantir o cumprimento dos deveres de colaboração/cooperação e boa fé com o tribunal para a descoberta da verdade. Conclui-se, assim, tal como concluiu o Tribunal Constitucional nos Acórdãos acima referidos para os quais remetemos, que o procedimento previsto no artigo 66.º da LOPTC (vide também artigos 57.º, n.º 5, 58.º, n.º 4, da LOPTC, e 76.º do Regulamento Geral do Tribunal de Contas) não reveste natureza sancionatória, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 32.º da CRP, não se encontrando, por isso, sujeito aos princípios constitucionais do direito processual criminal ou do restante direito processual sancionatório.

Acresce que, mesmo a admitir-se que estes processos têm uma natureza aproximada do processo de contraordenação ou de outro processo de natureza estritamente sancionatória (o que, como referem aqueles Acórdãos do Tribunal Constitucional, não se verifica), ainda assim seria de concluir que a LOPTC garantia os direitos de audiência e de defesa previstos no n.º 10 do artigo 32.º da CRP, já que é dado ao indigitado responsável a possibilidade de previamente à decisão ser ouvido sobre a infração, nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do

Regulamento Geral do Tribunal de Contas (vide também artigo 13.º, n.ºs 2 e 3 da LOPTC)”.
uu) Acresce que o citado Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 778/2014,

de 12 de novembro [Cons. João Cura Mariano] apresenta a seguinte fundamentação:

“[...] Na sistemática da LOPTC, a norma do artigo 66.º insere-se no Capítulo V, denominado «Da efetivação de responsabilidades financeiras» e, dentro deste capítulo, na Secção III, intitulada «Da responsabilidade sancionatória». Nesta secção, o artigo 65.º, sob a epígrafe «Responsabilidades financeiras sancionatórias», prevê a aplicação de multa para diversas infrações, praticadas com dolo ou negligência, em que está diretamente em causa o incumprimento de regras relativas à legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas e à boa gestão financeira. Já o artigo 66.º, sob a epígrafe «Outras infrações», prevê no seu n.º 1 a aplicação de multas em situações em que o comportamento sancionado não se traduz na violação daquele tipo de regras, mas sim no incumprimento de regras de natureza eminentemente processual (v.g., a falta injustificada de remessa de contas ao Tribunal ou a falta injustificada da sua remessa tempestiva ou pela sua apresentação com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação – al. a); a falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter – al. b); a falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações – al. c); a falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal – al. d); a inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto – al. e); a introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios – al. f)).

A multa prevista no artigo 66.º, n.º 1, alínea c), da LOPTC, em causa nos presentes autos, destina-se a sancionar o incumprimento do dever de colaboração com o Tribunal, sendo claramente uma multa de natureza processual, a exemplo de outras sanções de natureza pecuniária que, não só no âmbito do direito processual civil e processual penal, mas também de outros ramos de direito processual, sancionam os comportamentos que, em termos gerais, se traduzem numa falta de colaboração com as entidades jurisdicionais. Tais multas, que assumem um carácter meramente instrumental em relação a um

processo principal, têm em vista, em primeira linha, garantir o cumprimento dos deveres de colaboração com o tribunal para a descoberta da verdade.

O Tribunal Constitucional já teve a oportunidade de se pronunciar quanto a este tipo de sanções processuais de natureza pecuniária, distinguindo-as das sanções de natureza criminal, contraordenacional ou disciplinar (cfr., sobre esta matéria, entre outros, os Acórdãos n.ºs 315/92, 680/04, 27/05 e 458/07, acessíveis em www.tribunalconstitucional.pt)”.

[...]

Este entendimento é também aplicável às multas previstas no artigo 66.º, n.º 1, alínea c) da LOPTC, que, conforme se disse, são sanções de natureza processual que têm como finalidade levar os cidadãos a colaborar com as entidades jurisdicionais (neste caso, com o Tribunal de Contas).

Assim, é manifesto que a norma que prevê tais multas não tem natureza processual penal, uma vez que não tem por finalidade disciplinar a aplicação, pelos tribunais, do direito criminal. E é também inequívoco que a multa nela prevista não é aplicável a factos ilícitos típicos de natureza penal, ou seja, a factos catalogados como crimes, pelo que não tem a natureza de sanção criminal.”

vv) No caso *sub iudice*, o recorrente conclui que *foi coagido* – por meio do Despacho Judicial de Auditoria, emanado pelo Juiz Conselheiro Relator – *a prestar informações, com a ameaça de aplicação de multa*, o que constitui *verdadeiro abuso de poder e violação dos mais elementares direitos de defesa e do princípio da autoincriminação*, pelo que as suas declarações “*devem ser abrangidas pela proibição dos meios de prova previstas no Art.º 126.º do C. P. Penal.*”

ww) Ora, o que a doutrina e a jurisprudências citadas evidenciam é que *as multas previstas no artigo 66.º da LOPTC são sanções de natureza processual, que têm como finalidade levar os cidadãos a colaborar com o Tribunal de Contas, sendo manifesto que a norma que prevê tais multas não tem natureza processual penal.*

xx) Conclui-se, de forma inequívoca, pela improcedência da argumentação do recorrente assente na alegada violação do princípio do contraditório, por violação do direito de defesa, na versão de violação do princípio da não autoincriminação.

III – DECISÃO

Pelo exposto, considerando que não houve qualquer violação dos direitos do recorrente, que as alegações de recurso se limitam a reproduzir as alegações de contraditório por ele apresentadas, que o conteúdo das mesmas foi devida e corretamente ponderado e decidido no Relatório de Auditoria n.º 13/2015 – 2.ª S e que os juízos de auditoria formulados nesse Relatório emanam da análise das evidências de auditoria recolhidas, decide-se julgar improcedente o presente recurso e considerar que os juízos de auditoria formulados correspondem ao entendimento do Tribunal, à luz das ciências do direito, da economia, da gestão e dos princípios, normas e orientações práticas de auditoria internacional e nacionalmente aceites.

Em consonância com o disposto no art.º 96.º, n.º 2, da *Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas*, o *Regime Jurídico dos Emolumentos do Tribunal de Contas*, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 139/99, de 28 de agosto, e pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril, não prevê a cobrança de emolumentos pela emissão de decisões de recurso de deliberações que aprovem relatórios de auditoria, pelo que, *in casu*, não há lugar à cobrança de emolumentos.

Lisboa, 17 de maio de 2022

Os Juízes Conselheiros,

(José Manuel Gonçalves Santos Quelhas - Relator)

(Ana Margarida Leal Furtado)

(Maria da Conceição dos Santos Vaz Antunes, que apresenta Declaração de voto)

(António Manuel Fonseca da Silva)

(Vota favoravelmente, mas não assina por participar por videoconferência)

(Mário António Mendes Serrano)

(Maria dos Anjos de Melo Machado Nunes Capote, que apresenta Declaração de Voto)

(Luís Filipe Cracel Viana)

(Maria da Luz Carmezim Pedroso de Faria)

(Helena Maria Mateus de Vasconcelos Abreu Lopes, que apresenta Declaração de Voto)

DECLARAÇÕES DE VOTO

Declaração de Voto da Senhora Juíza Conselheira Maria da Conceição dos Santos Vaz Antunes

Concordo com a decisão de julgar improcedente o recurso, uma vez que o contraditório foi efetuado e as alegações foram apropriadamente consideradas no Relatório de Auditoria em observância da LOPTC e os juízos de auditoria foram formulados em conformidade com os princípios, normas e orientações práticas de auditoria adotados pelo Tribunal.

(Maria da Conceição dos Santos Vaz Antunes)

**Declaração de Voto da Senhora Juíza Conselheira
Maria dos Anjos de Melo Machado Nunes Capote**

Acompanho o senhor Conselheiro Relator relativamente à apreciação do mérito dos fundamentos do recurso, no sentido de que entendo ter sido dado cumprimento ao princípio do contraditório, não ter havido violação do princípio da autoincriminação, pelo que deverá julgar-se improcedente o recurso e confirmar os juízos de auditoria.

Relativamente às designadas “questões-chave” relevantes para o funcionamento do Tribunal de Contas, tratadas em A, B, C e D da Parte II do Acórdão, manifesto reservas ao seu conteúdo e respetivas conclusões a propósito do processo em apreciação, pelo que não acompanho o Acórdão a esse propósito, acolhendo o racional e consequentes preocupações constantes do Acórdão do Tribunal Constitucional nº. 812/17, da 1ª. Secção.

(Maria dos Anjos de Melo Machado Nunes Capote)

**Declaração de Voto da Senhora Juíza Conselheira
Helena Maria Mateus de Vasconcelos Abreu Lopes**

Voto, com a seguinte declaração.

Entendo que a invocação da aplicação ao caso do princípio de direito penal da ilegalidade da prova obtida em violação do direito à não autoincriminação não procede, pelas razões referidas no acórdão, mas também porquanto:

- Os juízos de censura proferidos em auditoria não podem ser considerados como uma sanção (tal como reconhecido pelo próprio Tribunal Constitucional);
- Mesmo que pudessem ser considerados como uma sanção, a mesma não seria equiparável a uma sanção penal, sendo mais próxima da responsabilidade financeira;
- A função de auditoria pública do Tribunal de Contas e a responsabilidade financeira não correspondem ao exercício de uma responsabilidade penal à qual devam ser aplicados todos os princípios de direito penal. Uma importante especificidade das mesmas, que expressamente afasta a aplicação do referido princípio, é a de que lhes subjaz um estrutural princípio de prestação de contas que justifica a imperatividade do dever de prestar informação (inclusive sob cominação- vide artigos 10.º e 66.º da Lei n.º 98/97) e afasta o direito de não colaborar no apuramento de factos. Isto está estabelecido, entre outros preceitos, no artigo 61.º, n.º 6, da Lei n.º 98/97, quando estipula que aos visados cabe demonstrar a utilização de dinheiros públicos de forma legal, regular e conforme aos princípios de boa gestão.

Acresce que, no meu entender, deveriam ser aplicados emolumentos, nos termos do artigo 16.º do respetivo regime jurídico (aplicável a qualquer recurso) ou, em última análise, do artigo 18.º (aplicável a quaisquer outros processos não expressamente previstos no diploma), ambos do regime aprovado pelo Decreto-Lei n.º 66/96, de 31 de maio (e

respetivas alterações), em qualquer caso no montante de 40% do VR, a pagar pelo recorrente.

(Helena Maria Mateus de Vasconcelos Abreu Lopes)