

**III ENCONTRO  
DOS TRIBUNAIS DE CONTAS  
DA COMUNIDADE DOS PAÍSES  
DE LÍNGUA PORTUGUESA**

**FICHA TÉCNICA:**

— **Direcção:** *Presidente do Tribunal de Contas de Portugal*  
Alfredo José de Sousa

— **Coordenação:** *Director Geral do Tribunal de Contas*  
José Fernandes Farinha Tavares

*Director do Gabinete de Estudos*  
Manuel Freire Barros

— **Montagem e**  
**Composição gráfica:** Isabel Trigo

— **Capa**  
Concepção Lúcia Belo  
Execução gráfica: Grafiletra - Artes Gráficas

— **Reprodução:**  
Reprografia Afonso Rebelo  
do Tribunal de Contas Mário Ferreira  
Augusto António Máris dos Santos

— **Edição:** Centro de Estudos e Formação dos Tri-  
bunais de Contas da Comunidade dos  
Países de Língua Portuguesa. (CEFTCCPLP)

— **Tiragem:** 500 ex  
— **Depósito Legal:** 111450/97

## **CAPÍTULO I**

### **Introdução**

Discurso de Sua Excelência o Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique .....	9
--	---

## **CAPÍTULO II**

### **Temas Apresentados pelos Tribunais de Contas**

#### **Angola**

Tema I.....	25
Tema II .....	35

#### **Brasil**

Tema I.....	45
Tema II .....	67

<b>Cabo Verde</b> .....	107
-------------------------	-----

#### **Moçambique**

Tema I.....	141
Tema II.....	161

#### **Portugal**

Tema I.....	183
Tema II.....	213

### **CAPÍTULO III**

#### **Conclusões/Recomendações**

##### **SECÇÃO I**

Conclusões/Recomendações do Tema I.....	241
---	-----

##### **SECÇÃO II**

Conclusões/Recomendações do Tema II.....	247
--	-----

### **CAPÍTULO IV**

#### **Anteprojecto do Estatuto da Organização dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa apresentados pela Secretaria-Geral**

Relatório do Secretário Geral.....	255
------------------------------------	-----

Texto do Anteprojecto .....	261
-----------------------------	-----

### **CAPÍTULO V**

Acta da Reunião da Comissão Mista.....	281
--	-----

Moção de Reconhecimento .....	291
-------------------------------	-----

### **CAPÍTULO VI**

Discurso de Encerramento .....	297
--------------------------------	-----

CAPÍTULO I

INTRODUÇÃO



**Discurso proferido por Sua Excelência  
O Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique,  
Dr. António Luís Pale,  
por ocasião da cerimónia de abertura do  
Terceiro Encontro dos Tribunais de Contas  
da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa**



Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa

Excelentíssimo Senhor Presidente do Tribunal Supremo

Excelentíssimo Senhor Ministro dos Negócios Estrangeiros e Cooperação

Excelentíssimo Senhor Procurador Geral de República

Excelentíssimo Senhor Ministro da Justiça

Excelentíssimo Senhor Bastonário da Ordem dos Advogados

Ilustres Convidados

Estimados Delegados

Minhas Senhoras e Meus Senhores

Em primeiro lugar, desejo formular a todas as Delegações ao III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa os mais vivos e sinceros cumprimentos de boas vindas bem como votos de que se encontrem neste recanto do Oceano Indico como se estivessem nas vossas próprias casas.

De seguida, também desejo manifestar todos os nossos sentimentos de que este III Encontro, que ora se inicia, seja coroado dos maiores sucessos para bem das nossas Instituições e dos nossos Povos.

Da nossa parte estamos fortemente convencidos de que da conjugação dos nossos esforços sairemos deste evento muito mais enriquecidos, tanto no estrito campo funcional como também no calor e solidariedade humanas que constituem já um atributo dos nossos encontros.

Ao realizar-se o III Encontro em Moçambique, queremos ver reforçados os amplos benefícios decorrentes dos I e II Encontros, de Portugal e Cabo Verde, ocorridos, respectivamente, em Julho de 1995 e Outubro de 1996.

Ao falar-se em benefícios, devemos exteriorizar convenientemente o seu conteúdo, na medida em que verificou-se um aprofundamento mútuo, bilateral e multilateral, entre as nossas Instituições, não só no campo funcional, académico, de formação e informação, como também no profundo e amistoso relacionamento humano e pessoal.

Os temas escolhidos para este nosso Encontro - “Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno” e “Os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública” - revelam-se da maior oportunidade e importância no contexto actual não só dos nossos Países, como também ao nível internacional.

Modernamente, verifica-se um notável enfoque no que se refere à consecução dos mecanismos tendentes à melhor utilização e racionalização dos dinheiros públicos, desempenhando, aqui e para os efeitos referidos, um papel decisivo o recurso aos mecanismos de controlo da própria Administração Pública.

Indiscutivelmente podemos afirmar que este campo constitui o alvo almejado, o campo de eleição para a realização dos fins que presidem às instituições de controlo externo, não sendo, contudo, de menor valia, o papel desempenhado pelos órgãos de controlo interno, como é óbvio.

Esta constatação foi deveras evidenciada na Conferência promovida pela INTOSAI, relativa ao Controlo Interno, que teve lugar de 22 a 28 de Setembro último, em Budapeste, durante a qual se destacou a importância do controlo interno e das próprias auditorias internas como instrumentos eficazes de prevenção e normalização do funcionamento dos serviços públicos.

Estas acções, complementadas pelas acções desenvolvidas pelos órgãos de controlo externo, asseguram, eficazmente, uma maior racionalidade na utilização dos dinheiros públicos e seu controlo, possibilitando, por outro lado, uma real eficácia no funcionamento da Ad-

ministração Pública, em benefício da comunidade e do próprio Estado.

Nos dias de hoje , e mais do que nunca, considerando a escassez de recursos com vista a satisfazer as crescentes necessidades dos Povos e a natural promoção do bem estar social, verifica-se um amplo movimento internacional em prol da boa governação, evitando-se, fundamentalmente, desperdícios na utilização dos dinheiros públicos.

São apanágio disto as inúmeras conferências e seminários que se vêm realizando ao mais amplo nível internacional, visando a coordenação de acções tendentes ao combate enérgico da corrupção, má gestão e fraudes.

Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa,

Ilustres Convidados

Estimados Delegados

Minhas Senhoras e Meus Senhores,

Em Moçambique, como não podia deixar de ser, assiste-se igualmente a um amplo movimento em prol da racionalização e controlo financeiro na utilização dos recursos públicos, acção esta que tem lu-

gar no âmbito da democratização do nosso País, com os mais salutarres objectivos de se assegurar uma maior e melhor transparência.

Com efeito, a situação prevalecente no País, que se caracteriza por uma economia fortemente debilitada pela guerra, dando lugar aos mais parcos recursos para a satisfação das necessidades públicas e, em face das pressões em materializar o que de mais elementar se pretende nas áreas da educação, saúde, justiça, acção social e recuperação de infra-estruturas com vista ao restabelecimento de todo o tecido social e económico, impõe a promoção de uma gestão correcta e criteriosa dos dinheiros públicos.

É de referir que, neste processo, é dada uma especial atenção à institucionalização e funcionamento da instituição do controlo externo, bem como dos organismos de controlo interno.

Desde a consagração expressa na Constituição de 1990 do Tribunal Administrativo, como órgão independente de controlo externo, temos vindo a assistir à adopção de instrumentos jurídicos que visam fortalecer o papel desta Instituição, citando-se, a título de exemplo, a Lei nº 5/92, de 6 de Maio de 1992 e as Leis nº 13/97, 14/97 e 16/97, de 10 de Julho de 1997.

Estes últimos diplomas definem, de forma clara e bastante abrangente, a acção do Tribunal Administrativo na área do controlo prévio das despesas públicas através do Visto, na área do controlo sucessivo também das despesas públicas e estabelecem ainda os mecanismos de responsabilização financeira dos respectivos agentes, salvaguardando-se os direitos constitucionais de defesa, designadamente através do princípio do contraditório e do recurso a uma última instância.

Por outro lado, relativamente à auditoria interna, registamos a institucionalização desta figura, mediante a criação de Inspeções, junto da Presidência da República e em cada um dos Ministérios das quais se realçam a Inspeção Geral do Estado, a Inspeção da Administração Estatal e a Inspeção Geral de Finanças, sendo de se assinalar o dever de colaboração que estes e outros órgãos têm para com o Tribunal Administrativo - Jurisdição de Contas.

De notar que a adopção de todo este rico quadro legal demonstra, sem margem para quaisquer dúvidas, o empenho do nosso Estado em criar condições para que efectivamente haja uma maior transparência e racionalidade na utilização dos dinheiros públicos, seu subsequente controlo, com vista ao cumprimento integral e rigoroso dos básicos princípios da economia, eficácia e eficiência.

Naturalmente que o Tribunal Administrativo, considerando os esquemas jurídicos apontados, terá de percorrer um longo processo até atingir a perfeição por todos almejada, à semelhança do que vem acontecendo com outras Instituições similares.

Desnecessário se torna referir que todo este processo requer, fundamentalmente, os mais diversos recursos, quer humanos, quer materiais, quer financeiros, de modo a serem desempenhadas, cabalmente, as mais diversas atribuições contidas na Constituição e demais legislação.

Do nosso ponto de vista, devemos frisar convenientemente que os objectivos acabados de se referirem constituem uma preocupação séria, de modo a se atingir a melhor e maior eficácia da nossa Jurisdição de Contas.

Neste processo não devemos olvidar toda uma dinâmica existente no País com vista ao reajustamento da máquina administrativa, tendo como objectivo uma maior eficácia na Administração Pública, o que implica um redobrar de esforços por parte da nossa Instituição com vista a adaptar-se às referidas transformações.

Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos  
Países de Língua Portuguesa

Estimados Delegados

Finalizando, não podemos deixar de expressar a nossa maior confiança quanto aos sucessos deste Encontro, considerando a rica sabedoria e as experiências de Vossas Excelências.

Esperamos igualmente um maior reforço dos laços de amizade, solidariedade e entendimento mútuo de todos.

Posto isto, declaro solenemente aberto o III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa.

Maputo, 21 de Outubro de 1997.

# CAPÍTULO II

TEMAS APRESENTADOS  
PELOS TRIBUNAIS DE CONTAS



Realizou-se na cidade da Praia, Cabo Verde, nos dias 21 a 24 de Outubro de 1997, o ***III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa***.

Nesse ***Encontro*** foram apresentados e debatidos:

- Tema I - “**Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno**”
- Tema II - “**Os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública**”

Publicam-se, seguidamente, as comunicações apresentadas por cada uma das Delegações.



A N G O L A



## **TEMA I**

# **OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO**

### **Sumário**

Introdução

I - Orgânica e funcionamento do Tribunal de Contas de Angola

1. Da competência
2. Quanto a organização e funcionamento
3. Quanto a organização e funcionamento

II - O sistema de controlo interno em Angola

III - O Tribunal de Contas em perspectiva

IV - Conclusão



## ***Introdução***

O aperfeiçoamento constante da estrutura orgânica do Aparelho Central do Estado e o aumento da eficácia e operacionalidade do seu funcionamento passam necessariamente pela criação e **institucionalização** de órgãos, formas e métodos de controlo estatal da sua actividade em sede da observância da legalidade, da estabilidade e reforço da direcção estatal e do crescimento da participação dos cidadãos no controlo das tarefas cometidas aos órgãos, instituições e serviços da administração do Estado e institutos públicos. Todavia a existência de um Estado de Direito só tem relevância em face da existência de mecanismos que garantam efectivamente o primado do princípio da legalidade, os quais só se alcançam através do estabelecimento de meios de garantia que possibilitem a impugnação pelos particulares de actos que violem os seus legítimos direitos, interesses ou expectativas jurídicas.

Sendo a existência do Tribunal de Contas, um sinónimo de positivismo de uma vontade política, no contexto de valores universais de maior transparência e responsabilidade pela gestão dos dinheiros públicos.”

O tema que nos propomos abordar, afigura-se-nos de uma amplitude extremamente lata. Todavia, limitar-nos-emos a dar uma panorâmica

dos aspectos que esperamos virem a ser desenvolvidos, com maior profundidade ao longo das apresentações que serão efectuadas durante a conferência.

Para melhor apresentação, tratamos subdividi-lo em 4 capítulos:

- I. Orgânica e funcionamento do Tribunal de Contas de Angola
- II. O sistema de controlo interno em Angola
- III. O Tribunal de Contas em Perspectiva.
- IV. Conclusão.

### ***I. Orgânica e funcionamento do Tribunal de Contas de Angola***

Após a aprovação da nova lei fundamental, revista pela Lei nº 23/92, de 16 de Setembro que “de jure” marca o início da II República, a consagração do Tribunal de Contas como órgão judicial, de competência especializada, a criar no âmbito da edificação de um Estado democrático e de direito passou a ter foro constitucional.

É assim que na sequência das disposições do artº 125º da Lei Constitucional de 1992, foi aprovada a Lei nº 5/96, de 12 de Abril, a qual estabelece as competências e define os princípios básicos, a organiza-

ção e funcionamento do Tribunal de Contas de Angola. Se por um lado se pode afirmar que o seu futuro funcionamento responde assim, de forma clara à necessidade de preencher um espaço importante, no domínio do controlo e responsabilidade pelos dinheiros públicos (accountability), numa sociedade que se deseja renovada e democrática., por outro é necessário não se perder de vista que as instituições constituem uma determinada parte da vida social, económica, histórica, cultural e política da humanidade.

Os Tribunais por definição, são órgãos independentes que aplicam a lei e fazem justiça.

O Tribunal de Contas está configurado na Lei Constitucional como Tribunal que não se distingue dos demais, como é o caso dos auditórios que não têm poderes de julgar, de condenar, etc.

- Os princípios básicos do Tribunal de Contas estão consignados nos art<sup>os</sup> 1<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 4, 17<sup>o</sup> e 22<sup>o</sup> da sua Lei orgânica;
- Não se condena ninguém sem ser ouvido. Princípio básico universal consignado no art<sup>o</sup> 17<sup>o</sup>;
- O seu grau de independência é bastante elevado ao que se chama Autogoverno (art<sup>os</sup> 12<sup>o</sup> a. b n<sup>o</sup> 2, 24<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1).

**1. Quanto à jurisdição:**

O Tribunal de Contas de Angola tem jurisdição em todo o território nacional e no estrangeiro, no âmbito de toda a ordem jurídica angolana (vide art<sup>os</sup> 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup>n<sup>o</sup> 1, 6<sup>o</sup> e 9<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4) da Lei 5/96, de 12 de Abril.

É de salientar que a lei estende a jurisdição do Tribunal de Contas aos Consulados e Embaixadas e às entidades privadas, desde que estas utilizem dinheiros públicos para além de exercer a fiscalização financeira do Estado e de mais pessoas colectivas públicas que a lei determinar.

**2. Da competência**

O capítulo II trata de estabelecer as competências do Tribunal de Contas, para a qual se apontam tradicionalmente duas vertentes:

**a) Fiscalização Preventiva**

---

Tem por fim, verificar se os actos e contratos a ela sujeitos estão conforme as leis vigentes e os encargos deles decorrentes têm cabimentação orçamenta (art<sup>os</sup> 6<sup>o</sup> e 8<sup>o</sup>). Seu objectivo consiste em prevenir o uso ilegal e irregular da utilização dos dinheiros públicos, prevenir o momento de dispêndio dos dinheiros prevenir a realização de despesas irregulares, ou antes da realização das despesas, mesmo antes de criar as condições de obrigação do Estado as pagar.

**b) Fiscalização Sucessiva:**

O Tribunal de Contas julga as contas das entidades ou organismos sujeitos à sua jurisdição, com o fim de apreciar a legalidade e regularidade da arrecadação das receitas e da realização das despesas, bem como tratando-se de contratos, verificar ainda se as suas condições foram as mais vantajosas no momento da sua celebração.

Nesta fase obriga-se a prestação de contas (art<sup>os</sup> 6<sup>o</sup> e 9<sup>o</sup>):

***3. Quanto a organização e funcionamento:***

O Tribunal de Contas será composto por 7 Juízes definitivamente (art<sup>os</sup> 2<sup>o</sup> e 4<sup>o</sup>) e funcionará:

- a) em Plenário - (art<sup>o</sup> 12<sup>o</sup>) parte mais alta da competência do Tribunal de Contas;
- b) Será composto por 2 câmaras
  - 1<sup>a</sup> Câmara - (art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup>) - Fiscalização Preventiva;
  - 2<sup>a</sup> Câmara - (art<sup>o</sup> 14<sup>o</sup>) Fiscalização Sucessiva;

Essas câmaras são órgãos especializados em determinada matéria do Tribunal de Contas.

- c) em sessões diárias de visto que terão 2 Juízes permanentes.
- d) em secções provinciais ou regionais.

## ***II. O sistema de controlo Interno em Angola***

O Tribunal de Contas é um órgão de controlo externo, isto é, está fora do critério interno da administração pública, o que lhe difere das Inspeções sectoriais. Estas exercem o seu controlo dentro das insti-

tuições da administração pública. Importa aqui referir que o controlo interno em Angola é exercido pelas Inspeções, instituições ou órgãos, criados a nível de cada sector ou Ministério com a finalidade de fiscalizar e controlar a actividade dos órgãos, organismos e serviços da administração central e local do Estado no cumprimento das leis, resoluções, regulamentos e determinações dos órgãos superiores do Estado.

### ***III. O Tribunal de Contas em Perspectiva;***

Ao falarmos do Tribunal de Contas de Angola, é importante, recordarmo-nos de que aquela instituição não aparecer como um órgão estranho. Espera-se que venha a ser uma das mais relevantes e influentes instituições no domínio das finanças na administração angolana.

A Lei Orgânica do Tribunal de Contas de Angola foi aprovada em 12 de Abril de 1996. Entretanto existem alguns factores, que emperram a sua entrada em funcionamento, tais como falta de instalações, o próprio momento actual que se vive em Angola (de desavenças económicas e financeiras), etc. Mas apesar de tudo isto, o seu funcionamento está previsto para o último trimestre deste ano ou na pior das hipóteses para o 1º trimestre de 1998.

Assim, aguarda-se por um lado pela elaboração dos diplomas processuais que visem a assegurar a actividade do Tribunal de Contas, e por, garantir o seu funcionamento, mediante a adopção, em todas as instituições da administração pública, de uma nova orgânica.

#### ***IV Conclusão***

Para terminarmos esta exposição, permitam-nos concluir que a consagração constitucional do Tribunal de Contas e seguida da aprovação da lei orgânica que a institucionaliza, vem contribuir sem passos à retaguarda, para o fortalecimento do Estado de Direito em Angola. E assim, colocando instrumentos jurídicos à disposição dos cidadãos, instrumentos esses que se destinam regulamentar pacífica -, equitativa - e legitimamente os conflitos de ordem administrativa, podemos dizer que estamos perante a chamada “justiça administrativa”. Então com ela é possível colocar à disposição dos cidadãos os meios necessários para a defesa dos direitos e liberdades fundamentais, contra comportamentos por vezes indecorosos, da administração ou mesmo abusivos que muitas vezes, contribuem para a geração de conflitos de interesse.

**TEMA II**  
**OS TRIBUNAIS DE CONTAS**  
**NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Sumário**

A - A intervenção do Tribunal de Contas na Administração Pública

1. Fiscalização Preventiva
2. Fiscalização Sucessiva



O Tribunal de Contas não pode por si só resolver os problemas da Administração Pública. Não pode suprir de uma só vez as deficiências legislativas que existem. Ele fiscaliza a administração pública e prevê adoptar uma filosofia de carácter pedagógico na sua fase preliminar.

Os Tribunais são órgão de administração passiva. Mas o Tribunal de Contas não o é, pelo contrário, pode exercer poderes em qualquer âmbito (poder de iniciativa, artº 6º nº 1, d), sendo por isso um Tribunal especial.

A Administração pública é constituída por um conjunto de órgãos e serviços, sob administração directa (criados por Lei: Ministérios, Serviços, etc.) e indirecta (a cargo de Instituições autónomas, órgãos eleitos, (ex. autarquias), têm personalidade própria, liberdade financeira total, porém as suas contas são submetidas a julgamento do Tribunal de Contas (artº 1º nº 2 b)).

Na administração pública os actos são unilaterais e os contratos são bilaterais.

A actividade da administração pública tem como fim satisfazer os interesses públicos do colectivo.

## ***A - A intervenção do Tribunal de Contas na Administração Pública.***

No artigo 6º da Lei orgânica do Tribunal de Contas estão previstos dois tipos de competência, nomeadamente:

### ***1. Fiscalização Preventiva***

Que pressupõe a verificação prévia da legalidade e da regularidade dos actos e contratos geradores de despesas ou que representem responsabilidade financeira das entidades que se encontram sob sua jurisdição. É conveniente simplificar o processo de fiscalização preventiva das despesas públicas realizado através do visto do Tribunal de Contas.

Nenhum diploma ou despacho conjunto sujeito a “visto” do Tribunal de Contas poderá ser executado ou produzir quaisquer efeitos antes da sua publicação no Diário da República com a declaração de ter sido visado, pelo mesmo Tribunal.

O visto do Tribunal de Contas tem por fim verificar se os documentos a ele sujeitos estão conforme com as leis em vigor e se os encargos deles resultantes têm cabimento em verba, orçamental legalmente

aplicável, bem como tratando-se, de contratos, se as suas condições são as mais vantajosas para o Estado.

Nesta função, o Tribunal de Contas intervém numa dupla perspectiva, que se caracterizam na verificação da legalidade administrativa e na da regularidade financeira. Por exemplo, no acto de nomeação de um funcionário público, o Tribunal de Contas examina em primeira instância se, do ponto de vista de Direito Administrativo, não foi cometida nenhuma ilegalidade isto é, se a pessoa proposta para determinado lugar reúne as condições legais para ocupar um cargo público, se apresentou os documentos necessários, se não houve na sua nomeação nenhum vício de natureza administrativa, etc. e, em segundo lugar, examina se no nenhum vício de natureza administrativa, etc. e, em segundo lugar, examina se no orçamento está inscrita a verba através da qual se possa fazer a despesa correspondente (vencimento, abonos, etc.), se a despesa a efectuar para além das já realizadas ao abrigo da mesma verba, ainda tem cabimento, etc.. Se considera que há ilegalidade ou irregularidade, quer do ponto de vista administrativo, quer do ponto de vista financeiro, então, o Tribunal de Contas recusa o visto, e o acto não poderá produzir efeitos. Caso concorde concede o visto.

A essa função podemos chamá-la de controle “a priori”, porque o controlo é aí exercido antes de a despesa ser efectuada.

***2. Fiscalização Sucessiva:***

É o acto posterior a fiscalização preventiva para censurar as actividades após produção dos efeitos preconizados.

Na fiscalização sucessiva, o Tribunal de Contas tem como competência consultiva a emissão do parecer sobre a Conta Geral do Estado e como competência jurisdicional o julgamento das contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas a sua jurisdição ditando acórdãos.

Ao emitir o parecer sobre a Conta Geral do Estado o Tribunal de Contas verifica em síntese a execução do O.G.E., expressa sinteticamente, isto é, a forma como ele foi executado;

Verifica as irregularidades e responsabiliza os infractores.

Na apreciação, o Tribunal apenas emite um parecer e no julgamento, julga exercendo um poder jurisdicional, decorrendo daí as necessárias consequências legais.

Sobre a Conta Geral do Estado, o Tribunal de Contas produzirá um relatório e emitirá um parecer a ser submetido à Assembleia Nacional para efeitos de apreciação e aprovação. O relatório e parecer do Tribunal de Contas sobre a Conta Geral do Estado devem verificar a exactidão, regularidade, legalidade e correcção económico - financeira das contas e ou gestão financeira anual sendo objecto de publicação no Diário da República.

Em suma, o Tribunal de Contas é um órgão inevitável na formação de um Estado que se pretende democrático e de direito, pois com o seu pleno desenvolvimento, actuação oportuna, eficaz, eficiente e na correcção da aplicabilidade das regras inerentes no domínio dos recursos financeiros públicos, indubitavelmente contribui na melhoria da Administração Pública.



B R A S I L



**TEMA I**  
**OS TRIBUNAIS DE CONTAS**  
**E O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

**Sumário**

I - Introdução

O sistema de controlo interno

Relacionamento dos controlos interno e externo

A confiabilidade do Sistema de controlo interno

1. Base Legal
2. Autonomia e independência
3. Recursos humanos e materiais
4. Capacitação profissional e remuneração adequada

II - Conclusões

III - Recomendações



## ***Introdução***

A nova ordem mundial em nossos tempos tem, por vezes, nos proporcionado a oportunidade de presenciar debates em que não raro se emitem opiniões precipitadas, motivadas mais pela aparência dos fatos do que por uma interpretação profunda acerca dos reflexos de situações cotidianas. Assim, novas palavras recentemente massificadas, como desestatização e globalização, têm sido interpretadas como sinônimos da prevalência da economia privada sobre a do setor público, com a conseqüente simplificação e diminuição dos Estados. Segue-se a esse raciocínio a conclusão equivocada de que o futuro imporá significativa redução nas atividades de auditoria governamental. Olvidam-se, em sua abordagem, que essas tendências trariam, como contrapartida à saída gradual do Estado do contexto produtivo, sua maior participação nos setores ligados às atividades de regulamentação e uma permanente ação à busca de uma maior eficiência no exercício de suas atividades típicas, como educação, saúde e segurança pública.

A partir dessa realidade encadeia-se um ciclo de atuações e demandas em que os cidadãos, como contribuintes, exigem uma maior efetividade de seus representantes no Parlamento. Esses, cobram uma postura mais rígida dos governantes e dos administrado-

res, responsáveis pela aplicação de dinheiros e bens públicos, os quais, por sua vez, hão de buscar garantias de que os programas que lhes estejam afetos sejam adequadamente gerenciados, mediante a responsabilização dos funcionários setorizados por seus respectivos atos.

Todo esse ciclo impõe a existência de controles adequados e de um contínuo trabalho auditorial que zele não apenas pela legalidade das despesas, mas também, e a cada dia com maior relevância, pela economicidade, eficiência e eficácia da ação administrativa. E mais ainda, exige que subsistam sistemas devidamente estruturados objetivando o fornecimento de informações tempestivas aos diversos segmentos interessados: gestores, na busca da correção de seus procedimentos; altos administradores, requerendo informações gerenciais que lhes auxiliem nos processos de tomada de decisão; parlamentares, imprensa e cidadãos, na investigação cuidadosa da destinação conferida ao produto de tributos. A diversidade das informações requeridas em função dos diferentes níveis de exigência de cada Setor interessado, recomenda a especialização no desempenho das funções, o que constitui o pressuposto básico da existência de sistemas distintos de controle, classificados usualmente em Controles Internos e Controles Externos, ambos integrantes da modalidade maior denominada de Auditoria Governamental.

### ***O Sistema de Controle Interno***

Inicialmente, necessário se faz estabelecer diferenças conceituais entre o que seja Controle Interno, Auditoria Interna e Sistema de Controle Interno. Tais expressões, embora utilizadas indistintamente, possuem significações próprias. Assim, a falta de precisão terminológica poderá dificultar a compreensão deste trabalho.

A melhor doutrina tem aceitado que o termo “Controle Interno” abarca todas as formas de controle, preventivo ou detectivo, existentes em determinada organização - pública ou privada -, sejam de natureza financeira, contábil, técnica ou mesmo operacional. Os controles internos são implantados pela própria gerência de cada área no curso de suas rotinas e atividades, buscando evitar que sejam cometidos erros de execução. Vão da simples exigência de que todos os documentos emitidos sejam regularmente assinados por pessoas autorizadas, devidamente identificadas, à segregação de funções universalmente defendida. Não é demais assinalar que nenhuma organização subsiste sem a existência de mínimos controles internos.

Aprofundando-nos um pouco no exame do conceito, tais controles podem ser, como já dissemos, preventivos ou detectivos. Para maior ilustração, o exemplo que utilizamos quando nos referimos à

exigência de que todos os documentos emitidos por uma organização devessem ser assinados por pessoas devidamente autorizadas, constituiria um controle preventivo, uma vez que previniria a ocorrência da expedição indevida de documentos. Por outro lado, mencione-se como exemplo de controle detectivo a conferência efetuada por determinado funcionário sobre os cálculos de uma folha de pagamento anteriormente elaborada por servidor distinto.

Pode-se afirmar, sem hesitação, que quanto mais numerosos e confiáveis forem os controles internos, menor será a possibilidade da ocorrência de “erros potenciais”, ressalvando-se que a sua existência não deve constituir entrave ao andamento normal dos serviços.

O conceito de Auditoria Interna, por seu turno, refere-se à unidade ou departamento institucionalmente constituído - igualmente no âmbito público ou privado -, dotada de recursos humanos e materiais, para que, em nome da alta administração de um determinado órgão ou entidade, exerça vigilância sobre os controles internos existentes e as operações corriqueiramente realizadas. Mais ainda, dentro de um enfoque moderno, a auditoria interna tem a seu cargo a tarefa de prestar orientação aos auditados e de auxiliar a alta administração no processo de tomada de decisão, dirigindo sua atividade,

anteriormente apenas fiscalizatória e punitiva, para uma nova posição de unidade também consultiva.

Finalmente, quando mencionamos o Sistema de Controle Interno tratamos especificamente do Setor Público e referimo-nos ao conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, princípios, métodos, procedimentos e equipamentos, coordenados entre si, que busque o fim precípua de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem assim de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nos órgãos e entidades da administração pública federal.

Um autêntico Sistema de Controle Interno constituiria, em síntese, uma autêntica rede de informações capaz de subsidiar o processo de tomada de decisão a nível governamental e de fornecer ao dirigente, a qualquer instante, a exata noção do desempenho de cada um e de todos os órgãos e entidades que tenham a seu cargo a gestão de recursos públicos. Esse é o objetivo principal de sua criação.

Por sua maior proximidade com a administração e seu contato diário com as operações que são realizadas, o Sistema de Controle

Interno (que doravante passaremos a denominar também de Controle Interno) passa a deter pormenorizado conhecimento das peculiaridades de cada unidade, órgão ou entidade. Por isso mesmo é considerado como um dos pilares que dão sustentação à eficácia do próprio controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, Controladorias e Entidades assemelhadas, criando-se uma relação direta de interdependência em que a efetividade de suas ações resulta na conseqüente e imediata melhoria do ambiente de controle em que atuam as Instituições de Fiscalização Superiores.

Vale observar que a existência de um eficiente Sistema de Controle Interno não elimina a existência de uma Entidade de Controle Externo, uma vez que aquele atua no âmbito e sob a supervisão direta da Administração, podendo sofrer, como conseqüência, ingerências políticas e hierárquicas em maior ou menor grau. O Controle Externo, nesse caso, expressa-se na isenção, através da busca da verdade material dos fatos, que pode ou não coincidir com a realidade retratada pelo Controle Interno.

Não obstante, a extensa e complexa competência usualmente conferida aos órgãos incumbidos da realização do Controle Externo torna impossível a revisão do universo das operações realizadas pelas diversas unidades, órgãos e entidades que integram o Estado.

Nesse contexto, cresce a importância dos trabalhos do Controle Interno, ao exercitar a competência de auxiliar os trabalhos do Controle Externo, no exercício de sua função institucional.

É de se ressaltar, ainda, que o Sistema de Controle Interno adquire mais relevância nos países que praticam o Controle Externo utilizando-se do modelo dos Tribunais de Contas, uma vez que ambos usualmente atuam em todos os processos de contas que são submetidos a julgamento.

### ***Relacionamento dos Controles Interno e Externo***

É certo que os Controles Interno e Externo, embora atuem no mesmo campo, possuem enfoques próprios, em função de suas diferentes responsabilidades, atribuições e clientes. Não obstante essas diferenças, pode-se afirmar que auditores internos e externos podem trabalhar em harmonia e cooperação com vistas à maximização de seus resultados. Nesse sentido, os benefícios podem ser assim resumidos:

- 1) redução do escopo dos trabalhos do Controle Externo como decorrência da verificação da efetividade dos exames levados a termo pelo Controle Interno;
- 2) fornecimento, por parte do Controle Interno, de informações vitais para o melhor conhecimento dos setores a serem auditados; e
- 3) eliminação da duplicidade de esforços, na medida do possível.

A integração entre os Controles Interno e Externo faz-se fundamental como forma de racionalização administrativa, suprimindo-se a duplicidade de procedimentos. Tal duplicidade pode ser evitada, por exemplo, a partir da elaboração conjunta de planos de auditoria, de forma a que os trabalhos se integrem, e não se sobreponham. Igualmente, a racionalização dos trabalhos será alcançada com a disseminação recíproca dos manuais e roteiros de auditoria existentes, bem assim com a disponibilização dos papéis de trabalhos relativos às auditorias já realizadas.

Avançando mais na cooperação, pode-se chegar a um cenário em que ambos os Controles, utilizem-se de um mesmo sistema de gerenciamento de informações, com bases de dados únicas, instituindo-se, apenas, diferentes perfis e níveis de acesso.

Outro passo importante a ser dado no árduo caminho que é a busca do atingimento pleno das funções de controle exercidas pelas nossas entidades de fiscalização superior é o estabelecimento de reuniões conjuntas, entre os membros que integram ambos os Controles - Interno e Externo - com vistas à definição dos melhores modelos a serem adotados em cada área. Enfatizamos que as pautas de tais reuniões devem ser iniciadas pela eliminação conjunta de controles meramente burocráticos e formais, de questionável praticidade e relevância, para prevalecer uma política que valorize o controle prévio e concomitante em detrimento do controle “a posteriori”, sabidamente de menor eficácia.

Ainda dentro desse enfoque, pode-se atribuir ao Controle Interno os trabalhos relacionados à revisão mais minudente dos procedimentos administrativos e operacionais levados a efeito diuturnamente pelos diversos agentes responsáveis, tarefa que requer elevado número de horas de auditoria e conduz, quando praticada apenas de forma esporádica - como o seria pelo Controle Externo - a resultados pouco expressivos no que concerne à materialidade do objeto auditado. Assim, ficaria o Controle Externo com a missão mais relevante de fornecer ao Parlamento uma visão sistêmica da Administração Pública, do resultado dos programas de governo e dos entraves detectados à boa-administração.

### ***A Confiabilidade do Sistema de Controle Interno***

É universalmente aceito que a cooperação entre os auditores internos e externos deve ser sempre buscada, conforme mencionamos anteriormente. No entanto, por mais estreitos e integrados os laços existentes entre as entidades do Controle Externo e o Sistema de Controle Interno, as responsabilidades próprias daquele não possibilitam que seus trabalhos calquem-se nas constatações deste, independentemente de outras avaliações, inclusive porque, como já comentamos, o Controle Interno encontra-se estruturado no seio da própria Administração, sujeito, portanto, a variadas distorções e ingerências.

Assim, caberia à auditoria externa decidir se deveria utilizar-se ou não dos trabalhos produzidos pelo Controle Interno com o propósito de reduzir o detalhamento de seus próprios exames. No entanto, se decidisse por utilizar-se subsidiariamente daqueles trabalhos, teria que proceder, antecipadamente, à avaliação do próprio Sistema de Controle Interno como forma de aferir o grau de confiabilidade de seus registros e dizer até que ponto esses registros poderão ser utilizados. Sua decisão ficaria dependendo do juízo feito em cada situação específica.

Pode-se afirmar, como corolário, que o grau de confiabilidade nos trabalhos realizados pelo Controle Interno aumenta sensivelmente na medida em que estejam presentes os seguintes fatores:

**1) Base Legal:**

O primeiro dos quesitos que fortalece o Controle Interno é que sua existência tenha respaldo em lei, a qual discipline sua estrutura organizacional e lhe atribua competência específica, ao invés de simplesmente emanar de norma inferior editada no âmbito administrativo. O reconhecimento legal da existência de um Sistema de Controle Interno, além de lhe conferir maior legitimidade, atribui-lhe um caráter institucional, e portanto, permanente. Passa o Controle Interno a ser um instrumento estável do Estado, e não apenas de um Governo.

**2) Autonomia e Independência:**

Ainda no plano estrutural, tanto maior será o grau de confiabilidade dos trabalhos do Controle Interno quanto maior for a autonomia e independência de que dispuser esse Sistema. Valendo-nos da idéia - que já expusemos - de que o Sistema de Controle Interno deve servir como um órgão de assessoramento da mais alta adminis-

tração, parece-nos ser uma disfunção sua vinculação hierárquica a qualquer outra pessoa que não à autoridade máxima de cada um dos Poderes. Nesse sentido, estaria assegurada a minimização de injunções espúrias a que podem estar sujeitos seus trabalhos.

O conceito de independência está relacionado não apenas à ausência de subordinação hierárquica dos auditores em relação aos auditados, mas também à isenção dos dirigentes e servidores que integram o Sistema. Assim, é necessário que a ocupação dos cargos e funções se faça por meio de critérios técnicos e objetivos, preferencialmente mediante concurso público, o que contribui para a integridade dos relatórios e pareceres.

Finalmente, a independência dos integrantes do Controle Interno somente se assegura a partir da existência de mecanismos que os preservem de constrangimentos e coerções hierárquicas, sobretudo em decorrência do livre exercício de suas atribuições fiscalizadoras, o que reforça a idéia da necessidade da profissionalização da carreira.

### **3) Recursos Humanos e Materiais:**

A confiabilidade do Sistema de Controle Interno está diretamente vinculada à adequada disponibilidade de recursos humanos e materiais disponíveis. O número de auditores internos deve ser compatível com o tamanho e complexidade da máquina estatal. De igual modo, o Controle Interno deve dispor dos recursos materiais considerados necessários ao bom andamento de seus trabalhos, ressaltando-se, nesse mister, a modernização dos instrumentos utilizados, mormente no que tange à área de informática. Exemplificando, não se pode reconhecer um alto grau de confiabilidade a uma hipotética auditoria em sistemas informatizados efetivada por um Controle Interno que não disponha, ele próprio, de um razoável parque computacional.

### **4) Capacitação Profissional e Remuneração Adequada:**

Os auditores internos devem possuir qualificação profissional adequada e submeter-se a contínuo processo de treinamento. A dinâmica do mundo atual impossibilita a cristalização dos conhecimentos, fazendo-se necessária a revisão periódica das técnicas aplicadas pelos diversos profissionais do setor, o que será obtido mediante a

realização periódica de cursos de atualização e de intercâmbio de experiências.

Como conseqüência da necessidade de contínuo aperfeiçoamento e permanente dedicação, faz-se necessário que os ditos profissionais percebam remuneração compatível com aquela conferida às altas carreiras do Estado, fato que assegurará a manutenção de seletivo agrupamento profissional.

Presentes as quatro situações que resumidamente comentamos, maior será a confiabilidade nos registros mantidos e levantados pelo Setor de Controle Interno, e mais sólidas serão as bases para o estabelecimento de uma desejada cooperação com o Controle Externo.

## ***II - Conclusões***

De todo o exposto, pode-se concluir:

1. A multiplicidade das operações efetivadas pelos diversos órgãos e entidades estatais impedem que os órgãos de controle externo exerçam, isoladamente, suas competências de forma eficaz, fazen-

do-se necessária, também, a existência de um Sistema de Controle Interno que acompanhe, coordene, normatize e revise os trabalhos praticados pelos diversos órgãos de auditoria interna;

2. A eficácia da ação dos Tribunais de Contas e de outras Entidades congêneres, encarregadas do exercício do controle externo é medida, dentre outras variáveis, pela excelência do nível de eficácia do Sistema de Controle Interno;
3. O estabelecimento de real cooperação entre os órgãos de Controle Externo e do Controle Interno conduz a uma melhoria na qualidade da fiscalização;
4. Os órgãos de Controle Externo devem avaliar o grau de confiabilidade dos trabalhos realizados pelo Sistema de Controle Interno como requisito para o aperfeiçoamento de suas próprias atividades; e
5. O grau de confiabilidade do Sistema de Controle Interno será maior na medida em que se assente nos seguintes requisitos: constituição respaldada em base legal, autonomia e independência funcional, suficiência de recursos humanos e materiais e adequada qualificação e remuneração de seus profissionais.

### **III - Recomendações**

Ao término desta apreciação, recomendamos:

1. Que os Tribunais de Contas ou as Entidades que exercitem suas competências, arrimados nas premissas fundamentais expostas neste documento, estabeleçam propostas concretas a serem encaminhadas aos respectivos Parlamentos, destacando a necessidade da institucionalização e fortalecimento de um Sistema de Controle Interno, alicerçado em texto legal, que acompanhe, coordene, normatize e revise os trabalhos praticados pelas diversas unidades de Auditoria Interna dos órgãos e entidades da Administração Pública;
2. Que os Tribunais de Contas ou as Entidades que exercitem suas competências desenvolvam estudos específicos com vistas à intensificação de trabalhos em cooperação com os Sistemas de Controle Interno, na busca da otimização da fiscalização governamental e na supressão da duplicidade de esforços;
3. Que os Tribunais de Contas ou as Entidades que exercitem suas competências procedam à aferição do grau de confiabilidade dos

Sistemas de Controle Interno existentes, como requisito para o aperfeiçoamento de suas próprias atividades institucionais.

ADHEMAR PALADINI GHISI  
Ministro do Tribunal de Contas da União/Brasil



## **TEMA II**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **Sumário**

1. Introdução
2. A modernização do Estado
  - 2.1. Os paradigmas do Estado Moderno
3. Os Tribunais de Contas e a modernização do Estado
4. O projeto brasileiro de reforma do Estado
5. O TCU e a modernização do Estado Brasileiro
6. Conclusões
7. Recomendações



## **1. Introdução**

A democracia é, nas palavras de Giovanni Sartori, o produto de todo o desenvolvimento da civilização ocidental. Produto de idéias, mas também produto de experiências históricas, vivenciadas concretamente.

Não se trata apenas de um regime político. A democracia é uma forma de organização da sociedade, de convivência harmoniosa de múltiplos centros de poder e decisão.

As eleições, a periodicidade dos mandatos, a garantia dos direitos individuais, políticos e sociais são, sem dúvida, as características fundamentais da democracia. Nada, contudo, lhe é tão essencial quanto a ampla repartição do poder; do poder político, mas também do poder econômico, do poder social.

O sistema de tripartição do poder estatal idealizado por Montesquieu, aperfeiçoado pela Constituição Americana e, posteriormente, adotado por todo o mundo civilizado democrático, prevê a atuação independente e harmônica dos três poderes do Estado, num esquema de pesos e contrapesos, ou *checks and balances*, segundo o qual

os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário se auxiliam e se controlam mutuamente.

Nas iniquidades, nos Estados autoritários ou nos regimes ditatoriais, não existem órgãos de controle ou, quando existem, são inoperantes ou subservientes, pois os seus dirigentes não querem e nem aceitam ser controlados.

O controle dos atos da Administração Pública remonta às origens dos Estados organizados, mas os sistemas institucionalizados de controle, com a existência de órgãos específicos para esse fim, são fato dos tempos mais recentes.

Esse controle pode-se dar de forma interna a cada poder, ou de forma externa a esses, mas ainda no âmbito estatal. Categoria de controle imprescindível ao sistema democrático, destaca Alfredo José de Souza<sup>1</sup>, Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, é o denominado controle social do Estado, que “*poderá apresentar-se, e por vezes se apresenta, de forma livre e inorgânica, podendo ser aí exercido através de formas de ação direta facultadas aos cidadãos e às instituições que integram a sociedade, onde pontuam as formas de decisão social direta, a pressão da*

---

<sup>1</sup> SOUZA, Alfredo José de, in *Controlo Externo das Finanças Públicas: O Tribunal de Contas*, Coimbra, 1997.

*opinião pública, a crítica partidária, sobretudo dos partidos de oposição, e até o juízo jornalístico.”*

Releva neste Encontro o tema do controle estatal externo. Tal modalidade de controle é, em quase todos os países democráticos, de competência do Poder Legislativo. Por ser o poder exercido pelos parlamentos, usualmente denominados “casas do povo”, considerado o mais democrático dos poderes estatais, a ele é dada a competência do controle externo.

Sendo os Parlamentos instituições eminentemente políticas, é necessário que, para bem exercerem suas especializadas atribuições de controladores externos, recebam o auxílio de órgãos técnicos adequadamente estruturados para tal mister, genericamente denominados Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS. Essas entidades, que podem se constituir como Tribunais de Contas, Controladorias, Auditorias, ou sob outras denominações, são entes e expressões indissociáveis da democracia.

O Presidente do Brasil, Fernando Henrique Cardoso, em discurso proferido na Sessão Solene de Abertura dos Trabalhos do TCU, de 1996, ressaltou que *"o papel do Tribunal é, nesse momento, mais importante do que nunca, ... porque nós estamos vivendo um processo de mudanças, um processo de reformas. E, num processo de reformas, é preciso que*

*haja sempre pesos e contrapesos, haja sempre aqueles que estejam olhando de uma perspectiva menos diretamente envolvida no mecanismo das reformas e que estejam preservando a continuidade daquilo que precisa ser preservado e, ao mesmo tempo, aceitando as mudanças que os novos tempos impõem".*

Continuou, ainda, o Senhor Presidente: *"os Tribunais são fundamentais neste processo. São fundamentais porque eles permitem um outro tipo de controle da sociedade, para verificar até que ponto aquilo que se inova corresponde, efetivamente, ao interesse mais profundo da Nação, ou foi simplesmente um modismo".*

## **2. A modernização do Estado**

A modernização do Estado é apresentada como o corretivo de inúmeros males que afligem as sociedades humanas mundo afora, tanto nas nações ricas, quanto entre as emergentes ou do denominado Terceiro Mundo. Essa propalada modernização, entretanto, congrega conceitos os mais variáveis, podendo significar, a depender da ideologia e da realidade histórico-cultural que consideremos, desde a ampliação da intervenção do Estado na economia até seu afastamento das funções empresariais; desde a ampla intervenção nas relações sociais e econômicas, no denominado Estado do Bem-Estar Social, até

a liberalização quase total dessas mesmas relações, no Estado Liberal, rebatizado, mais recentemente, como Estado Mínimo ou Neoliberal.

Após a derrocada do Império Soviético, esboça-se no mundo um certo consenso acerca de qual seria o Estado ideal, independentemente de tempo e espaço. Ganha espaço a tese de que esse Estado ideal seria um Estado mínimo, afastado das funções produtivas, pouco oneroso para a economia e dedicado somente aos setores que não possam ser bem atendidos pela iniciativa privada. Ao lado disso, prega-se, também, a redução de garantias e encargos sociais como forma de redução dos níveis de desemprego, um dos grandes males que atingem o globo no limiar do novo milênio.

Todavia, dando guarida à máxima do teatrólogo brasileiro Nelson Rodrigues, segundo a qual “toda unanimidade é estúpida”, os últimos resultados eleitorais na Europa poderiam abalar a certeza desse consenso liberalizante, trazendo para a discussão do problema agentes diretamente interessados nos rumos que seus Estados irão tomar: os cidadãos-eleitores. Esse é um contrapeso valioso num mundo que a muitos parece caminhar para uma unipolaridade, classificada como estéril.

É certo, entretanto, que na medida em que os Estados Nacionais não sejam capazes de atender às necessidades da sociedade, reformulações têm de ser implementadas com vistas a aumentar sua eficácia. Essa constatação é cristalina em meu país e, creio, deva ser na maior parte dos países aqui representados.

Nesse contexto, é crucial a participação dos Tribunais de Contas da União, não apenas como inibidores das irregularidades e desvios que possam prejudicar o atingimento dos objetivos estatais, mas, principalmente, como agentes avaliadores da eficiência, eficácia e economicidade da gestão pública, com especial atenção para os seus resultados.

### ***2.1 Os paradigmas do Estado Moderno***

São características comuns às economias dos diversos países do Terceiro Mundo, em geral, a concentração de renda e riqueza, o déficit fiscal, o alto grau de endividamento interno e externo, o baixo investimento público, os sistemas complicados de arrecadação de impostos, a falta de planejamento das ações governamentais, a ineficiência administrativa e econômica, o desemprego e, conseqüentemen-

te, o baixo grau de satisfação às necessidades das camadas mais pobres da sociedade.

Os reflexos sociais dessas mazelas econômicas, tais como a miséria, a mortalidade infantil, a baixa expectativa de vida, a violência, entre outras chagas, podem fragilizar o exercício democrático, requerendo, indubitavelmente, mudanças de rumo nas políticas e nos modelos administrativos tradicionalmente adotados por esses países, sob pena de sua falência.

Os principais mecanismos de modernização adotados pelos países da América Latina e Caribe, segundo informação da Organização Latino-americana e Caribenha de Entidades de Fiscalização Superior - OLACEFS<sup>2</sup>, têm sido a descentralização administrativa para estados, províncias ou municípios, a simplificação estrutural e funcional dos entes públicos, a desregulamentação econômica, a privatização de empresas estatais, a implementação de sistemas integrados de administração financeira e controle governamental, entre outros.

---

<sup>2</sup> VI Asamblea OLACEFS – Tema II “*La participación y contribución de las Entidades de Fiscalizadoras Superiores en los procesos de modernización del Estado*” – Guatemala, 1996.

---

São as seguintes as áreas mais estreitamente ligadas às atividades dos Tribunais de Contas nos processos de modernização ora em curso em significativa parcela dos Estados Nacionais:

- políticas de descentralização e desconcentração administrativa;
- políticas de privatização, desestatização e desmonopolização estatal;
- políticas de ajuste fiscal visando ao aumento das receitas e à redução das despesas;
- fortalecimento das instituições-chave para a gestão e controle governamental, tais como os Ministérios da Fazenda ou das Finanças Públicas e os sistemas de controle interno e externo;
- fortalecimento de instituições de competência eminentemente estatal, tais como o ministério público, as forças de segurança, os organismos judiciários e legislativos, os órgãos de regulamentação, fiscalização e defesa da concorrência, entre outros; e

- revisão e atualização da estrutura jurídica que limite ou impeça a aplicação de processos metodológicos mais confiáveis, oportunos e eficientes.

### ***3. Os Tribunais de Contas e a modernização do Estado***

A atuação dos Tribunais de Contas extrapola a verificação da legalidade da gestão governamental. Haverão de cuidar também do controle operacional dos atos administrativos. Não bastam contabilidade pública correta e ausência de delitos.

Cada vez mais, os critérios tradicionais – e algo envelhecidos – das auditorias se substituem por aqueles cujas vertentes se aproximam da Teoria dos Resultados, pois o que mais importa é, sem dúvida, avaliar os resultados obtidos pela gestão governamental.

Os Tribunais de Contas podem e devem contribuir efetivamente para a superação das deficiências detectadas no processo de modernização dos respectivos Estados, podendo assim colaborar para o fortalecimento de suas economias, por meio da melhoria do sistema de arrecadação de impostos, da redução dos níveis de cor-

rupção e de desperdício, e da melhoria da eficiência da máquina estatal como um todo.

A missão dos Tribunais de Contas nesse contexto pode ser resumida na promoção da transparência, lisura e eficácia do processo de modernização, mediante o combate à corrupção e ao desperdício de recursos públicos, bem como a todas as formas de ineficiência que impeçam o bom desempenho da atuação estatal. Tal desiderato pode ser atingido, a depender da situação defrontada, ora pela realização das tradicionais auditorias de regularidade, ora por modalidades de auditoria voltadas para a avaliação dos resultados, sendo cada vez mais necessária a especialização dos auditores em áreas como meio ambiente, obras públicas, sistemas de processamento de dados, entre outras.

Entre as linhas de ação necessárias para o incremento da contribuição dos Tribunais de Contas para a modernização do aparato estatal, podemos destacar, pela importância e atualidade, as seguintes:

- aperfeiçoamento da legislação específica, por meio de reformas constitucionais e/ou legais que lhes ampliem as faculdades para

praticar novas ações de controle que a modernização do Estado exige;

- efetivação das reformas legais que possibilitem plena autonomia financeira aos Tribunais de Contas, como forma de viabilizar sua independência funcional e operativa;
- profissionalização e valorização dos quadros funcionais dos Tribunais de Contas, com a adoção de políticas de recursos humanos que estimulem a captação e manutenção, em seus quadros, de profissionais altamente qualificados, mediante sistemas adequados de recrutamento, formação e remuneração, bem como pela implantação de planos de carreira e de avaliação que estimulem o progresso contínuo dos funcionários;
- implementação de processos de capacitação de seus quadros profissionais em modalidades de fiscalização que requeiram elevada especialização, tais como auditoria de sistemas informatizados, obras públicas, sistema financeiro e meio ambiente, entre outras;
- informatização das rotinas de trabalho, com a automatização e/ou eliminação de tarefas repetitivas, com forma de aumentar a eficiência da atuação dos Tribunais de Contas, liberando sua força

de trabalho para a realização de atividades criativas, que agreguem significativo valor às ações da Instituição;

- revisão e atualização das normas de auditoria e dos princípios contábeis aplicados ao setor público, com a elaboração de manuais de procedimentos que garantam a qualidade, a uniformidade e a eficiência dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores;
- impulso à auditoria de gestão como forma de avaliar a capacidade gerencial dos agentes públicos, por meio da avaliação dos resultados dos programas de governo;
- participação no controle posterior do processo de privatização cuja atividade em mãos privadas exija maior intervenção dos órgãos de controle estatal como agentes reguladores e fiscalizadores; e
- acompanhamento do cumprimento das cláusulas de contratos de concessão de infra-estrutura, assim como recomendações emitidas pelos Tribunais de Contas.

#### **4. O projeto brasileiro de reforma do Estado**

Uma das primeiras medidas adotadas pelo atual governo do Brasil foi a criação do Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado, cuja denominação já expressa seus principais objetivos.

Entre as diretrizes declaradas pelo titular do referido Ministério<sup>3</sup>, em seu discurso de posse, destacam-se as seguintes ações:

- a) reforma fiscal, como meio para a obtenção do equilíbrio e da justiça fiscal e de uma melhor alocação dos gastos e investimentos públicos, considerada elemento indispensável para a consolidação da estabilidade monetária e para o atingimento de um nível mais elevado de desenvolvimento econômico, que seja sustentável e compatível com as necessidades sociais;
- b) mudança de estratégia de desenvolvimento econômico e social, com a retirada do Estado das atividades produtivas; e
- c) reforma do aparelho do Estado, consistente em:

---

<sup>3</sup> BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos, in *Discurso de Posse no Cargo de Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado*, Brasília, janeiro de 1995.

---

1. unificação dos mercados de trabalho público e privado, com a eliminação das distorções salariais e da estabilidade indiscriminada dos funcionários, objetivando valorizar o funcionalismo e aumentar a produtividade e o nível de remuneração das funções essenciais ao Estado;
1. criação ou consolidação de carreiras de altos administradores públicos;
2. complementação do processo de descentralização administrativa para estados e municípios;
4. revisão do funcionamento e controle do aparelho estatal, substituindo o princípio da hierarquia formal pelo princípio da descentralização e do controle por resultados; e
5. redução do núcleo do aparelho do Estado, com a privatização de empresas, a terceirização de tarefas, e a conseqüente eliminação de funções públicas não típicas de Estado, e a delegação de atividades sócio-culturais para entidades públicas não-estatais, tais como escolas, museus, hospitais entre outras.

Os projetos prioritários inseridos na estratégia brasileira de reforma do Estado são:

- Redução do tamanho do Estado com qualidade e participação;
- Redução dos custos com pessoal;
- Implantação de agências executivas de regulamentação e fiscalização de setores anteriormente controlados pelo Estado (energia, telecomunicações e petróleo);
- Implantação de organizações sociais públicas não-estatais para a execução de funções sócio-culturais;
- Implantação do Sistema Integrado de Informações da Administração Pública;
- Reforma Constitucional (econômica, administrativa, previdenciária e fiscal);
- Fortalecimento do núcleo estratégico e política de recursos humanos;
- Simplificação de compras; e
- Intensificação da articulação institucional dos diversos órgãos do Governo.

Decorridos quase três anos do lançamento dessa estratégia, o Tribunal de Contas da União tem acompanhado a evolução dos fatos e a constatação é que alguns objetivos foram plenamente atingidos,

outros apenas parcialmente, enquanto alguns não saíram do campo das intenções.

Relativamente à reforma fiscal, pouco foi feito até o momento no campo tributário, a não ser ajustes pontuais e/ou provisórios, nada, porém, no sentido de racionalizar, simplificar e tornar mais justo o sistema. Na ala das despesas, algum sucesso tem sido obtido, especialmente graças à contenção de reajustes salariais para o funcionalismo público, o que, no longo prazo, torna-se insustentável.

É com relação à mudança de estratégia de desenvolvimento econômico e social que mais avanços têm sido obtidos, especialmente na eliminação dos monopólios estatais do petróleo, das telecomunicações, da energia elétrica e da navegação de cabotagem, entre outros, o que tem permitido ao Estado retirar-se da execução dessas atividades, que cada vez mais requerem pesados investimentos de recursos dos quais os cofres públicos não dispõem, deixando tais tarefas para a iniciativa privada, nacional ou estrangeira, que tem condições de imprimir maior eficiência a esses setores, enquanto o Poder Público mantém as indelegáveis funções de planejamento, coordenação, supervisão e fiscalização das atividades privadas.

Como colorário das ações acima descritas, o processo de privatização brasileiro ganhou impulso, tendo rendido, de 1991 até hoje, a cifra aproximada de US\$ 18 bilhões, com a alienação total da participação do Estado nos setores siderúrgico, petroquímico, ferroviário e de fertilizantes, e parcial em outros setores como mineração, estradas de rodagem, eletricidade, infra-estrutura e, mais recentemente, sistema financeiro.

Espera-se que esse processo possibilite a elevação dos níveis de atividade e de eficiência do setor produtivo brasileiro, ensejando, ainda, pela alienação de ativos pouco rentáveis, a redução do passivo governamental com a anulação ou o pagamento de dívidas, o que levará à diminuição dos custos de rolagem dessas, aliviando, assim, o déficit fiscal do Governo. Da melhoria da situação fiscal, deverá resultar a redução das taxas de juros praticadas internamente na economia brasileira, o que gerará novo impulso para o desenvolvimento econômico.

No campo da reforma do aparelho do Estado, entretanto, os progressos têm sido mais tímidos. Talvez por dependerem de alterações constitucionais quase sempre polêmicas, a flexibilização da estabilidade dos funcionários públicos, a unificação dos mercados de

trabalho público e privado, e a reestruturação das carreiras de Estado não foram, até o momento, implementadas.

É de se destacar o grande progresso alcançado pelos sistemas informatizados de gestão financeira, orçamentária e de pessoal, que atualmente está-se expandindo para as áreas de compras e contratações governamentais. Tais sistemas constituem-se em importantes ferramentas gerenciais e de controle e já têm possibilitado, desde o início de sua implantação em 1986, significativos avanços em termos de disponibilidade e confiabilidade de informações.

Algumas ações têm sido efetivamente implementadas no campo da descentralização administrativa, com o repasse de recursos do Governo Federal para os Governos Estaduais e Municipais, especialmente nas áreas de atendimento médico, merenda escolar, livro didático, assistência social e, mais recentemente, nas ações relacionadas à reforma agrária. Muito, porém, ainda necessita ser feito nesse campo, com vistas a aproximar as ações estatais das necessidades e do controle dos cidadãos, de forma a aumentar sua eficiência e reduzir os níveis de desperdício e de corrupção.

Quanto à redução do núcleo do aparelho do Estado, a par do relativo sucesso que vem obtendo a privatização de empresas esta-

tais, a pretensão de delegarem-se atividades sócio-culturais para entidades públicas não estatais não se concretizou até o momento. Algum progresso foi obtido na redução do quadro de funcionários públicos, com a implantação de um Plano de Demissões Voluntárias que teve a adesão de cerca de 10.000 servidores, número expressivo, mas que não alterará substancialmente a situação fiscal do Governo Brasileiro, já que representará redução de apenas 1,2% da folha de pagamento mensal do Governo Federal.

### **5. O TCU e a modernização do Estado Brasileiro**

Há, hoje, no Brasil, consciência de que um novo modelo de desenvolvimento, com verdadeiro cunho econômico e social, que traduza a edificação de um regime democrático também na esfera material – e não apenas política – só é alcançável pela reforma das instituições políticas do País.

A sociedade é um corpo em permanente processo de transformação e como tal requer que o Estado se organize e se reestruture continuamente. Nas democracias, as mudanças se operam na busca sistemática do aprimoramento do Estado, de modo a torná-lo mais

estável e mais justo, e a aprofundar sua preocupação com o desenvolvimento do homem em sua plenitude.

A reforma do Estado possui, como questão central, a revitalização da governança de forma que seu aparelho possa atender aos critérios da legitimidade política, justiça social, eficiência econômica e eficácia administrativa, no regime da lei, e no contexto da globalização.

A reforma já se encontra em curso. Na medida em que avança a redefinição das fronteiras de atuação do Estado, recrudescem as exigências de mudanças nas áreas de sua indispensável atuação.

O momento é de tal complexidade que requer a substituição de paradigmas, e não apenas de normas e procedimentos. Uma nova lógica de gestão da coisa pública precisa surgir, mas que resguarde o imperecível conceito de “interesse público”.

A legislação brasileira confere ao Tribunal de Contas da União as competências e os meios necessários para uma atuação condizente com as exigências de um Estado moderno. É hora de rompermos, não com a lei, mas com os limites da abordagem meramente jurídica da função controle na gestão governamental.

Consciente dessa necessidade, o Tribunal de Contas da União vem buscando adequar-se às novas características de seu objeto de labuta: o Estado brasileiro.

Mais e mais o TCU tem procurado simplificar e tornar mais eficientes seus procedimentos, para que possa dedicar maior atenção à verificação da eficácia, eficiência e efetividade dos investimentos federais.

Nesse aspecto, ganham destaque os significativos investimentos que o Tribunal vem fazendo em informática, não somente na aquisição de equipamentos, tais como computadores pessoais e *note-books*, como também na compra e desenvolvimento de programas apropriados às suas necessidades e, principalmente, no treinamento de seus funcionários para a efetiva utilização desses meios.

Já é realidade o funcionamento da rede de computadores do TCU, que operando plenamente em Brasília, ora se estende para os 26 Estados da Federação, onde o Tribunal tem Secretarias, dando acesso *on-line* aos diversos sistemas da própria Corte, da Administração Pública, bem como a toda a gama de informações oferecidas pela *Internet*. A meta de disponibilização de um microcomputador para cada auditor brevemente será atingida.

Com relação às suas instalações físicas, o TCU vem, também, realizando expressivos investimentos com vistas a dotar seus funcionários de meios mais adequados para o exercício de sua missão constitucional. Um novo prédio, anexo à sede, encontra-se em fase adiantada de construção, enquanto diversas obras de construção ou remodelação estão em andamento em várias unidades regionais.

De 1995 até hoje, sem contar as reformas e remodelações, cinco sedes regionais foram construídas com modernas técnicas de engenharia que possibilitaram a conjugação de qualidade, rapidez e baixos custos.

Todos esses investimentos, entretanto, de nada valeriam se atenção semelhante não fosse dada ao aprimoramento da mais importante engrenagem da Instituição: seus recursos humanos.

Por mandamento constitucional, todos os servidores do Tribunal são selecionados mediante rigoroso concurso público, cujo alto grau de competitividade garante elevado nível profissional a seus quadros. Tal seleção é seguida de profundo curso de formação, com duração de três meses em dedicação integral, e mais um curso complementar de formação em dez meses de dedicação parcial.

Nessa seara, o Tribunal tem investido em uma consistente política de recrutamento, formação e aprimoramento de recursos humanos. O Instituto Serzedello Corrêa, órgão incumbido desses misteres no âmbito do TCU, foi fortalecido, passando a oferecer uma maior quantidade de cursos e treinamentos, baseados em levantamentos científicos sobre as necessidades dos servidores e das unidades da Casa. Essa atuação ganhou, ainda, projeção externa ao Tribunal, com o oferecimento de cursos para os órgãos de controle interno da Administração Federal, bem como para servidores de outras Entidades de Fiscalização Superior no âmbito da OLACEFS e da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa.

A ampliação das relações internacionais tem sido outra diretriz adotada pelo TCU. Visando a ampliar o intercâmbio de novas técnicas de auditoria, o Tribunal tem investido fortemente na participação de servidores de seus quadros em cursos, treinamentos e encontros no exterior. Essa é uma via que considero fundamental para a abreviação do tempo necessário para a assimilação das novidades técnicas que são desenvolvidas pelo mundo afora.

Em 1996, em uma iniciativa ousada e pioneira, vinte e seis auditores foram enviados a Washington-DC, nos Estados Unidos da América, para a participação em um curso de 20 dias oferecido por

instituições americanas, na área de avaliação de programas governamentais. Obviamente, essa ação inseriu-se em um amplo projeto de implementação dessa técnica pelo TCU, que se encontra em plena execução, com a realização de diversas auditorias-piloto que objetivam testar as normas e procedimentos até o momento elaborados para esta que é a mais revolucionária mudança de enfoque de controle nas nações mais evoluídas.

A auditoria ambiental é outro aspecto merecedor de atenção, por parte do Tribunal. Mediante a celebração de convênios com universidades e órgãos de fiscalização ambiental, diversas ações têm sido implementadas no sentido da capacitação de servidores e no estabelecimento de uma estratégia específica de atuação do TCU nesta área. Estão previstos para o final deste ano a realização dos primeiros trabalhos de auditoria ambiental.

A fiscalização e o acompanhamento do processo de desestatização em curso na economia brasileira são ações já devidamente cristalizadas no *mix* de atuação do TCU. Atualmente, existe um unidade encarregada exclusivamente da análise dos processos de privatização, desde o procedimento licitatório até a transferência do controle das empresas à iniciativa privada.

Ações semelhantes estão em curso para o acompanhamento de concessões de obras e serviços públicos à iniciativa privada. Atualmente, discutem-se as melhores alternativas para o acompanhamento do estágio pós-privatização das ex-estatais, especialmente na área de serviços públicos.

A legislação reguladora do TCU prevê, ainda, entre suas atribuições, a resposta a consultas acerca de temas relacionados a sua área de atuação, formuladas por autoridades dos poderes legislativo, executivo e judiciário, bem como a investigação e deliberação sobre denúncias ou representações de autoria de determinadas autoridades, entidades da sociedade civil e cidadãos.

A consulta, por versar apenas sobre teses, e não sobre casos concretos, afasta o risco de prejulgamento. Seu caráter pedagógico e prévio torna-a um poderoso instrumento de interação do Tribunal com a Administração Pública Federal, podendo servir para o aperfeiçoamento desta por meio da prevenção de desvios, irregularidades e desperdícios na condução dos negócios governamentais

Já as denúncias e representações versam sobre casos concretos, privilegiando a investigação e a punição, em detrimento da ação preventiva. Têm, portanto, papel subsidiário como instrumento de

aperfeiçoamento do Estado, ao fortalecer a salutar expectativa de controle e de punibilidade dos desvios, o que indiretamente contribui para a prevenção de novos atos irregulares e/ou antieconômicos.

A par dessas ações, já faz parte da cultura do Tribunal a realização de auditorias operacionais, de sistemas informatizados, de descentralização de recursos mediante convênios para Estados e Municípios, de arrecadação e renúncia de receitas tributárias, de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias no setor público entre outras, o que, conjugado com a apreciação e o julgamento anual das contas dos administradores públicos, fornece um importante manancial de informações para a avaliação e o aperfeiçoamento do Estado Brasileiro.

Mudanças culturais também têm sido implementadas no TCU, a fim de que este possa efetivamente contribuir para a modernização do Estado Brasileiro. As ações de caráter punitivo têm dado espaço, mais e mais, para ações de caráter pedagógico. Exemplo disso são as conferências e palestras ministradas por Ministros e servidores do Tribunal a administradores públicos, com o objetivo de evitar o cometimento de irregularidades, ao invés de puni-las depois de ocorridas. Destaca-se, dessas ações, a teleconferência ministrada via satélite para todos os Prefeitos Municipais, quando de sua eleição ao final de 1996.

Muito tem sido feito pelo Tribunal de Contas da União para o aperfeiçoamento da gestão governamental no Brasil. Os desafios que estão pela frente, entretanto, não deixam espaço para acomodação. Faz-se mister que o Tribunal se auto-avalie permanentemente para adequar-se, cada vez mais, às mudanças em curso no Governo e na Sociedade. Esse constante melhorar-se atende, na administração moderna, pelo nome “qualidade total”.

Visando institucionalizar essa filosofia que ganha corpo entre Ministros e servidores do Tribunal, foi criado, em dezembro último, o Programa de Qualidade Total que está, hoje, em pleno desenvolvimento e deverá redundar, futuramente, na conquista, pelo TCU, de certificado da série ISO-9000.

Ademais, nunca devemos esquecer que nos situamos num espaço onde há 15.179 quilômetros de fronteiras com dez vizinhos – tudo sem cicatrizes na convivência – e 7.408 quilômetros de litoral, com uma população multirracial (ou morena) respeitável e recursos naturais que invejam e dão cobiça. Mas temos consciência do destino manifesto que nos caberá. Esse *imperium* haverá de ser mais forte no tanto que for mais justa, econômica, social e politicamente, a sua *res publica*.

Por isso, não nos despregamos de certos valores como lusofonia, nem nos esquecemos da sentença patria cara, carior libertas.

Lucien Febvre ensinou: “*cada época forja mentalmente seu universo. Não o elabora apenas com todos os materiais de que dispõe, com todos os fatos que herdou ou foi adquirindo. Elabora-o, também, com os seus próprios dotes, com seu engenho específico, suas qualidades e inclinações, com tudo o que distingue das épocas anteriores.*”

E Tobias Barreto, brasileiro, também disse:

*“As idéias também têm a sua biografia. O que se costuma chamar de lógica é apenas a necessidade dos tempos.”*

## **6. Conclusões**

Muitos podem ser os conceitos de Estado Moderno, mas nenhum deles, entendo, pode comportar a iniquidade e a exclusão social, a corrupção institucionalizada, a ineficiência endêmica, a violência banalizada, o imobilismo que gera a descrença nas instituições e no próprio Estado e que ameaça a democracia e o próprio regime político. Um Estado que se pretende perene, portanto, deve encontrar me-

canismos para fugir desse círculo vicioso que pode levá-lo à auto-destruição.

Seja qual for o modelo de modernização adotado, este certamente envolverá mudanças profundas em que a tecnologia é apenas um componente dentro das reformas da Administração Financeira e do Controle Governamental, como meio de aperfeiçoamento para o qual os conceitos de transparência e responsabilidade são essenciais à avaliação da gestão pública por seus resultados, sob os critérios da eficiência, eficácia e economicidade.

Nessa cruzada com que se deparam nossos Países e suas Cortes de Contas, nunca é demais externar o profundo sentimento que os muitos anos de administração pública e de controle da gestão estatal me incutiram, de que tão danoso quanto a corrupção é o desperdício dos sempre escassos recursos públicos.

No que tange aos Tribunais de Contas, as ações de modernização têm duas frentes: o *front* interno, que corresponde ao aperfeiçoamento das ações da própria estrutura de controle externo que, a par de imprimir maior eficiência e qualidade a sua atuação, tem salutar efeito exemplificativo; e o *front* externo, que corresponde à interação dos Tribunais com a Administração Pública, de forma didática e ava-

liativa, sem negligenciar suas funções judicantes e punitivas que, em casos extremos, são ferramentas educativas no contexto do controle estatal.

A busca por melhores níveis de economia, eficiência e eficácia de nossa atuação, como forma de maximizar a utilidade dos recursos aplicados por nossas sociedades nos Tribunais de Contas, é, pois, um imperativo que se confunde com a razão de nossa existência institucional.

## **7. *Recomendações***

Respeitadas as peculiaridades de cada Tribunal de Contas e, objetivando, dentro da diversidade, a unidade desejável, apresentamos as seguintes recomendações para debate dos participantes do III Encontro de Tribunais de Contas da Comunidade de Países de Língua Portuguesa, em consonância com as recomendações aprovadas na VI Sessão Ordinária da Assembléia Geral da OLACEFS, realizada na Guatemala, em novembro de 1996:

1. aperfeiçoamento da legislação referente aos Tribunais de Contas, por meio de reformas constitucionais e/ou legais que lhes ampli-

em as faculdades para praticar novas ações de controle que a modernização do Estado exija;

2. efetivação das reformas legais que possibilitem plena autonomia financeira aos Tribunais de Contas, como forma de viabilizar sua independência funcional e operativa;
3. profissionalização e valorização dos quadros funcionais dos Tribunais de Contas, com a adoção de políticas de recursos humanos que estimulem a captação e manutenção, em seus quadros, de profissionais altamente qualificados, mediante sistemas adequados de recrutamento, formação e remuneração, bem como pela implantação de planos de carreira e de avaliação que estimulem o progresso contínuo dos funcionários;
4. implementação de processos de capacitação de seus quadros profissionais em modalidades de fiscalização que requeiram elevada especialização, tais como auditoria de sistemas informatizados, obras públicas, sistema financeiro e meio ambiente, entre outras;
5. informatização das rotinas de trabalho, com a automatização e/ou eliminação de tarefas repetitivas, como forma de aumentar a eficiência da atuação dos Tribunais de Contas, liberando sua

força de trabalho para a realização de atividades criativas, que agreguem significativo valor às ações da Instituição;

6. revisão e atualização das normas de auditoria e princípios contábeis aplicados ao setor público, com a elaboração de manuais de procedimentos que garantam a qualidade, a uniformidade e a eficiência dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores;
7. impulso à auditoria de gestão como forma de avaliar a capacidade gerencial dos agentes públicos, por meio da avaliação dos resultados dos programas de governo;
8. acompanhamento dos processos de privatização de empresas ou de concessão de obras e serviços públicos, na forma já preconizada pelo Tribunal de Contas da União no II Encontro dos Tribunais de Contas de Língua Portuguesa;
9. participação no controle posterior do processo de privatização cuja atividade em mãos privadas exija maior intervenção dos órgãos de controle estatal como agentes reguladores e fiscalizadores; e

10. acompanhamento do cumprimento das cláusulas de contratos de concessão de infra-estrutura, assim como recomendações emitidas pelos Tribunais de Contas.

Maputo, Moçambique, Outubro de 1997.



C A B O V E R D E



## **TEMA II**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **Sumário**

- I O papel dos Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública
- II O papel do Tribunal de Contas na Modernização da Administração Pública Caboverdiana
  - 1. Reforma da Administração Pública
  - 2. Reforma da Administração Financeira
  - 3. Reforma do Sistema Financeiro
  - 4. O contributo do Tribunal de Contas de Cabo Verde no processo de modernização do aparelho do Estado
- A - Conclusões
- B - Recomendações



### ***I. O Papel dos Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública***

As finanças públicas assumem nos dias de hoje uma grande importância na vida dos povos e das nações, mormente em sociedades democráticas, a qual advém do facto de, sendo a democracia acima de tudo a subordinação do Estado a regras e não a vontades, o Estado estar ao serviço dos fins das pessoas, quer individualmente quer colectivamente. Assim sendo, impõe-se que o controlo do próprio Estado por órgãos independentes, constitua uma dimensão essencial e inseparável da Democracia representativa, como expressão da propriedade e da iniciativa que os cidadãos transferem o Estado através dos impostos.

Para tanto, existem em todos os Estados Democráticos, de instituições superiores do Estado - os Tribunais de Contas ou órgãos equivalentes - especialmente vocacionadas para controlarem a forma como foram utilizados os dinheiros públicos e julgarem as contas dos administradores públicos, dando conta aos Parlamentos e à opinião pública dos resultados da sua acção fiscalizadora das finanças públicas.

Na verdade, a concepção do Estado de Direito Democrático impõe-se como condição da sua própria existência que o próprio Estado e os

seus agentes sejam objecto de controlos diversos, quer pelos seus próprios agentes (auto-controlo) e dos agentes sociais externos (hetero-controlo). Ora, nas organizações públicas, não pode haver receita ou gasto sem controlo, o que implica medir ou avaliar (qualitativa e quantitativamente) a actividade realizada, compará-la com um critério de regular e boa gestão e corrigi-la para alcançar os resultados previstos.

Este controlo tem principalmente duas ordens de fundamentos - fundamentos - fundamentos jurídico-políticos - assegurar que o Executivo se mantenha dentro dos limites da lei dos que lhe foram assinalados pelo Parlamento, através da aprovação da Lei do Orçamento - e fundamentos económicos - evitar desperdícios e a má utilização dos recursos públicos.

Por outro lado, sendo a Administração Pública uma organização extremamente complexa, o seu controlo constitui garantia de que os seus objectivos serão prosseguidos com rigor, com o mínimo de custo e o máximo de benefício, nos aspectos financeiro, económico e social. Esta complexidade recomenda que esse controlo seja, por um lado, exercido por diversos agentes nas suas variadas áreas de actuação e, por outro, deve-se evitar que fiquem fora de controlo áreas do sistema organizacional que é a Administração ou aspectos da sua

actividade e que não haja excesso, sobreposição ou redundância dos controlos, nem que os controlos se contradigam nas suas conclusões.

Deste modo para que haja um sistema global de controlo do Estado que seja competente e não desperdice recursos excessivos na função de controlo, seria desejável que o subsistema administrativo de controlo (Controlo Interno) e o sistema complementar de controlo externo ajustassem e adaptassem as respectivas orgânicas, critérios e métodos à evolução da estrutura e da prática funcional da própria Administração controlada.

Interessa-nos em especial, o controlo financeiro, exercido pelo Tribunal de Contas sobre determinados actos e agentes dos demais poderes. Este controlo é por sua própria natureza um Controlo Externo, uma vez que é realizado por um sujeito estranho à Administração responsável pelo acto fiscalizado. Por estas razões, o controlo do Estado é, pois, em primeira linha, o controlo da sua componente gestonária - a Administração Pública.

A garantia de que o Estado se contém dentro dos limites estruturais e constitucionais, só pode ser dada por processo constante de controlo. Trata-se de uma auto-limitação do poder, que se concretiza em alguns princípios constitutivos do Estado e da Administração demo-

cráticos, tais como, nomeadamente, o princípio da legalidade e o princípio da subordinação da administração e dos órgãos políticos a órgãos jurisdicionais, que são independentes na aplicação da lei e na formulação de juízos de valor baseados em critérios estabelecidos pela lei.

Assim sendo, o contributo que os Tribunais de Contas podem trazer à melhoria da Administração Pública decorre da sua missão reconhecida pelas Constituições dos vários Estados que adoptaram este tipo de órgão de controlo das finanças públicas. No cumprimento da sua missão institucional, têm estes Tribunais por objectivo e critério, verificar se a actividade financeira exercida pela Administração Pública obedece aos princípios, normas ou regras de legalidade e regularidade (incluindo regularidade contabilística) que a regem e se ela realiza os seus objectivos, e resultados esperados, segundo critérios económicos ou técnicos de boa gestão (economicidade, eficácia, eficiência, equidade).

O controlo da Administração Pública é uma actividade permanente, que se traduz na prática de actos ou a apresentação formal dos seus resultados pelas seguintes formas principais:

- a) Apresentação de relatórios, periódicos ou ocasionais, cujos destinatários são o público, sempre ávido de informações sobre o serviço controlado, o Governo ou o Parlamento, sobre a legalidade e/ou a gestão financeira;
- b) Participação de situações anormais a entidades competentes para as corrigir ou sancionar;
- c) Aplicação de sanções ou declarações da regularidade da situação ao relatar actuações ilegais ou à apreciação periódica da responsabilidade dos responsáveis da Administração.

Importa sublinhar que esse controlo é tanto mais importante quando é certo que, nos modernos Estados sociais e modeladores da vida económica, as finanças públicas assumem conseqüentemente um papel da maior relevância, dado o seu alcance na prossecução dos seus múltiplos fins em ordem a proporcionar aos cidadãos o tão procurado bem-estar social e económico, através da realização de objectivos de natureza política, económica e administrativa, constituindo as carências das camadas mais desfavorecidas da sociedade um imperativo a que nenhum Estado social não pode alhear-se.

Através do controlo da Administração por um órgão superior do Estado, mas independente do Executivo, se asseguram aos cidadãos, que pagam os impostos e que deve ser o beneficiário directo da actuação do Estado, a certeza de que os seus direitos estão sendo respeitados e de que os recursos públicos estão sendo aplicados criteriosamente na busca da máxima vantagem social, de forma a alcançar resultados que conduzam à melhoria da qualidade de vida da colectividade.

Por outro lado, a análise atempada das contas públicas, permitindo detectar a tempo os erros de gestão dos dinheiros e do património público, punindo os responsáveis por infracções e censurando as práticas erróneas da gestão financeira, pode dar um real contributo à modernização administrativa, quer através das recomendações e sugestões sobre os melhores procedimentos a seguir na gestão dos dinheiros públicos quer participando directa ou indirectamente nos programas de reforma da Administração.

Sublinhe-se que, para além da análise tradicional da legalidade formal, a apreciação da gestão financeira pública, segundo método modernos de auditoria, é um instrumento que melhor garante a regularidade e qualidade da acção administrativa, numa perspectiva de legalidade democrática, sanidade financeira e qualidade económica e

técnica, da qual decorrerá a oportuna censura da má gestão e a punição dos responsáveis por irregularidades financeiras.

Por outro lado, os Tribunais de Contas poderão ter um papel extremamente importante na modernização da Administração Pública desde que assegure uma presença efectiva junto da opinião pública e dos órgãos e serviços públicos sujeitos à sua jurisdição, através da divulgação de relatórios sobre a gestão financeira do Estado e do esclarecimento dos serviços das falhas detectadas, pode contribuir para melhorar a legalidade e a funcionalidade das suas actividades.

## ***II. O papel do Tribunal de Contas na modernização da Administração Pública Caboverdiana***

A abordagem do contributo que o Tribunal de Contas pode trazer Administração Pública caboverdiana, aconselha que, em primeira linha, se faça uma breve caracterização da nossa Administração, evidenciado os constrangimentos ao seu desenvolvimento e as medidas de política em curso com vista à sua superação.

A responsabilidade social da Administração Pública, como órgão gestor do Estado, exige compromisso com resultados eficazes da “coisa publica”, obrigando o Estado a produzir mudanças em seu

funcionamento. Com efeito, os avanços democráticos na área social dependem fundamentalmente de uma melhoria substantiva da eficiência da Administração Pública.

Para modernizar o aparelho do Estado e melhorar o desempenho da Administração Pública e conseqüentemente também aumentar a sua produtividade e racionalizar os seus custos, está em curso um vasto programa de reforma do aparelho do Estado, designadamente, a reforma da Administração Financeira, a melhoria do sistema de informação para o desenvolvimento, a modernização do Estado e desenvolvimento das administrações e serviços públicos; a reforma do sistema financeiro; as privatizações e gestão estratégica do SEE; desenvolvimento do sector empresarial e, finalmente, desenvolvimento do mercado e promoção das exportações.

Estas reformas são consideradas pelas autoridades cabo-verdianas como fundamentais para se atingirem os objectivos preconizados de inserção de Cabo Verde na economia mundial e de atingir melhores índices de desenvolvimento económico e social, numa base sustentável.

Todavia, dada a impossibilidade de abordar em toda a sua extensão a problemática subjacente ao complexo processo de reforma do apa-

relho do Estado, destacaremos os aspectos mais importantes destas reformas, pondo sobretudo a tónica na reforma da Administração Pública e na dos sistemas financeiros e monetário.

### ***1. Reforma da Administração Pública***

Em termos de filosofia que esteve na base da sua concepção, a Administração Pública caboverdiana poderá ser caracterizada, em três períodos distintos, coincidentes com os regimes políticos predominantes.

Assim, durante a primeira fase, que vai até 1975, predominava a centralização e concentração dos poderes de tomada de decisão sobre as questões de desenvolvimento público e social. Nesta fase a Administração Pública Central e Local assumiria o papel de principal empregador, tendo por missão específica zelar pelos interesses coloniais.

A Segunda fase, pós-independência, até meados de 1990, caracterizava-se pelos ajustamentos necessários e alguma tentativa de reforma da Administração Pública.

Todavia, neste período, de forte centralização do poder, a Administração Pública saiu reforçada pelo papel que desempenhava na regulação do mercado de emprego e da actividade económica.

Neste período, o número de efectivos na Administração Pública cresceu de tal forma que passou a funcionar como uma barreira à realização dos objectivos da Administração Central. Houve um enfraquecimento acentuado das instituições do Estado e, conseqüentemente, diminuição da sua força institucional.

Na terceira fase, após-1990, toda a filosofia da Administração Pública começou a ser repensada, em vista dos objectivos do desenvolvimento social e económico do país e a inserção dinâmica de Cabo Verde na economia mundial, em crescente mutação e regionalização.

Nesta fase, a estratégia política assenta na descentralização e reforço do papel do Poder Local e de uma maior racionalização dos recursos existentes para o desenvolvimento. Assim sendo, a descentralização e desconcentração de recursos humanos permitirão à Administração Pública uma melhor afectação e distribuição de recursos humanos no espaço territorial.

No que concerne aos recursos humanos, a Administração Pública integra actualmente cerca de 10.116 efectivos, distribuídos da seguinte forma:

Pessoal Técnico	1227 funcionários	(18%);
Pessoal Docente	3742 funcionários	(40%);
Pessoal Admin.	481 funcionários	(4,6%).

Quanto à competência técnico-profissional, constata-se que do total dos efectivos da Administração Pública, 61 não têm qualquer qualificação académica, 3031 possuem o ensino básico elementar, 3773 o ensino básico complementar, 1168 o ensino básico secundário, 991 o ensino secundário complementar, 655 são técnicos profissionais, 170 possuem o curso superior sem licenciatura, 622 são licenciados e 17 tem nível de pós-licenciatura.

Por outro lado, uma avaliação actual do quadro geral de Administração Pública permite apontar alguns constrangimentos ao seu desenvolvimento, designadamente, excesso de pessoal não qualificado; má afectação e distribuição dos quadros técnicos, ausência de políticas sectoriais claramente assumidas na Administração Pública; fragilidade das lideranças; má qualidade organizacional da Administração Pública; não assunção dos objectivos comuns da Administração Pú-

blica pelos quadros técnicos; carências ao nível da formação contínua dos quadros técnicos; conflitos institucionais desarticulação entre a Administração Central e Local.

A sociedade conserva uma imagem negativa da Administração Pública, sendo normalmente por ela vista como uma estrutura pouco funcional e improdutivo, onde prevalece uma vulgarização e organização hierárquica frágil, não virada para o trabalho e comunista.

Esta situação é resultado do apego ao Estado, como entidade salvadora e paternalista, sem uma atitude rotativa que deve caracterizar qualquer Administração Pública, eficaz e eficiente.

De sublinhar que existe hoje consenso mais ou menos alargado na sociedade Cabo-Verdiana de que o desenvolvimento económico e social depende da existência de uma base produtiva de predominância privada e que o Estado deve ser neutro, enquanto produtor directo e limitar-se, tendencialmente, a regulamentar, fiscalizar e sobretudo, a deixar desabrochar as iniciativas privadas.

Todavia, também é consensual que, nas condições concretas de Cabo Verde, o Estado continua e continuará, por muito tempo, a desempenhar um papel crucial para o desenvolvimento, através da gestão dos

equilíbrios macro-económicos, da produção de legislação de enquadramento, adequado à implementação do Estado de Direito, do investimento em infra-estruturas económico-sociais, de promoção do sector privado e da intervenção directa na esfera social.

Reconhece-se, contudo, que o Estado não pode desempenhar cabalmente as suas novas atribuições de promotor, sem modernizar o seu próprio aparelho. Concebido numa lógica diferente, é forçoso reconhecer que o aparelho estatal está muito longe de constituir o instrumento ideal propulsor da nova política.

Impõe-se, pois, a necessidade premente de reforma do Estado, tornando o aparelho permeável aos impulsos provenientes da sociedade civil, um Estado que seja mais efectivo e transparente no seu modo de gerir e de interagir com os operadores e agentes económicos, e mais sensível às necessidades e exigências dos cidadãos. Mais sensível igualmente às novas tecnologias de informação dos cidadãos.

De realçar que a reforma do Estado e modernização e desenvolvimento da Administração Pública é um processo contínuo, por razões várias, tais como a necessidade da formação do pessoal, a reorganização da própria Administração e, ser tudo, pela mudança de menta-

lidade e da cultura existente nos serviços da Administração Pública, no sentido da interiorização de uma cultura de desenvolvimento nas instituições do Estado.

Esta permanente preocupação de reforma da Administração Pública visa, por um lado, na sua essência, satisfazer as múltiplas necessidades colectivas de âmbito nacional, regional e local, em constante evolução e mutação e exigindo quantitativa e qualitativamente novas soluções. Podemos dizer que a reforma ou modernização representam em consequência um imperativo óbvio, sob pena de a Administração Pública perder a sua razão de ser.

Pensa-se que, para se alcançarem estes objectivos, numa perspectiva de longo prazo, a pretendida reforma da Administração deverá apoiar-se fundamentalmente nalguns eixos de intervenção, designadamente flexibilidade e racionalização da organização das Administrações Públicas; desenvolvimento de uma cultura organizacional virada para o desenvolvimento; qualificação técnica; desburocratização dos serviços da Administração; renovação e modernização do Estatuto do funcionalismo público, valorização dos recursos humanos da Administração Pública e, finalmente, a formação permanente dos quadros técnicos da Administração Pública.

## **2. Reforma da Administração Financeira**

Esta reforma tem como objectivos fundamentais, assegurar os recursos necessários ao financiamento das despesas públicas em condições de economicidade e equidade fiscal, dando continuidade à reforma do sistema fiscal, melhorar a efectividade da gestão orçamental, financeira e patrimonial do Estado, mediante a reformulação e modernização dos seus sistemas e mecanismos de controlo.

Esta administração foi profundamente reformada e modernizada nos últimos cinco anos, designadamente nos domínios fiscal e aduaneiro.

No domínio fiscal procedeu-se a uma ampla reforma da fiscalidade directa, a qual se traduziu na revisão e modernização da legislação de enquadramento do sistema (publicação do Código Geral Tributário e do Código do Processo Tributário, entre outros), no alargamento da base tributária bem como na eliminação de vários impostos cedulares e sua substituição pelo imposto único sobre os rendimentos (IUR).

No domínio aduaneiro procedeu-se igualmente a um esforço de modernização traduzido na grande simplificação do processamento do

despacho aduaneiro e dos procedimentos de um modo geral, morosos e complicados.

Pode afirmar-se que as acções empreendidas nestes domínios traduziram-se num crescimento substancial das receitas fiscais, sem agravamento da carga fiscal.

Apesar dos importantes progressos realizados, a administração financeira do Estado continua a apresentar fortes limitações e carências, nomeadamente a falta de gestores altamente qualificados, em finanças públicas e direito financeiro.

### ***3. Reforma do Sistema Financeiro***

O sistema financeiro comportava, até 1991, uma única instituição bancária, o Banco de Cabo Verde (BCV).

Além deste banco, o rudimentar sistema integrava ainda uma pequena instituição de poupança e crédito, a Caixa Económica de Cabo Verde (CECV) e uma única seguradora, o Instituto de Seguros e Previdência Social (ISPS).

Com a transformação ocorrida em 1993 do sistema monobloco num sistema normal de dois pisos, deu-se um passo decisivo no processo de reforma do sistema financeiro.

Assim, o Banco de Cabo Verde foi autonomizado, passando a exercer, em exclusivo, as funções de Banco Central, enquanto as actividades comerciais ficaram concentradas num banco universal, o Banco Comercial do Atlântico (BCA), ao mesmo tempo que a CECV era também transformada em banco universal.

A reforma do sector financeiro vem-se desenvolvendo em função de dois eixos principais: o reforço do banco central e a liberalização e diversificação do sistema financeiro.

O reforço e consolidação do Banco Central é um instrumento que permitirá garantir uma efectiva liderança do sistema, uma adequada supervisão e controle sobre as actividades das outras instituições financeiras e melhorar a capacidade de formulação e execução da política monetária, creditícia e cambial.

Apesar das importantes reformas realizadas, o sistema financeiro caboverdiano apresenta-se ainda numa fase embrionária, mostrando-se pouco diversificado e com grandes carências, em termos da mobi-

lização de poupança e financiamento da economia. O Estado continua dominante e o sector bancário mantém um peso excessivo no conjunto do sistema financeiro, pelo que o leque de instrumentos financeiros mantém-se pouco diversificado e insuficientes para as necessidades reais da economia.

O desengajamento do Estado, através da privatização do Banco Comercial, da CECV e da seguradora Garantia, é um dos eixos da estratégia de desenvolvimento do sector financeiro.

#### ***4. O Contributo do Tribunal de Contas de Cabo Verde no processo de Modernização do aparelho do Estado***

Resulta da caracterização anteriormente feita, que a Administração Pública está, em boa parte, convertida num aparelho burocrático que se toma a si mesmo como fim e não como instrumento ao serviço da colectividade, predominante nela a descoordenação e o generalizado desperdício de dinheiro público.

Como é sabido, a actividade financeira é empreendida pela acção pública que tem por objecto o dinheiro, a gestão directa e o movimento dos dinheiros públicos, cujo ciclo começa com a obtenção dos rendimentos, devendo-se destacar os de natureza coactiva (impostos

e taxas), extraídos das economias privadas, passando pela sua gestão e termina no momento em que o Estado emprega ou gasta as entradas obtidas na forma de bens ou serviços com o objectivo de satisfazer necessidades colectivas.

Daí a importância de que se reveste o controlo da utilização dos dinheiros públicos, como meio de pôr cobro a certas práticas ilegais e travar o desperdício de recursos que, por serem escassos, devem ser geridos criteriosa e parcimoniosamente, de forma a deles se tirar o máximo de utilidades com o mínimo de sacrifício para a colectividade.

Essa importância assume ainda maior relevância nos países em vias de desenvolvimento, como é concretamente o caso de Cabo Verde, país de poucos recursos naturais e onde a capacidade contributiva da grande massa populacional é ainda bastante reduzida, qualquer aplicação de dinheiros públicos deve obedecer aos requisitos prévios de legalidade não só formal como substancial.

Em Cabo Verde, onde a actividade fiscalizadora da actividade financeira do Estado ainda depara com muitas dificuldades, a actividade interna de controlo é ainda incipiente, faltando-lhe uma estrutura de controlo interno independente da própria administração e que cons-

tituísse um grande órgão do Estado auxiliar do Parlamento, ao lado do Tribunal de Contas, no acompanhamento da actividade financeira pública.

Nunca é demais sublinhar que um controlo eficaz e eficiente da Administração Pública é condição indispensável à caracterização de uma sociedade democrática, visando garantir a observância do princípio da legalidade.

Convém referir que esta actividade é sempre instrumental em relação aos fins superiores do Estado - a segurança pública, a defesa, a diplomacia, a realização do Direito, a prestação do ensino, da saúde, a habitação social, etc. - fins esses que, sem o necessário suporte financeiro, não são atingidos se não houver o necessário suporte financeiro.

Para tanto, considera-se relevante a necessidade de instituição de sistema de controlo interno à própria Administração, sendo consensual que uma administração pública moderna, dominada por princípios de racionalidade, deve iniciar o seu controlo na própria acção desenvolvida pelos agentes, em seus diversos níveis.

Todavia, não existe um controlo interno sistemático em Cabo Verde, sendo o controlo praticado no seio da própria Administração Pública mais de natureza administrativa. Trata-se fundamentalmente de mero controlo da legalidade, sendo raros os departamentos governamentais que possuem serviços internos de controlo e auditoria.

Podemos dizer que só a área financeira dispõe de estruturas de controlo que, no essencial, são do sistema orçamental e de contabilidade pública, complementado pelo controlo, prévio do Tribunal de Contas. Neste domínio, também se pode dizer que são raros, insuficientes e muitas vezes globalmente incoerentes os meios de controlo da Administração Pública.

O Tribunal de Contas para dar o seu contributo à modernização da Administração Pública deve, em primeiro lugar, modernizar-se, tanto em meios materiais como humanos. Ele deve sobretudo ajustar a sua organização e funcionamento às necessidades actuais, reforçando a sua independência, fundamentalmente, através de um orçamento privativo aprovado pelo Parlamento, consagrando expressamente a ideia de realização de um controlo financeiro substancial e não meramente formal, estendendo-o a entidades subtraídas a sua jurisdição, como é o caso das empresas públicas e sociedades de capitais públicas.

No que concerne ao controlo externo, o Tribunal de Contas de Cabo Verde vem assumindo um lugar destacado na defesa da legalidade e no controlo do modo como a gestão financeira realiza o interesse público. Mas deve reconhecer-se que controlar não é apenas ter poderes jurídicos: é sobretudo dispor de meios materiais e capacidade técnica.

No caso específico deste Tribunal, não dispõe o mesmo actualmente da competência técnica suficiente nem de meios materiais para que esse controlo se torne efectivo em toda a Administração Pública caboverdiana. Urge, pois, que sejam criados os meios adequados para que o Tribunal possa controlar todo o campo das finanças públicas moderna e para que o faça de modo competente, eficaz e oportuno.

Todavia, apesar da modéstia dos meios materiais e humanos de que dispõe, é justo reconhecer que este Tribunal vem exercendo uma certa pedagogia no seio de toda a administração pública caboverdiana, através da condenação à reposição dos fundos desviados da sua afectação legal, situações irregulares detectadas no julgamento das contas dos organismos sob a sua jurisdição, o que tem resultado positivo, pois passaram a ser menos frequentes certas práticas ilegais, como sejam atribuição, sem a correspondente previsão legal, de subsídios de Natal, de gratificações, realização de despesas com confra-

ternização do pessoal, a compra de brinquedos para os filhos dos trabalhadores, etc.

Reconhece-se contudo que, apesar dos resultados satisfatórios até agora conseguidos na sua acção fiscalizadora das finanças públicas, pensa-se todavia que, para haver uma fiscalização financeira independente e eficaz, é necessário que o TC seja uma verdadeira auditoria de toda a Administração Pública, franqueando-se-lhe as portas daqueles sectores que ainda, na prática, lhe estão vedados, às vezes, não por falta de meios legais, mas sobretudo, por falta de meios materiais e humanos.

É o caso, por várias vezes referido por este Tribunal, das empresas públicas e das sociedades de capitais mistos.

É necessário que toda a Administração Pública se sujeite à acção fiscalizadora do Tribunal de Contas de um modo eficiente, capaz de chegar até às situações de subsídios, subvenções, créditos, benefícios fiscais, ou outras formas pelas quais os recursos públicos são atribuídos a particulares, sem que se conheçam os montantes afectados ou sem suficiente transparência e controlo externo.

Não há dúvida de que o Tribunal de Contas, pelas suas análises, pelas suas recomendações e sugestões endereçadas à Administração Pública e aos organismos sujeitos à sua jurisdição, poderá vir a Ter um papel importante na modernização administrativa.

Contudo, mais do que pelo estatuto jurídico, um órgão de controlo externo e independente dos dinheiros públicos afirma-se mais pela capacidade técnica dos seus meios humanos e materiais e pela celeridade e pertinência da sua actuação.

Pensa-se que, desde que integrado num modelo ajustado de estrutura e funcionamento da administração central e local, o Tribunal pode ser um importante instrumento da reforma administrativa, tanto na intervenção que exerce sobre as partes essenciais da Administração, através dos controlos prévio, concomitante e “a posteriori” -, como pela introdução de modernos processos de funcionamento na sua prática interna e na revisão das suas próprias leis do processo, como ainda pelas reformas dos sistemas de controlo, da contabilidade pública e do Tesouro.

**A - Conclusões:**

À guiza de conclusão, diríamos que a fiscalização externa e independente exercida pelos TC's poderá contribuir, em larga escala, para a melhoria da Administração Pública, pelas seguintes razões:

1. O próprio exercício da sua actividade de controlo, exercitado através das fiscalizações preventiva e “à posteriori” do acto gerador da despesa pública constitui uma garantia para os gestores públicos, contribuintes e, de forma geral, para toda a colectividade, de que os recursos transferidos para o Estado a título de impostos e taxas, estão sendo aplicados de forma correcta e de acordo com os princípios e normas consignados nas leis e regulamentos.
2. A apresentação ao Parlamento, ao Governo e à opinião pública, das suas observações sobre o comportamento da administração fiscalizada, assim como também das sugestões destinadas a melhorar a legislação, os regulamentos e os procedimentos em matéria administrativa e financeira poderá também contribuir para a melhoria da Administração Pública.
3. A investigação ou a assistência na investigação de ilícitos financeiros praticados pelos gestores públicos, e a imposição das corres-

pondentes sanções, pode contribuir para se atingir mais altos padrões de qualidade na administração pública.

4. O controlo financeiro deve ser global e visto numa óptica de complementaridade, pelo é desejável que haja um perfeito entrosamento entre os sistemas de controlo interno e externo.

Neste sentido, com vista a contribuir mais eficazmente para a manutenção de um elevado nível de desempenho e funcionalidade da Administração Pública, é indispensável que, em caso algum, o exercício de um controlo interno - que pela sua natureza depende exclusivamente da própria Administração - conduza a um enfraquecimento da fiscalização externa, conduzida por uma entidade superior independente.

5. Se o referido controlo não puder ser realizado de acordo com um procedimento uniforme, esta circunstância não deve levar ao juízo do princípio da unidade do controlo financeiro superior, o qual deve ser exercido por uma só instituição independente - o Tribunal de Contas. Caso contrário, a criação de organismos de controlo externo fora da autoridade da dita instituição iria enfraquecer o controlo, ao seu desmembramento com evidentes prejuízos para a sua eficácia.

6. As reformas em curso nas várias áreas da Administração Pública caboverdiana, tendentes a conferir-lhe maior flexibilidade ao seu funcionamento e aumentar o seu rendimento, não podem em caso algum acarretar uma limitação ou debilidade da fiscalização externa, cuja correcta execução é imprescindível para uma maior eficácia dos serviços públicos e do controlo parlamentar de acordo com a moderna concepção do Estado.

### ***B - Recomendações***

1. Para que os relatórios, observações e sugestões e recomendações dos Tribunais de Contas surtam os efeitos desejados, torna-se indispensável que os organismos e autoridades envolvidos no processo orçamental se pronunciem sobre os mesmos, antes que os resultados da acção de controlo financeiro sejam divulgados à opinião pública;
2. Dentro do espírito da cooperação institucional que deve existir entre as várias instituições superiores do Estado, seria desejável que, sempre que se empreendessem reformas no campo orçamental e da legislação financeira, dos procedimentos administrativos ou contabilísticos e nos métodos de organização, as autoridades

proponentes das referidas reformas deveriam Ter em conta as observações apresentadas ao Parlamento e ao Governo pelo órgão de controlo externo, tanto nos seus relatórios anuais quer nas suas decisões.

3. Seria também desejável que as autoridades públicas submetessem à consideração de tal órgão os projectos de lei ou regulamentação relativa a questões que interessam à contabilidade pública e a regulamentação das finanças públicas.
4. Na medida em que as leis e regulamentos nacionais o permitam, é desejável que as entidades de controlo externo da actividade financeira pública fiscalização proponham as medidas apropriadas que permitem aos poderes públicos aproveitar ao máximo as observações do controlo tendentes a aumentar a eficácia da acção administrativa.

Tribunal de Contas, na Cidade da Praia, aos 30 de Setembro de 1997.

M O Ç A M B I Q U E



**TEMA I**

**OS TRIBUNAIS DE CONTAS  
E O SISTEMA DE DEDE CONTROLE INTERNO**

**Sumário**

1. Introdução
2. O Problema
3. Controlar. Porque?
4. Incurção histórica no domínio do controlo financeiro em Moçambique
5. O sistema de controlo interno vigente
6. Colaboração entre órgãos de controlo interno e o Tribunal
7. Conclusões e Recomendações



## **1. Introdução**

Esta comunicação será apresentada pelo Tribunal Administrativo, como a mais alta instituição de controlo externo e independente das finanças públicas, no III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, a ter lugar em Maputo, de 21 a 24 de Outubro de 1997.

A despeito da genérica sugestão do tema - Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno -, a presente comunicação cingir-se-á à realidade moçambicana, onde será privilegiada a abordagem dos aspectos do direito constituído e tendência evolutiva do Tribunal, em prejuízo de uma experiência efectiva, dada a juventude da instituição na sua actual concepção.

## **2. O Problema**

O escopo último dos dois sistemas de controlo - interno e externo, é a garantia de que os fundos públicos estão sendo utilizados e geridos com a máxima exactidão.

Se tivermos em linha de conta a Administração Pública existe para a satisfação das necessidades colectivas e que, para a sua satisfação, ela

precisará de mobilizar avultados meios materiais e humanos para uma obtenção oportuna e correcta utilização daqueles meios, facilmente se alcançará a importância dos sistemas de controlo.

É que os meios assim conseguidos, através do lançamento e cobrança de impostos, ou através das alfândegas, a própria gestão do tesouro, a administração da dívida pública, os pagamentos da fazenda, encontram-se na esfera do bem público, pertencentes a toda uma comunidade e, como tal, a sua gestão não se pode compadecer com critérios egoístas, puramente pessoais, despidos de toda uma filosofia da satisfação do conjunto das necessidades colectivas.

Mas duma ou doutra forma, sempre se perguntou qual a razão do binómio controlo interno/controlo externo e quais os pontos de integração e de colaboração.

O presente trabalho, sem grandes pretensões nem primor, procurará responder a esta questão.

### **3. Controlar, Porque?**

A razão de ser do controlo decorre da máxima de que quem tem a seu cargo a gestão de bens alheios está sujeito à prestação de contas. Os fundos públicos por se destinarem ao bem estar da comunidade no seu todo, *a posteriori* justificarão o controlo financeiro nas suas mais diversas formas e vertentes, abarcando, designadamente, o património, os rendimentos - receitas e despesas, orçamento e conta -, contabilidade e tesouraria, tendo por objectivo e critério verificar-se:

- a) a actividade financeira está de acordo com os princípios, normas ou regras de legalidade e regularidade que a regem;
- b) a actividade financeira realiza os seus objectivos e obtém os resultados esperados segundo critérios de economicidade, eficácia e eficiência.

#### ***4. Incursão Histórica no Domínio do Controlo Financeiro em Moçambique***

O entendimento da realidade das finanças públicas em Moçambique, no período anterior a 1975, tem de passar, necessariamente pela compreensão da evolução do sistema financeiro português.

Um dos momentos marcantes da história das finanças públicas em Moçambique é a revolução que representou o Acto Colonial de 1931, o qual consagrava um regime de autonomia financeira e patrimonial da então Província de Moçambique. Nos termos do referido acto, a província passava a ter um orçamento próprio, aprovado pelo Ministério do Ultramar o qual exercia a fiscalização das respectivas contas.

Em direcção a um maior rigor e transparência das finanças públicas criaram-se organismos especializados na organização dos orçamentos na Direcção Geral de Contabilidade Pública.

Foram igualmente criadas Inspecções, umas de carácter geral, abrangendo todos os sectores da Administração Financeira quer do Continente quer do Ultramar, e outras de âmbito restrito visando, principalmente, a verificação da execução orçamental e não propriamente a sua organização.

Como instrumento virado para as fórmulas mais económicas da aplicação dos dinheiros públicos, criou-se a Intendência Geral do Orçamento, subordinada ao Ministério das Finanças.

Assim, as regras estabelecidas no Regulamento de Fazenda, de 3 de Outubro de 1901, atinentes à arrecadação das receitas e efectivação das despesas públicas, tinham nesses instrumentos de controlo interno o seu garante, virado à exteriorização fiel e escrupulosa das realizações administrativas.

Pela Portaria número 1984, de 9 de Julho de 1933 é aprovado o Regimento do Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique, órgão independente do Poder Executivo com funções jurisdicionais, tendo os respectivos acórdãos carácter e efeitos das decisões dos tribunais de justiça, (artigo 12 do regimento) ao qual competia, como tribunal de contas:

No domínio do exame e visto, examinar e visar:

- a) as minutas de contratos iguais ou superiores a 10 000\$00:
- b) os contratos de compra e venda , fornecimentos, prestação de serviço, empreitadas, arrendamentos, obras de qualquer preço ou

valor, e adjudicação de rendimentos públicos, seja qual for a estação que os tenha celebrado;

- c) os diplomas de nomeações, promoções, confirmações e quaisquer outros que resulte abono de vencimentos;
- d) os diplomas de reformas e aposentações;
- e) os despachos a que se refere o artigo 1 Do Decreto número 18 179, de 8 de Abril de 1930.

Vemos, deste modo, que coexistiram desde tempos recuados, os sistemas de controlo interno com o controlo jurisdicional, sempre na perspectiva de uma execução orçamental dentro dos limites legais e regulamentares estabelecidos.

Com mais ou menos reformas, o sistema acima descrito sobreviveu até à altura da independência de Moçambique, após o que, isto no termos da Constituição aprovada em 1975, as matérias ligadas ao controlo financeiro foram de alguma maneira **mitigadas**, havendo ténue referência ao controlo parlamentar (artigo 40).

Com efeito, a alínea b) do referido artigo 40 da Constituição de 1975, dispunha da seguinte maneira:

“São as seguintes as funções da assembleia Popular da República Popular de Moçambique:

- a) ...
- b) Aprovar o relatório de execução do orçamento do ano findo, o orçamento geral do Estado e os planos económicos nacionais.
- c) .....”.

Neste período, as decisões tomadas, face ao momento histórico que se vivia, escapavam ao controlo jurisdicional do Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique.

É assim que, na Constituição de 1975 o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique, não é expressamente mencionado, mantendo-se a sua existência por força do seu artigo 71, que consagra da seguinte maneira: “Toda a legislação anterior no que for contrário à Constituição fica automaticamente revogada. A legislação anterior no que não for contrário à Constituição mantém-se em vigor até que seja modificada ou revogada.”

Repare-se que o artigo 62 daquela Constituição, referente ao poder judicial achava-se nos seguintes termos:

“Na República Popular de Moçambique a função judicial será exercida pelos tribunais, através do tribunal Popular Supremo e dos demais tribunais determinados na lei sobre organização judiciária. A sua organização judiciária. A sua organização e competência serão fixados por lei”.

A expressão “pelos tribunais...” é manifestamente abrangente, tanto mais que o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique não era contrário à constituição, daí a sua exigência legal até à data da sua extinção, extinção esta constante do artigo 44 da Lei n. 5/92, de 6 de Maio.

Refira-se, todavia, a profunda letargia a que o Tribunal Administrativo, Fiscal e de Contas de Moçambique foi votado até a sua consagração na Constituição de 1990.

A partir de 1987 e com uma projecção de 5 anos, foi adoptado o Programa de Reabilitação Económica, onde o controlo financeiro passou a ser uma preocupação. É neste contexto, que é aprovada a Constituição de 1990, que consagra a existência do Tribunal Administrativo, ao lado de outras categorias de tribunais (alínea b) do artigo 167), ao qual compete, com relevância para o tema, fiscalizar a legalidade das

despesas públicas (número 1, do artigo 173) e apreciar as contas do Estado (alínea c) deste número e artigo).

Em obediência ao artigo 174 da Constituição, foi aprovada a Lei n. 5/92, de 6 de Maio de 1992, - Lei Orgânica do Tribunal Administrativo.

Nos termos desta lei são estabelecidas duas formas de fiscalização, sendo a primeira “fiscalização das despesas públicas” consistente na apreciação das contas do Estado e no julgamento das contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à jurisdição do Tribunal; e a segunda “fiscalização através do visto” dois actos e contratos aí descritos.

### ***5. O Sistema de Controlo Interno Vigente***

Na história mais recente dos instrumentos e órgãos de controlo financeiro interno vamos destacar os mais significativos, onde particular atenção vai para a criação, pelo Decreto número 13/78, de 20 de Julho, dos Departamentos Financeiros, junto de cada Ministério e na dependência directa do respectivo Ministro, cumprindo e fazendo

cumprir igualmente, as instruções do Ministério das Finanças. Estes departamentos têm como funções:

- a) orientar e coordenar a elaboração dos planos financeiros (orçamental, de divisas, de crédito e de tesouraria) do seu âmbito;
- b) orientar e controlar a execução dos referidos planos financeiros;
- c) orientar e controlar a administração do património das estruturas e instituições do Estado.

Ainda no domínio das instituições sectoriais de controlo interno, devemos mencionar que cada Ministério tem a sua Inspeção Geral, que para além de fiscalizar as matérias sectoriais, debruça-se igualmente sobre os aspectos financeiros das respectivas instituições.

Dentro do Ministério do Plano e das Finanças, a Direcção Nacional do Orçamento tem como uma das suas atribuições, o acompanhamento e controlo da execução orçamental, a qual se caracteriza pela verificação *a posteriori*, através da sua sujeição mensal, pelos organismos executores do orçamento do Estado, dos balancetes mensais, e justificativos das despesas efectuadas e relativas aos correspondentes duodécimos. Esta Direcção controla igualmente *a priori* as despesas

atinentes a actos de provimento, promoção, e outros relativos ao pessoal civil da Administração Pública e demais contratos e actos geradores de despesas públicas.

A acção da Direcção Nacional do Orçamento é complementada pela da Inspecção Geral de Finanças; à qual compete, dente outros:

- a) apoiar o Ministro do Plano e Finanças no controlo global da aplicação das normas de gestão financeira do Estado, através de acções de inspecção financeira junto dos organismos do Estado e demais unidades com relevância na vida económica e financeira nacional;
- b) realizar inspecções e exames às escritas dos do Estado, ainda que personalizados , incluindo os órgãos e autarquias locais;
- c) proceder a inquérito que por virtude do decurso de inspecções se mostre necessário;
- d) levantar e instruir autos de transgressão, quando no decurso ou em resultado de inspecções, inquéritos ou sindicâncias se detetem infracções às leis fiscais.

O artigo 27 da Lei número 15/97, de 10 de Julho, atinente aos princípios básicos sobre a elaboração, gestão, execução, controlo e fiscalização do Orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado, estabelece que os titulares de cargos públicos, funcionários e agentes do Estado, estabelece que os titulares de cargos públicos, funcionários e agentes do Estado e demais entidades públicas respondem disciplinar, civil e criminalmente pelos actos ou omissões que pratiquem no âmbito do exercício das suas funções de execução orçamental, e o artigo seguinte estipula que a fiscalização administrativa da execução orçamental, compete, além da própria entidade responsável pela gestão e execução, às entidades hierarquicamente superiores e de tutela, aos serviços de contabilidade pública e aos órgãos gerais de inspecção.

Este preceito formaliza o auto-controlo exercido pelos serviços beneficiários e executantes do orçamento do Estado e o controlo hierárquico e de tutela. Os níveis de controlo interno aqui referidos são acolhidos nos diplomas orgânicos das instituições visadas e nos respectivos regulamentos internos, os quais estabelecem a sua mecânica.

Ao nível das autarquias locais, o número 1 do artigo 8 da lei número 7/97, de 31 de Maio - Regime Jurídico da Tutela Administrativa do Estado -, ela (tutela) “cabe ao Governo e é exercida pelo ministro que superintende na função pública e na administração local do Estado e

pelo ministro que superiormente no plano e finanças, no domínio das respectivas áreas de competência”. Um dos instrumentos postos por esta lei à disposição do órgão de tutela para levar a cabo a sua missão nesse domínio, é a fiscalização, a qual consiste, segundo o número 2 do artigo 5 desta mesma lei, “na verificação da conformidade com a lei. Dos actos administrativos praticados e dos contratos celebrados pelos órgãos e serviços das autarquias locais”.

Esta competência, no domínio financeiro, é precisada pelo número 1 do artigo 80 da lei número 11/97, de 31 de Maio - Regime Jurídico das Finanças Locais -, o qual estabelece que cabe ao Governo fiscalizar a legalidade da gestão financeira e patrimonial das autarquias locais.

Ainda no domínio das autarquias locais, encontramos outro órgão de controlo interno destes entes, que é a assembleia autárquica à qual compete, neste particular, apreciar, em sessão ordinária, as suas contas anuais.

Outra forma de controlo interno, ao nível das autarquias locais é a possibilidade que o público tem, de examinar as contas daquelas instituições. Com efeito, o número 1 do artigo 82 da Lei número 11/97 estabelece que, “...as contas das autarquias locais ficam à disposição

dos cidadãos durante sessenta dias para consulta dentro do horário normal de funcionamento dos serviços, em local de fácil acesso ao público, no edifício-sede da autarquia”, podendo resultar desta consulta uma reclamação.

O Cartório Notarial Privativo do Ministério do Plano e Finanças é também um importante instrumento de controlo interno, pois, competindo-lhe, dentre outros, lavrar escrituras públicas de acordos e outros actos jurídicos que importem alienação, aluguer, trespasse ou qualquer outra forma de transferência de prioridade, no todo ou em parte, do património do Estado, ele fá-lo, salvaguardando as pertinentes disposições legais e regulamentas, pressupostos para a conclusão de tais escrituras.

## ***6. Colaboração entre Órgãos de Controlo Interno e o Tribunal***

Nos termos do Regimento relativo à organização, funcionamento e processo da III Secção do Tribunal Administrativo recentemente aprovado pela Lei número 16/97, de 10 de Julho, todas as entidades públicas ou privadas são obrigadas a fornecer, com toda a urgência e de preferência a qualquer outro serviço, as informações e processos que o Tribunal lhes solicitar. Nos termos da mesma lei o Tribunal

pode determinar a requisição de serviços de inspecção e auditoria aos órgãos de controlo financeiro interno. As entidades públicas são ainda obrigadas a comunicar ao Tribunal as irregularidades de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, sempre que a apreciação das mesmas se insira no domínio das atribuições e competências deste.

Por aqui se vê que há, nos termos da lei, o dever universal de colaboração com o Tribunal, dever-se esse que toma particular relevância relativamente aos órgãos de controlo interno.

No domínio das autarquias locais, a lei estabelece que o envio das contas deste entes ao Tribunal Administrativo, deve processar-se com conhecimento do órgão de tutela que superintende a área do plano e finanças o qual deve produzir um relatório que é igualmente enviado ao Tribunal Administrativo.

Nos termos do número 3, do artigo 18 do ainda em vigor Decreto número 46 252, de 19 de Março, no domínio do visto, cabe ao hoje Ministério do Plano e Finanças a verificação do cabimento de verba orçamental dos actos e contratos sujeitos àquela forma de fiscalização. Temos assim uma actividade de um órgão de controlo interno como preliminar do controlo jurisdicional.

Ainda nos termos do Regimento a que nos referimos e ainda no domínio da fiscalização prévia, e particularmente sobre os processos de provimento, exige, a alínea j) do número 2 do artigo 16, a informação de cabimento de verba pelos departamentos ou serviços, no sentido de que foram cumpridas as formalidades legalmente exigidas para o provimento.

São preceitos que estabelecem uma cadeia obrigatória de controlo interno, conducente à perfeição do controlo externo.

## ***7. Conclusões e Recomendações***

Pelo exposto, podemos concluir que os sistemas de controlo interno e externo, encontram, no ordenamento jurídico-legal moçambicano, bases bastantes para um profícua colaboração e complementaridade, convindo tão-somente um maior empenho das instituições vocacionadas, em ordem a estabelecerem um efectivo sistema integrado de controlo financeiro, o que se pode consubstanciar na troca de relatórios de auditorias e de outras formas de fiscalização.

Mas é evidente que cada um dos sistemas opera no seu campo específico em perfeita consonância com o rol das suas atribuições.

Destaca-se que o Tribunal Administrativo de Moçambique, e à luz do ordenamento jurídico-constitucional moçambicano, é um verdadeiro tribunal, separado em absoluto dos poderes legislativo e executivo, cujas decisões são de cumprimento obrigatório para todos os cidadãos e demais pessoas jurídicas, prevalecendo sobre as de outras autoridades.

Mas duma ou doutra forma, pertencente ao poder do Estado, a acção do Tribunal Administrativo, neste campo específico de actuação, tenderá a procurar a respeitar este equilíbrio de forças, buscando os pontos de convergência, que são ditados pelo facto de tanto o controlo externo, como o controlo interno, terem como uma das finalidades o controlo dos dinheiros públicos.

Neste particular, convém reiterar que a actuação do Tribunal Administrativo nesta área de actividade, controlo externo, tem um profundo impacto na melhoria dos comportamento manifestados pela Administração Pública na gestão dos dinheiros públicos, bem como de outras entidades sujeitas à sua jurisdição.

Por razões óbvias, e de alguma maneira aqui já expendidas, dentre as quais destacaremos a juventude na sua actual concepção, o Tribunal Administrativo, enquanto Tribunal de Contas, não tem ainda e de

forma expressa a atribuição de fiscalizar a eficácia do sistema de controlo interno, o que a acontecer, só confirmaria a tese de que o controlo por si efectuado - externo -, pelo facto de ser exercido por um órgão independente e estranho à Administração activa é aquele que se acha isento de qualquer suspeição e, por esse facto, o mais fiável.

**Com efeito, estando a Inspeção-Geral de Finanças - órgão de controlo interno por excelência -, integrado na Administração activa, para além do facto de não possuir poderes sancionatórios, ela tem de fiscalizar a actividade da própria Administração, traduzindo-se numa forma superior de “auto-controlo”, acarretando por isso mesmo todos os conhecidos inconvenientes desta natureza de controlo.**

Para terminar, e como reforço à sua natureza independente, nunca é demais aludir que o Tribunal Administrativo deveria dispor de um orçamento privativo, próprio, compatível com o exercício das suas funções, funções essas fixadas na Constituição e demais leis extravagantes.

## **TEMA II**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **Sumário**

1. Introdução
2. Tribunal de Contas - Tribunal Administrativo - em Moçambique
3. Fiscalização Prévia
4. Fiscalização Sucessiva
5. Conclusões
6. Recomendações



## **1. Introdução**

O tema proposto irá colocar-nos perante a influência e a eficácia das atribuições dos Tribunais de Contas, e correspondente exercício das competências por lei atribuídas, em face do mais diverso e complexo exercício das actividades da Administração Pública.

Por parte dos Tribunais de Contas, teremos, como imperativo indeclinável, de abordar a Fiscalização Prévia, a Fiscalização Sucessiva e o Parecer sobre a Conta Geral do Estado, como áreas todas elas interligadas no melhor ou pior desempenho da execução dos dinheiros públicos, tendo cada figura, como se sabe, a sua sede própria e fins específicos, todas confluindo num ponto, que é constituído pelo uso ou abuso das finanças públicas.

A propósito da Administração Pública, ter-se-á em consideração o conjunto dos órgãos administrativos do Estado e de todos os órgãos das demais pessoas colectivas pública.

Será, portanto, num sentido subjectivo que devemos considerar a Administração Pública, abrangendo-se nesta a totalidade da organização estadual incluindo as diversas formações dos chamados entes públicos,

Naturalmente que, como resulta da lei, o campo de actuação dos Tribunais de Contas vai além do contexto, tal como foi assinalado, da Administração Pública, como o que sucede em relação às actividades de órgãos públicos, não incluídos, em termos orgânicos, na Administração Pública.

Sucedem, ainda, que a intervenção dos Tribunais de Contas incide sobre a actividade de direito privado de entes públicos.

Certamente que os Tribunais de Contas, ao actuarem junto dos mais diversos órgãos da Administração Pública e ainda em relação às demais entidades referidas, constituem um autêntico órgão de controlo financeiro externo e independente, servindo de garantia, e de garantia objectiva, em primeiro lugar, da legalidade e da boa gestão financeira e, por via mediata, de garantia dos próprios cidadãos.

## ***2. Tribunal de Contas - Tribunal Administrativo - Em Moçambique***

Na área das Contas, ou como se pode dizer, quanto a um Tribunal de Contas em Moçambique, a Constituição de 1990 - artigo 173, nºs 1, 2, alíneas c) e d) atribui as respectivas competências ao Tribunal Administrativo, ao mencionar a fiscalização da legalidade das despesas

públicas, a apreciação das contas do Estado e outras competências atribuídas por lei.

Acresce o facto de o texto constitucional cometer à lei ordinária a competência, a organização, a composição e o funcionamento do Tribunal Administrativo - artigo 174.

Assim, em primeiro lugar, surgiu a Lei nº 5/92, de 06.05.92, que atribui as mais diversas competências ao Tribunal Administrativo, no âmbito da Fiscalização Prévia, Sucessiva e quanto à Conta Geral do Estado.

Ainda recentemente, foram publicadas as Leis nºs 13/97, 14/97, 15/97 e 16/97, de 10 de Julho, que estabelecem os regimes jurídicos da Fiscalização Prévia, Sucessiva e do Regimento da 3ª Secção do Tribunal Administrativo, enquanto órgão jurisdicional de contas, respectivamente,

### ***3. Fiscalização Prévia***

Independentemente das características e da natureza que são atribuídas ao VISTO, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, ou seja,

fundamentalmente de saber ou de se definir o VISTO, como um acto em matéria administrativa ou da função administrativa, ou como um acto jurisdicional ou da função jurisdicional, ou como requisito de eficácia ou num acto de controlo, acto de controlo de actos e contratos da Administração Pública e das actividades de direito privado de entidades públicas.

Assim, conclui-se indiscutivelmente, que do seu exercício decorrem, directa ou indirectamente, os mais visíveis e salutareos meios para a melhoria da Administração Pública.

Um aspecto que nos conduz com firmeza à enunciada conclusão, traduz-se na diversidade, importância e impacto jurídicos dos actos e contratos sujeitos a VISTO, assim como as respectivas entidades no âmbito da legalidade das despesas públicas.

A título meramente exemplificativo, podemos mencionar, face à Lei nº 13/97, os actos administrativos de provimento do pessoal civil ou militar, as aposentações e reformas, e de outros de que advenham abonos de qualquer espécie, os actos de designação de responsáveis por dinheiros públicos, os contratos de qualquer natureza ou montante, designadamente os relativos a pessoal, obras públicas, empréstimos, concessão, fornecimento e prestação de serviços.

Quanto ao âmbito subjectivo da fiscalização “piori” da legalidade das despesas públicas, temos o Estado e as demais entidades públicas.

De referir que o Tribunal exerce o poder de fiscalizar prévia em relação à Administração Pública, central, provincial e local, por um lado, e, também, como já foi anteriormente dado a conhecer, exerce as suas actividades em relação a órgãos não incluídos na Administração Pública, como sejam, entre outros, a Presidência da República e a Assembleia da República, em tudo quanto se reporta à actividade administrativa e financeira.

Para se avaliar o maior ou menor impacto da actividade da jurisdição de contas no que toca à melhoria da Administração, importa mencionar e dar o respectivo enfoque aos principais aspectos do regime jurídico assinalado ao VISTO:

Assim:

- Quanto à natureza do VISTO, temos que este constitui um acto jurisdicional que condiciona a eficácia global dos actos e outros instrumentos a ele submetidos, salvo as excepções contempladas na lei - como é o caso da urgente conveniência de serviço;

- Relativamente à sua execução, dir-se-á que os actos ou contratos sujeitos ao Visto só estão em condições de serem perfeitamente executáveis, fundamentalmente quanto aos efeitos financeiros depois de visados;
  
- Contrariamente, e nos termos da Lei nº 13/97, de 10 de julho, artigo 7 os actos, contratos e outros instrumentos que não sejam submetidos ao VISTO ou sejam objecto da sua recusa não dispõem de executabilidade e são insusceptíveis de produzir quaisquer efeitos financeiros;
  
- neste contexto, a execução de um acto ou contrato que tenha sido objecto de recusa de VISTO, ou seja, para acautelar mais correctamente a fiscalização das despesas públicas, vem o legislador consagrar a figurar das infracções financeiras que, uma vez verificadas, acarretam a sua anulação, e a todo o tempo;
  
- Daqui decorre, necessariamente a responsabilidade financeira das entidades ou funcionários cuja actuação se mostre lesiva ao património e aos interesses financeiros do Estado;
  
- Importante é referir, tendo em linha de conta os objectivos do tema em apreço, a possibilidade de os agentes susceptíveis de imputação

de responsabilidade financeira poderem incorrer noutras modalidades de responsabilidade, como a disciplinar, criminal e civil;

Todas estas responsabilidades acumulam-se, sendo apreciadas por órgãos próprios, tanto a responsabilidade disciplinar (órgão administrativos) como a responsabilidade criminal (tribunais criminais) bem como a responsabilidade civil (tribunais cíveis).

Os aspectos apontados constituem um forte e eficaz alicerce para que se verifique uma necessária e inevitável influência, na área do VISTO, quanto à melhoria da Administração Pública.

No entanto e apesar do que se diz, talvez seja de interesse fazer uma breve referência às figuras do VISTO tácito e da declaração de conformidade.

Quanto ao VISTO tácito, este foi consagrado, pela primeira vez, no ordenamento jurídico moçambicano, pela Lei nº 13/97, - artigo 10 -, donde consta que, decorrido o prazo de 90 dias sobre a data da entrada no Tribunal Administrativo dos processos para fiscalização prévia ou de resposta a pedido de elementos ou informações complementares solicitadas pelo Tribunal, presume-se a concessão do VISTO.

Tudo indica que esta modalidade de VISTO não terá qualquer efeito na melhoria da Administração Pública, por não se verificar qualquer actividade por parte do Tribunal, advindo a concessão por um “deixar de fazer algo permitido por lei”, obtendo-se, assim, facilmente a concessão do VISTO, ou, como é entendido também, como constituindo um caso de dispensa de VISTO “ope legis” - cfr. José Tavares “O VISTO DO TRIBUNAL DE CONTAS”.

É no entanto, de frisar-se que os respectivos processos, donde poderá decorrer o VISTO tácito, devem obedecer aos requisitos privativos de qualquer processo, resultando a concessão expressa do VISTO ou a sua recusa.

A modalidade de VISTO, consubstanciada na declaração de conformidade, pressupõe uma correcta preparação e apresentação dos processos, na medida em que tem subjacente o facto de não suscitarem dúvidas quanto à sua legalidade jurídico-financeira.

Nestes casos, podemos aceitar a Administração Pública como actuando com perfeição, face ao respectivo normativismo legal.

#### **4. A Fiscalização Sucessiva**

Igualmente, como se referiu para a Fiscalização Prévia, a Fiscalização Sucessiva constitui um instrumento precioso para se conseguir, a todo o tempo, uma verdadeira melhoria na Administração Pública.

Para tal, basta analisar o âmbito desta modalidade de fiscalização. Consagrando-se estarem sujeito à prestação de contas os recebedores, os tesoureiros, os exactores e demais responsáveis pela cobrança, guarda ou administração de dinheiros públicos, bem como os responsáveis, de direito ou de facto, pela gestão das entidades sujeitas à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal Administrativo, qualquer que seja o grau da sua autonomia, ainda que as suas despesas sejam parciais ou totalmente cobertas por receitas próprias ou que, umas e outras, não constem do Orçamento do Estado - Lei nº 14/97, de 10.07 - artigo 1.

Analisando os diversos graus ou formas de apreciação das contas, quais sejam, a verificação interna de 1º grau, a verificação interna de 2º grau, a auditoria e o julgamento, podemos concluir que, através de todas elas, e face às eventuais graduações de irregularidades, podemos encontrar meios ou instrumentos também preciosos e indispensáveis para a melhoria da Administração Pública, no âmbito da obe-

diência à legalidade financeira na arrecadação de receitas e na realização das despesas públicas.

Quanto à verificação interna de 1º grau, ela tem lugar relativamente às contas pendentes que não contenham fortes suspeitas de alcances ou desvios de dinheiros públicos, pagamentos indevidos e outras irregularidades graves, podendo os respectivos processos ser devolvidos aos serviços, efectuada uma verificação preliminar, sem prejuízo de posterior julgamento no período de cinco anos.

Fundamentalmente, esta modalidade de controlo traduz-se numa verificação no sentido de as contas se encontrarem acompanhadas da documentação exigida pelas instruções e se a mesma se acha escriturada convenientemente, devendo também proceder-se a um exame sumário da legalidade, regularidade financeira e contabilística das operações e registos que integram tais contas.

Aqui temos uma via clara e decisiva para que a Administração Pública paute as suas condutas em matéria de controlo financeiro das despesas públicas.

Quanto à verificação interna de 2º grau, esta consiste na análise dos documentos de despesa e da forma de instrução da conta, tendo

como pontos de referência não só a sua conformação formal e substancial quanto às instruções aplicáveis, como também da verificação da consistência dos documento, da correcção contabilística e da legalidade e regularidade das operações e registos neles evidenciados, entre outros aspectos.

No que se refere às auditorias, quer se destinem às contas, quer aso projectos, sejam elas de carácter geral ou sectorial, financeiras propriamente ditas ou de mera legalidade e regularidade, elas constituem instrumentos-chave, instrumentos privilegiados de controlo financeiro.

As auditorias terão sempre como objectivo habilitar o Tribunal a emitir juízos sobre a legalidade substantiva dos actos respectivos, com base em critérios de economia, eficácia e eficiência.

A auditoria, traduzindo-se na análise das actividades e operações de determinada entidade, com vista a verificar se são executadas ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas, constitui um elemento imprescindível para que a Administração Pública possa exercer do melhor modo toda a ampla gama de competências previstas na lei, e quer se trate de auditoria com vista à análise das contas e da situação financeira da entidade

controlada, quer da análise da legalidade e regularidade, com a finalidade de se verificar se todas as operações registadas se encontram em conformidade com a legislação geral e específica em vigor.

Quanto ao julgamento das contas, pretende-se apreciar a legalidade da actividade das entidades sujeitas à prestação de contas, assim como da respectiva gestão económico-financeira e patrimonial e no apuramento e eventual efectivação da inerente responsabilidade financeira.

Desde já há que referir que a modalidade de apreciação integrada no julgamento das contas abrange, como é óbvio, uma multiplicidade de entidades, destacando-se ainda a realidade de se encontrar diversos regimes jurídico-financeiros, consoante as especificidades de cada entidade ou grupo de entidades.

De salientar que o julgamento das contas, bem como a materialização das correspectivas responsabilidades, constituem a actividade tipicamente jurisdicional do Tribunal Administrativo, enquanto Órgão de controlo de contas.

A par dos regimes expostos, constituem momentos extremamente importantes, para a melhoria da Administração Pública actuarem do

melhor modo para se atingir os fins de natureza pública pertinentes, e tudo para além de possíveis outras responsabilidades designadamente a criminal.

Importância relevante tem a elaboração do Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado, na medida em que devem certificar a exactidão, regularidade, legalidade e correcção económico-financeira das contas e a respectiva gestão financeira anual.

Com efeito, estes Relatório e Parecer constituem uma base muito importante para apreciar os comportamentos da Administração Pública, melhor dizendo, do Executivo, em que a Conta Geral do Estado juntamente com os mencionados relatório e parecer serão apresentados à Assembleia da República, que fará o seu juízo, o seu julgamento político sobre o comportamento do Governo, aprovando ou não esse importantíssimo documento que é a Conta Geral do Estado.

A propósito do tema em apreço e face aos efeitos que derivam das jurisdições de contas na melhoria da Administração Pública, diremos que, subscrevendo as palavras do professor António de Sousa Franco, o essencial do controlo moderno da actividade financeiro pública reside no “apuramento das ineficiências e desperdícios ou das grandes ilegalidades” sendo, assim, o controlo de comportamentos relati-

vos a funções, programas, projectos, montantes globais de despesas ou grandes organismos ou entidades responsáveis, que melhor assegura o respeito do interesse público e da própria legalidade pela administração”.

## **5. Conclusões**

1. Manifestamente que a actuação dos Tribunais de Contas têm um enorme impacto positivo na melhoria dos comportamentos da Administração Pública, bem como de outras entidades sujeitas à jurisdição de contas, quer se trate de fiscalização sucessiva quer do Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado.
2. A mencionada influência parte fundamentalmente do elenco de infracções financeiras e subsequentes sanções, como factor dissuasor de condutas lesivas dos mais diversos interesses de natureza pública.

## **6. Recomendações**

- Não obstante as limitações decorrentes das figuras do VISTO tácito e da declaração de conformidade, bem como das eventuais relativas às dispensas no âmbito de verificação de contas na fiscalização sucessiva, o certo é que as jurisdições de Contas devem actuar com a maior acutilância e abrangência, particularmente nos Países recentes.
- Devem os Tribunais de Contas apetrecharem-se em termos julgados suficiente, quer em elementos humanos, quer materiais de modo a, cabalmente, cumprirem a lei, no âmbito das suas atribuições.
- Para o efeito, e ma vez mais, deve insistir-se para que os Tribunais de Contas disponham de orçamento privativo compatível com o exercício das suas funções.



P O R T U G A L



## **TEMA I**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO**

#### **Sumário**

Introdução

1. A relevância da articulação do controlo financeiro interno com o controlo financeiro externo
2. Estrutura e competências das instituições de controlo financeiro interno em Portugal
3. Estrutura e competências da ISC portuguesa, em especial a competência de controlo da fiabilidade dos sistemas de controlo interno
4. Esboço da estrutura e modo de funcionamento do sistema nacional de controlo financeiro
5. Conclusões
6. Recomendações



## **O Sistema Nacional de Controlo Financeiro em Portugal**

### ***Introdução***

A complexidade das organizações nos Estados desenvolvidos - estando aqui implícitas as inúmeras relações interinstitucionais que inevitavelmente se estabelecem - implica a necessidade de uma estruturação racional de todas as actividades que são empreendidas, uma vez que existem interacções e interdependências entre elas que é necessário analisar, entender e, muitas vezes, incentivar - ou, ao invés, contrariar, sendo sempre, porém, indispensável, de qualquer modo, observá-las no sentido de as influenciar.

A necessidade de ter em conta a existência de tais estruturas de interdependência ou **sistemas**, revela-se, cada vez mais, como uma condição *sine-qua-non* ao exercício de qualquer acção destinada tanto ao entendimento das instituições, de um ponto de vista conceptual, como à implementação de orientações, regras e formas de gestão, num sentido operacional.

O que afirmamos é válido tanto para as organizações públicas como em relação às de gestão privada - não esquecendo ainda que as interacções entre os sectores institucionais público e privado são, elas próprias, não só inevitáveis mas também muito complexas, sendo hoje em dia cada vez menos nítidos os contornos de delimitação entre estes sectores.

Queremos, portanto, antes de mais, salientar que no tratamento deste tema é fundamental ter em conta a noção de **sistema**, sendo interessante determo-nos muito brevemente sobre a origem deste conceito.

Trata-se de um autêntico instrumento conceptual analítico, trazido às ciências sociais - onde se revelou da maior utilidade - a partir das ciências naturais.

De facto, foi o biólogo austríaco Ludwig von Bertalanffy que desenvolveu a *Teoria Geral dos Sistemas*, influenciado pelas correntes da chamada Nova Física. Esta teoria apresenta uma visão do mundo como “uma grande organização”, tendo passado a receber profunda e detalhada atenção por parte dos estudiosos das organizações sociais.

Ora, as actividades desenvolvidas através do financiamento público - ou seja, pagas pelos cidadãos dos Estados, pela via dos impostos -, funcionando também elas com base em redes de sistemas e subsistemas, só poderão ser devidamente geridas e fiscalizadas quando as respectivas estruturas de funcionamento são claras e perceptíveis.

Naturalmente que se a gestão das actividades é baseada em níveis de competências e no estabelecimento de interacções, também o respectivo **controlo** (que deverá acompanhar a gestão) deverá não só ter em conta a constituição e funcionamento dos sistemas que

examina como também ele próprio organizar-se em moldes sistémicos.

É nesta perspectiva que entendemos dever situar o relacionamento que existe e deve existir entre o controlo das finanças públicas exercido pelas Instituições Superiores de Controlo (ISC), Tribunais de Contas e instituições congéneres, de natureza externa e independente, e os organismos de controlo interno e, evidentemente, ainda outros que desenvolvam também actividades de controlo externo.

Como é referido nos parágrafos subsequentes do presente trabalho, a situação portuguesa corrobora aquilo que parece ser uma verdade de âmbito geral, isto é, os órgãos de controlo, nos seus diferentes níveis, prosseguem determinadas finalidades e interesses que não poderão ser postos em causa, o que é compatível com a existência do sistema. Por isso mesmo, é necessário *articular, coordenar, harmonizar*, e portanto, *criar um sistema*.

Nesta acepção da palavra *sistema*, parece-nos relevante apresentar a definição adoptada no *Manual de Auditoria e de Procedimentos* do Tribunal de Contas português:

“Conjunto dos elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objectivo/objetivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução des-

sas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos.”<sup>4</sup>

### ***1. A Relevância da articulação do controlo financeiro interno com o controlo financeiro externo***

Antes de mais, parece-nos do maior interesse reflectir um pouco sobre o significado da expressão ***controlo***.

Tem sido unanimemente entendido que a palavra controlar é importada do francês (*rôle, contre-rôle*), onde designa originariamente um segundo registo (ou verificação) organizado para verificar o primeiro, ou o conjunto das acções destinadas a confrontar uma acção principal (controlada) com os seus objectivos ou metas e com os princípios ou regras a que deve obedecer.

No presente trabalho ocupamo-nos, naturalmente, do *controlo financeiro*, expressão complexa que pode tomar diversos objectos (controlo orçamental, de receitas ou de despesas, controlo fiscal, etc.) e colocar-se sob diferentes critérios (controlo jurídico, extra-jurídico ou misto).

Do ponto de vista dos órgãos ou das formas orgânicas, pode falar-se de controlo interno ou de controlo externo do Estado. No

---

<sup>4</sup> Tribunal de Contas, *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Anexo I (Glossário), p. 27.

primeiro caso, o controlo é exercido por órgãos dependentes do Governo e/ou da Administração Pública. No segundo caso, por órgãos deles independentes.

Ainda em termos conceptuais, são de referir as definições adoptadas pelo Tribunal de Contas português para inclusão no *Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo*, parte integrante do *Manual de Auditoria e de Procedimentos* deste Tribunal, elaboradas pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União (Brasil), e tendo em conta o *Glossário* elaborado pelo Tribunal de Contas Europeu na sequência do XII Congresso da INTOSAI, organizado em Sydney em Abril de 1986.

Assim, **controlo interno** é o “conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os activos/ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos/registros contabilísticos/contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira.”<sup>5</sup>

A auditoria interna é portanto entendida como o tipo de controlo, associado à gestão, a desenvolver por órgãos e serviços de fiscalização que, apesar de serem dotados de independência técnica, se encontram, no entanto, inseridos na estrutura interna da entidade, organismo ou instituição em causa.

---

<sup>5</sup> Tribunal de Contas, *Manual de Auditoria e de Procedimentos*, Anexo I (Glossário), p. 11.

A este propósito, considera-se também merecedor de referência o significado da expressão *sistemas de gestão e de controlo/controlado(s) interno(s)* adoptado pelo Tribunal de Contas português:

“Conjunto constituído pela organização interna, pelos procedimentos e/ou pelas práticas que permitem à entidade alcançar os seus objectivos/objectivos”.<sup>6</sup>

Consideram-se incluídos em tais sistemas:

- os sistemas de planeamento/planejamento que permitem preparar as decisões políticas ou administrativas;
- os sistemas de execução que permitem transmitir ordens dos órgãos de gestão superior da organização até aos níveis inferiores, com indicação da divisão de responsabilidades;
- os sistemas de controlo/controlado(s) interno(s) que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controlo/controlado(s) interno(s).

Quanto ao **controlo externo**, é definido no mesmo *Manual* como a “fiscalização realizada por um organismo externo, independente da entidade fiscalizada”.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Idem, p. 28.

<sup>7</sup> Idem, *Ibidem*.

No âmbito da Administração Pública, surge com particular acuidade a necessidade de clarificar com nitidez a distinção entre os dois tipos de controlo.

Existem, naturalmente, entidades (por exemplo, um instituto público), que, para além do seu próprio sistema de controlo interno, podem, nos termos da lei, ser fiscalizadas por órgãos e serviços que, relativamente a tal entidade, lhe estejam situados externamente, mas, apesar disso, dentro de uma organização mais ampla em que ambos se inserem, podendo ser aqui considerada a própria Administração Pública. Ora, quando observado em relação à macro-organização *Administração Pública*, este último controlo é também ele interno.

Na generalidade dos Estados, surgiu, no entanto, a necessidade de criar um órgão de controlo financeiro *externo e independente*, relativamente a todas as entidades fiscalizadas. Trata-se aqui de uma independência que não é meramente técnica, mas muito mais ampla, consubstanciada, por exemplo, no autogoverno, no poder de determinar o plano de acção sem possibilidade de ingerências de outros órgãos e no estatuto de independência da instituição.

Ora, como tem sido sublinhado nos vários Congressos da Organização mundial dos Tribunais de Contas e órgãos congéneres - INTOSAI - *International Organisation of Supreme Audit Institutions*, são estas características (que fundamentam um controlo externo autenticamente independente) que os Tribunais de Contas e Órgãos Congé-

neres apresentam com vantagem relativamente a quaisquer outros órgãos de controlo.

O controlo interno é indissociável do sistema de gestão. Portanto, o controlo externo exercido pelos Tribunais de Contas e órgãos congéneres deverá incidir também sobre o(s) sistema(s) de controlo interno da Administração Pública, nomeadamente, sobre as suas adequabilidade e fiabilidade.

Defendemos que uma tal competência é compatível e adequada à criação de **sistemas nacionais de controlo**, nos quais se colocará com a maior relevância a necessidade de articulação entre as actividades de controlo financeiro interno e externo.

Será então necessário assegurar a *racionalidade* e a *eficácia* do controlo nacional, através da complementaridade das acções desenvolvidas pela generalidade dos órgãos e serviços de controlo, tanto externo como interno, sem prejuízo, é claro, da sua própria natureza e das finalidades específicas.

## ***2. Estrutura e Competências das Instituições de Controlo Financeiro Interno Em Portugal***

É fundamental, conforme vimos, que qualquer actividade de gestão, seja ela pública ou privada, seja acompanhada por um sistema de controlo, isto é, por um conjunto de procedimentos, técnicas e métodos que, de forma eficaz e eficiente, forneçam a informação

adequada sobre o modo como as respectivas organizações funcionam.

A conformidade às regras existentes e a efectivação de uma gestão orientada por critérios de economia, eficácia e eficiência passa, incondicionalmente, pela existência de um tal sistema de controlo que, em parte, deverá estar implementado na própria estrutura interna da entidade controlada ou na organização mais ampla da qual faz parte. Referimo-nos à importante função pedagógica que o controlo interno desempenha ao permitir o acompanhamento, de forma sucessiva e sistemática, da actuação dos serviços e organismos no exercício das funções que legalmente lhes são cometidas. É fundamental, assim o exige a salvaguarda do interesse público, que em qualquer Estado de Direito Democrático se perspectivem formas de planeamento, direcção, coordenação e controlo. Em especial, tais formas de controlo devem ser perspectivadas de modo a assegurar, não só o controlo da legalidade, como também a optimização da aplicação dos recursos públicos, por forma a produzir-se o máximo de utilidade com o mínimo de custo. E, de facto, o papel do controlo das finanças públicas desenvolveu-se nestes últimos anos para além dos tradicionais controlos da regularidade e de conformidade. A evolução registada - quer ao nível do controlo interno quer externo - consubstancia uma base bastante sólida para a melhoria da gestão dos recursos públicos.

Dada a importância que o controlo interno pode assumir na construção de um sistema de controlo nacional eficaz, coordenado e articulado, iremos, seguidamente, deter-nos um pouco na forma como se encontra estruturado, bem como nas competências dos diversos órgãos que em Portugal estão encarregues de o efectivar.

Ainda que inseridos na estrutura administrativa pública, os órgãos que têm a seu cargo o acompanhamento interno da actividade financeira gozam de independência funcional e organizativa, sendo alguns deles, especializados nessa actividade de controlo, enquanto outros exercem essas funções no âmbito da sua actividade regular.

Em Portugal, a recente transformação de que foi objecto o sistema orçamental e da contabilidade pública veio introduzir uma mudança estrutural ao nível dos processos de decisão administrativa e financeira, de acordo com o princípio constitucional da desconcentração, o que determinou a definição de um sistema de controlo e responsabilização compatível e coerente. A circunstância de passarem a dispor de maior autonomia na gestão dos seus recursos fez com que o sistema de controlo passasse, também ele, a orientar-se por critérios de economicidade, eficácia e eficiência, ultrapassando-se, deste modo, o limite da verificação da mera conformidade legal e regularidade financeira. É assim que, perante a necessidade de conciliar as exigências de maior autonomia da Administração Pública com

as necessidades decorrentes de um rigoroso controlo, se instituiu um novo sistema de controlo de gestão.

Este novo sistema assenta, em grande medida, *no autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos e no controlo interno, sucessivo e sistemático da gestão orçamental, designadamente, através de auditorias.*

O autocontrolo compreende a actividade de controlo desenvolvida por gabinetes de contabilidade e de auditoria existentes em cada um dos serviços responsáveis pela execução e gestão orçamental. Nessa medida, cada um daqueles serviços deve dispor de um departamento próprio que verifica, num primeiro nível, em que medida a actuação do respectivo serviço é conforme à lei e aos objectivos inicialmente traçados. De acordo com o novo regime financeiro, nenhuma despesa pode ser autorizada sem prévia verificação, pelo respectivo departamento de contabilidade e de auditoria, dos requisitos a que legalmente está subordinada:

- conformidade legal;
- regularidade financeira;
- economia, eficiência e eficácia.

Num segundo nível, externo aos serviços e organismos controlados mas integrado na estrutura administrativa pública, situa-se o

controlo efectuado pelas inspecções-gerais sectoriais que funcionam junto de cada departamento ministerial. Cada Ministério dispõem de um serviço central de inspecção, fiscalização e apoio técnico na sua directa dependência. Às inspecções-gerais sectoriais compete, de uma forma geral e tendo em vista o bom funcionamento dos serviços tutelados e a salvaguarda do interesse público, velar pelo cumprimento da leis e dos regulamentos. Para tal, estão autorizadas a realizar inspecções ordinárias e extraordinárias - estas últimas quando determinadas superiormente - utilizando métodos de auditoria, com vista à correcta análise e avaliação, em termos de economia, eficiência e eficácia, dos resultados práticos da actividade prosseguida pelos serviços integrados no respectivo Ministério.

No mesmo plano se situa o controlo a exercer pela Direcção Geral do Orçamento. Esta Direcção-Geral - serviço integrado no Ministério das Finanças - superintende na elaboração e execução do Orçamento do Estado e na contabilidade do Estado e desempenha uma importante função de controlo, garantindo a regularidade e a economia respectivas da execução orçamental. No âmbito específico desta sua actividade, a Direcção-Geral do Orçamento exerce um controlo sistemático sucessivo da gestão orçamental que compreende, para além da fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira das despesas efectuadas, a análise e a avaliação da boa gestão finan-

ceira.<sup>8</sup> Sobre os serviços fiscalizados recai um especial dever de colaboração para com a entidade fiscalizadora, indispensável à plena efectivação do controlo que se pretende eficaz da gestão orçamental.

Situada no topo do sistema nacional de controlo interno, a Inspeção Geral de Finanças é um órgão de controlo financeiro de alto nível que funciona na directa dependência do Ministério das Finanças, igualmente dotada, tais como os restantes órgãos de controlo interno, da necessária autonomia técnica. A sua actividade de controlo estende-se a todo o sector público administrativo e empresarial, privado e cooperativo, competindo-lhe, em especial, um importante papel de coordenador do sistema de controlo interno do sector público.

Na qualidade de órgão essencial na defesa da legalidade e regularidade financeira e na promoção da boa gestão financeira, a Inspeção-Geral de Finanças foi ainda incumbida de *assegurar as relações com o Tribunal de Contas e uma ligação funcional com as inspecções-gerais sectoriais e outros órgãos de controlo, nacionais e comunitários, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo*.

A este quadro geral de controlo interno acresce o sistema nacional de controlo do Quadro Comunitário de Apoio (QCA)<sup>10</sup> - apro-

---

<sup>8</sup> Cfr. Artos 10º e 11º da Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro; artº 53º do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho.

<sup>9</sup> Al. j) do nº 3 do artº 12º do Decreto-Lei nº 158/96, de 3 de Setembro.

<sup>10</sup> Instituído pelo Decreto-Lei nº 99/94, de 19 de Abril.

---

vado na sequência da produção de nova regulamentação comunitária em matéria de fundos comunitários de apoio ao desenvolvimento estrutural - definido como sistema de controlo específico no qual surgem reforçadas as funções de avaliação e controlo sobre a utilização destes recursos comunitários.

Este sistema de controlo foi estruturado por níveis, sendo, deste modo, constituído por órgãos que exercem de forma articulada os controlos de alto nível, de segundo nível e de primeiro nível.

O controlo financeiro de alto nível é assegurado pela Inspeção-Geral de Finanças que abrange, nomeadamente, *a avaliação dos sistemas de controlo existentes, bem como a promoção de acções de articulação entre as diferentes entidades com responsabilidades no sistema de controlo*<sup>11</sup>.

O controlo de segundo nível é assegurado pelos interlocutores e órgãos de inspeção e controlo das entidades públicas com intervenção nos fundos comunitários, *abrangendo a análise e avaliação do sistema de controlo de primeiro nível e, sempre que se revele necessário para testar a eficácia deste, o controlo sobre os beneficiários finais*<sup>12</sup>. Relativamente ao controlo de primeiro nível, ele é assegurado pelos órgãos de gestão e entidades gestoras dos Fundos. Este sistema de controlo abrange *o controlo prévio e concomitante das decisões tomadas pelos órgãos*

---

<sup>11</sup> N.º 2 do art.º 37.º do Decreto-Lei n.º 99/94.

<sup>12</sup> n.º 3 do art.º 37.º do Decreto-Lei n.º 99/94.

*de gestão e o controlo sobre os beneficiários finais.*<sup>13</sup> O sistema de controlo do QCA é completado por um sistema de auditorias externas.

### ***3. Estrutura e Competências do Tribunal de Contas Português, em especial a competência de Controlo da Fiabilidade dos Sistemas de Controlo Interno***

I - O movimento teórico-técnico, que há vários anos e em vários *fora*, principalmente internacionais, como os congressos da INTOSAI, EUROSAI, OLACEFS, etc., vem advogando a necessidade de as ISC, articularem a sua função de controlo financeiro com a mesma função que é desenvolvida por diversos órgãos/serviços integrados nas entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, levaram o legislador português, a introduzir na nova Lei de organização e processo do Tribunal de Contas (Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, designadamente artigos 11º, nº 3 e 12º), um mecanismo que permita a articulação entre estes dois sistemas de controlo financeiro das contas e da situação patrimonial pública.

As vantagens desta articulação de funções, como acima se referiu são múltiplas, desde logo, a maior racionalidade e eficácia do exercício das funções de controlo financeiro, com consequentes ganhos ao nível da redução de custos, ao se eliminar, designadamente,

---

<sup>13</sup> Nº 5 do artº 37º do Decreto-Lei nº 99/94.

a duplicação de procedimentos de controlo. Para tanto, necessário se torna proceder à harmonização de critérios de controlo, interno e externo, situação que a nova Lei, conforme se analisará, veio prever expressamente.

II - Ao lado desta articulação do exercício das funções de controlo financeiro externo com as de controlo financeiro interno, e por causa dela, o legislador atribuiu ao Tribunal de Contas, enquanto instituição suprema de controlo externo das contas públicas, uma competência complementar, consistente na possibilidade de este Tribunal apreciar a organização, o funcionamento e a fiabilidade e consequentemente a adequabilidade dos sistemas de controlo interno existentes nas entidades sujeitas à sua jurisdição e como tal, aos seus poderes de controlo financeiro (vide o artigo 5º, nº 1 alínea f), *in fine*, da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

III - Do ponto de vista metodológico, importa começar por analisar o regime jurídico do controlo da organização, funcionamento e fiabilidade dos sistemas de controlo interno, para depois, no ponto seguinte, passarmos à análise da possível estrutura e modo de funcionamento do sistema nacional de controlo financeiro, através da interpretação das fontes jurídicas que o prevêem.

IV - Importa antes de mais, conhecer as situações em que o legislador deu relevância, e com que finalidade, ao exercício desta competência pelo Tribunal de Contas, em concomitância com os meios colocados à disposição deste para o seu cumprimento.

Assim, encontramos como critério de dispensa de fiscalização prévia, a fiabilidade do sistema de controlo interno da entidade dispensada, deste tipo de fiscalização, verificado em auditoria realizada pelo Tribunal, constituindo fundamento de revogação de tal dispensa, a falta dessa fiabilidade verificada do mesmo modo (cf. o nº 1 alínea a) e o nº 2 do artigo 38º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

Nos casos de cessação permanente do regime de fiscalização prévia a que se refere o nº 3 do artigo 48º da citada Lei, um dos critérios legais, que permitem ao Tribunal, por resolução do seu plenário geral, determinar a aplicação de tal regime a certa entidade, é justamente a existência nessa entidade de um sistema de controlo interno seguro e fiável.

Complementarmente do regime substitutivo da fiscalização prévia a que nos reportamos, faz parte, para além de outros mecanismos de controlo, a inspecção regular pelo Tribunal de Contas dos serviços de controlo interno da entidade em causa, os quais devem obediência às instruções sobre controlo interno prévio aprovadas pela 1ª Secção deste Tribunal (vide o nº 3 do artigo 48º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

Por seu turno, em sede de fiscalização sucessiva e concomitante, cabe ao Tribunal de Contas avaliar os sistemas de controlo interno das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, tendo por objecto apreciar a respectiva fiabilidade.

Nesta sede, a avaliação destes sistemas desempenha a mesma função que em sede de fiscalização prévia, isto é, constitui um critério de fundamentação da dispensa de controlo sucessivo, para as entidades que apresentem sistemas de controlo interno fiáveis, isto é, que garantam ao Tribunal de Contas que a sua função fiscalizadora fica assegurada por intermédio da actuação dos serviços de controlo interno da entidade sujeita à sua fiscalização (vide respectivamente, os artigos 50º, 54º nsº 1 alínea b) e 2, 49º nº 1 alínea b) e 51º nº 4, todos da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

Em todas as situações referidas, o objectivo do controlo da fiabilidade dos sistemas de controlo interno por parte do Tribunal de Contas, visa a articulação da actividade destes serviços com a deste Tribunal, por forma a se evitar, sempre que possível, a duplicação de actuações e procedimentos de fiscalização entre o sistema de controlo interno e externo das contas públicas.

Por outro lado, os meios colocados ao dispor do Tribunal para avaliar a fiabilidade dos sistemas de controlo interno, são a realização de auditorias, a estes serviços ou organismos, dispondo para a

sua realização de todas as prerrogativas de que dispõe para a realização de qualquer auditoria nos termos gerais.

Por último, em sede de relatório e parecer sobre a conta geral do Estado, o Tribunal de Contas deve emitir um juízo sobre a legalidade e a correcção financeira das operações examinadas, podendo pronunciar-se sobre a economia, a eficiência e a eficácia da gestão, e sobre a fiabilidade dos respectivos sistemas de controlo interno.

Neste domínio, pode ainda o Tribunal, tal como sucede aliás, em sede de fiscalização sucessiva, dirigir ao Parlamento, no primeiro caso, e aos serviços responsáveis, no segundo, recomendações, em ordem a que sejam adoptadas medidas conducentes à eliminação das deficiências detectadas, designadamente, de organização e funcionamento dos serviços, onde se incluem, naturalmente, os serviços de controlo financeiro interno (vide os n.ºs 2 e 3 do artigo 41.º, o artigo 42.º designadamente o seu n.º 3 e a alínea i), do n.º 3 do artigo 54.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto).

V - No domínio do controlo do sector público empresarial, surgem-nos algumas particularidades dignas de referência.

Em primeiro lugar, o controlo por parte do Tribunal de Contas, da fiabilidade dos sistemas de controlo interno, surge pela primeira vez na Lei n.º 14/96, de 20 de Abril, a qual alargou as competências do Tribunal de Contas à fiscalização do sector público empresarial.

Este facto é explicável devido à circunstância de esta Lei, muito recente, já se encontrar imbuída do espírito que haveria de conduzir ao texto da nova Lei Orgânica e de processo deste Tribunal, publicada um ano mais tarde.

Em segundo lugar, o controlo interno do sector público empresarial, é exercido por dois tipos de entidades:

Por um lado, pela inspecção ou auditoria, designadamente a Inspeção Geral de Finanças, integrada no Ministério ou em outra entidade pública que seja proprietária ou accionista ou que exerça a tutela sobre a empresa pública ou sociedade de capitais públicos sujeita à fiscalização.

Por outro lado, pelos órgãos de fiscalização da própria empresa pública ou sociedade de capitais públicos, que são, designadamente, as comissões de fiscalização no primeiro caso, e no segundo, consoante o tipo de sociedade anónima adoptado o Conselho Fiscal, o Fiscal Único, o Conselho Geral, neste caso, através da sua comissão de fiscalização, que é coadjuvada por um Revisor Oficial de Contas.

O Revisor Oficial de Contas é um profissional que exerce funções legalmente qualificadas como de interesse público, consistentes na verificação e certificação das contas das sociedades, integrando obrigatoriamente os seus órgãos de fiscalização, ou coadjuvando-os, como sucede nas sociedades que dispõem de Conselho Geral, sendo

igualmente obrigatório que, nas sociedades em que é legalmente admitido um fiscal único, este seja Revisor Oficial de Contas.

É de notar aliás, que em diploma recente (Decreto-Lei nº 26-A/96, de 27 de Março), as sociedades de capitais exclusivamente públicos, deixaram de dispor de Conselho Fiscal para passarem a dispor apenas de um Revisor Oficial de Contas, como Fiscal Único.

O Tribunal de Contas dispõe de poderes de controlo da fiabilidade dos sistemas de controlo interno, quer se trate das inspecções ou auditorias integradas na entidade pública titular da empresa ou sociedade de capitais públicos, quer dos órgãos próprios de fiscalização destas empresas ou sociedades.

VI - Na óptica do Tribunal de Contas, o sentido e alcance do conceito legal de fiabilidade dos sistemas de controlo interno é algo que caberá à jurisprudência definir, na aplicação de cada norma que o prevê ao caso concreto, como sucede, aliás, com a definição legal de qualquer conceito indeterminado.

Uma pista que pode orientar o intérprete aplicador é o cumprimento através do controlo interno exercido por certa entidade, das funções e objectivos de fiscalização que o Tribunal de Contas teria que atingir se efectuasse directamente as acções de fiscalização que no caso concreto lhe competisse realizar.

Isto é tanto mais verdade, quanto mais pensarmos que em todos os casos referidos, a articulação entre as funções de controlo interno e externo, visa a substituição deste por aquele, como tal, as finalidades do controlo externo têm que prevalecer, pelo menos, sempre que através do controlo interno se pretenda substituir ou complementar o exercício do controlo externo.

Ora, a substituição das funções de controlo externo por entidades que exercem o controlo interno, coloca-nos, designadamente, o problema da independência no exercício do controlo financeiro, que caracteriza o chamado controlo externo.

A solução aceitável é colocar a entidade que exerce o controlo interno, na dependência da entidade que exerce o controlo externo, sempre que com ela deva colaborar, solução que encontramos expressamente prevista, quer na alínea a) do nº 3 do artigo 42º quer na alínea c) do nº 2 do artigo 12º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, transformando, pelo menos em certas circunstâncias e relativamente a certas acções de controlo financeiro, os órgãos/serviços de controlo interno em verdadeiros braços da instituição que exerce as funções de controlo externo.

#### ***4. Esboço da Estrutura e Modo de Funcionamento do Sistema Nacional de Controlo Financeiro.***

I - O nº 3 do artigo 11º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, vem prever que, as acções de controlo do Tribunal de Contas, se inserem num sistema tanto nacional como comunitário, em cuja estrutura e funcionamento têm lugar de relevo os órgãos e departamentos de controlo interno, em particular as inspecções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos, cabendo ao presidente do Tribunal promover as acções 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.

Por seu turno, o nº 1 do artigo 12º estabelece um dever especial de colaboração para com o Tribunal, a cargo das referidas entidades encarregadas do exercício do controlo financeiro interno, acrescentando, no entanto, aquelas que exercem o controlo financeiro interno das entidades que integram o Sector Empresarial do Estado.

Este dever especial de colaboração, compreende no seu conteúdo três grandes deveres ou situações jurídicas passivas:

- a) Comunicação ao Tribunal dos programas anuais e plurianuais de actividades e respectivos relatórios de actividades.

- b) O envio dos relatórios das suas acções de fiscalização, por decisão do Ministro ou órgão competente para os apreciar, concretizando as situações de facto e de direito integradoras de eventuais infracções financeiras.

Note-se que este dever, contem um conteúdo idêntico ao do dever geral de coadjuvação do Tribunal de Contas, constante do nº 2 do artigo 10º da Lei nº 98/97, em análise, que impende sobre todas as entidades sujeitas à jurisdição deste Tribunal, embora nos pareça a um tempo mais restritivo, na medida em que depende de decisão do ministro ou do órgão com competência para apreciar os relatórios das acções desenvolvidas pelo serviço de controlo interno em causa, embora, em virtude da sua maior especialização, tenham que concretizar as situações de facto ou de direito integradoras de eventuais infracções financeiras.

- c) A realização de acções, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, sempre que o Tribunal lhes solicitar, tendo em conta os critérios e objectivos por este fixados.

Temos aqui, como acima referimos, um reflexo da actuação dos serviços de controlo financeiro interno, como “braços”, da enti-

dade encarregada do controlo financeiro externo, sendo, portanto, natural, que os critérios e objectivos fixados pela ISC devam prevalecer sobre os critérios e objectivos normalmente seguidos pelo serviço de controlo interno, quando realiza, por iniciativa própria, acções da mesma natureza. Sendo igualmente um dos casos em que a independência da Instituição Superior de Controlo, terá que prevalecer sobre as dependências hierárquicas e funcionais do serviço de controlo interno em causa (vide o nº 2 do artigo 12º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

II - A forma como o Presidente do Tribunal de Contas vai exercer as competências que a Lei lhe confere nesta matéria, depara com alguns problemas, decorrentes da interpretação sistemática do nº 3 do artigo 11º, em conjugação com os nºs 1 e 3 do artigo 12º da Lei nº 98/97, em análise.

Com efeito, cabe ao Presidente do Tribunal de Contas, promover as acções necessárias ao intercâmbio, coordenação de critérios e conjugação de esforços entre todas as entidades encarregadas do controlo financeiro, nas quais se incluem, como decorre do nº 1 do artigo 12º, aquelas que exercem tal controlo sobre as entidades que integram o Sector Empresarial do Estado.

No entanto, temos que distinguir uma coordenação de esforços e de intercâmbio e coordenação de critérios de controlo finance-

ro, em termos mais amplos e de contornos legais mais difusos (resultante do nº 3 do artigo 11º, da referida Lei nº 98/97), com uma coordenação mais restrita, cujo regime jurídico resulta do nº 3 do artigo 12º da mesma Lei.

Esta disposição legal prevê a possibilidade de o Presidente do Tribunal de Contas, reunir com os Inspectores-Gerais e auditores da Administração Pública, para promover o intercâmbio de informações quanto aos respectivos programas anuais e plurianuais de actividades, e a harmonização de critérios do controlo externo e interno.

Deste grupo de entidades que exercem o controlo interno, o legislador pretendeu excluir expressamente os órgãos das entidades que integram o Sector Empresarial do Estado, que exercem o respectivo controlo financeiro interno, isto é, as referidas comissões de fiscalização das empresas públicas, os Conselhos Fiscais, Fiscais Únicos, Conselhos Gerais, etc., das sociedades de capitais públicos.

Estes órgãos de controlo interno ficam sujeitos ao dever especial de colaboração para com o Tribunal de Contas, nos termos e com o conteúdo acima referido (artigo 12º nºs 1 e 2, da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto). Quanto ao intercâmbio e coordenação de critérios de controlo financeiro e à conjugação de esforços entre estas entidades e o Tribunal, a que se refere o já citado nº 3 do artigo 11º, da Lei nº 98/97, terá que ser efectuada, através de uma estrutura não definida expressamente pelo legislador, sendo que, no entanto, o Presidente,

em obediência ao princípio segundo o qual, quem pode os fins pode os meios, poderá, mediante proposta ao plenário geral do Tribunal, fazer aprovar as instruções dirigidas às entidades ou órgãos de controlo interno em causa, que se mostrem necessárias à prossecução das suas competências ou propor as medidas legislativas e administrativas, consideradas necessárias ao exercício das mesmas competências (vide respectivamente, os artigos 74º nº 1 alíneas c) e n), 75º alínea d) e 6º alíneas b) e d), da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto).

## **5. Conclusões**

1. Destaca-se a relevância da necessidade de articulação entre as ópticas de controlo financeiro externo e interno, consubstanciada na organização de **sistemas nacionais de controlo**.
2. Tais sistemas deverão ser baseados na complementaridade das acções desenvolvidas pela generalidade dos órgãos e serviços de controlo, tanto externo como interno, sem prejuízo da sua própria natureza e finalidades específicas, com o objectivo de ser assegurada a racionalidade e a eficácia do controlo nacional.
3. A articulação dos sistemas de controlo financeiro interno com os sistemas de controlo financeiro externo constitui um mecanismo por excelência para assegurar a selectividade e flexibilidade do

controlo financeiro externo, assim como para a racionalização de todo o sistema nacional de controlo financeiro.

## **6. Recomendações**

1. No sentido de assegurar uma actividade de **controlo externo autenticamente independente**, entende-se que as Instituições Superiores de Controlo (Tribunais de Contas e organismos congéneres) deverão manter um estatuto de independência relativamente ao conjunto da Administração Pública, consubstanciado, por exemplo, na sua capacidade de autogoverno e de estabelecer os seus planos de acção sem possibilidade de ingerência de outros órgãos.
2. As estruturas de coordenação entre os vários intervenientes no sistema nacional de controlo financeiro **deverão ser estáveis e ter no seu vértice a entidade suprema responsável pelo controlo financeiro externo**, pois a sua independência assegura uma maior credibilidade e eficácia ou certeza de correcção no exercício da função de controlo financeiro, cometida às entidades que o integram.

## **TEMA II**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **Sumário**

1. Caracterização da recente evolução do Tribunal de Contas
2. A intervenção pública - novas formas, áreas e níveis
  - 2.1. Desburocratização, desregulamentação e privatização
  - 2.2. Novas áreas e níveis de actuação
3. Melhoria da Administração Pública em Portugal
4. O papel do Tribunal de Contas nos processos de melhoria administrativa
5. Conclusões
6. Recomendações



## **1. Caracterização da Recente Evolução do Tribunal de Contas**

No âmbito duma opção política de fundo no sentido da modernização das estruturas administrativas, há que destacar o esforço contínuo e permanente que o Tribunal de Contas português tem vindo a desenvolver para, de forma eficiente e eficaz, dar ao processo de modernização administrativa o seu contributo. Para tal, o Tribunal de Contas, na sequência de um já longo processo de reforma desta Instituição, contribuiu, através das participações do seu Presidente, Juízes e dirigentes da sua Direcção-Geral, para a elaboração da nova Lei de Bases do Tribunal de Contas. Esta lei, fruto de um intenso trabalho do Tribunal de adaptação aos constantes desafios que se lhe colocam, constitui um marco assinalável no seu processo de modernização e reforma.

Nessa medida, a nova Lei de Bases assenta nos princípios gerais que de seguida passamos a enunciar:

- Clara distinção entre as competências de fiscalização e controlo financeiro e as competências jurisdicionais de efectivação de responsabilidades financeiras. Em matéria de fiscalização financeira - prévia, concomitante e sucessiva - há que assinalar a consagração de um sistema integrado, cujo exercício assenta num princípio geral de selectividade. Por seu lado, no âmbito

do regime da responsabilidade financeira e logo da função jurisdicional do Tribunal de Contas sublinhe-se a sua clarificação quanto ao objecto, às infracções financeiras e à competência técnica dos órgãos encarregues de a efectivar.

- Adopção de critérios *de economia, eficácia e eficiência* para apreciar a gestão dos recursos públicos, quer por entidades do sector público administrativo como do sector público empresarial. Fica claro que a fiscalização e o controlo financeiro do Tribunal de Contas recai sobre a *boa gestão financeira*, afastando-se qualquer possibilidade de aquelas acções se restringirem, como no passado, à mera verificação da legalidade e regularidade das operações financeiras.
- Alargamento do controlo financeiro do Tribunal de Contas às empresas públicas, sociedades de capitais públicos, sociedades de economia mista controladas e participadas, empresas concessionárias de serviços públicos, bem como a todas aquelas que, independentemente da sua natureza jurídica, pública ou privada, sejam beneficiárias e utilizadoras, a qualquer título, de dinheiros e valores públicos.
- Garantia de um sistema de controlo nacional integrado e eficaz sob a coordenação do Presidente do Tribunal de Contas, através da consagração de um dever especial de colaboração

dos órgãos encarregues de assegurar o controlo interno das entidades que gerem dinheiros públicos.

- Clarificação do regime jurídico da fiscalização financeira prévia no sentido da flexibilidade, selectividade programada e alternatividade, tendo em vista o reforço da função pedagógica desta fiscalização.

## ***2. A Intervenção Pública - novas formas, áreas e níveis***

No que diz respeito à intervenção pública nos vários sectores de actividade, foi notável a evolução ocorrida mundialmente, nas últimas décadas, em dois sentidos diferentes, a saber:

1º Por um lado, certas actividades tradicionalmente a cargo dos poderes públicos passam a ser entregues à iniciativa privada, como resultado de fenómenos tais como as profundas alterações políticas internacionais e a modificação de circunstâncias macroeconómicas, que foram consequência, sobretudo, dos processos de inovação e desenvolvimento.

2º Por outro lado, o Estado, em sentido global, é chamado a intervir em novas áreas ou sectores de actividade e em determinados ní-

veis de actuação (relativamente à proximidade dos cidadãos) surgidos, também eles, na sequência dos processos de desenvolvimento das sociedades e das suas formas de organização.

Estes dois sentidos de evolução do sector público correspondem afinal à ***necessidade de melhoria*** por este sentida perante os novos desafios, ou seja, para melhor corresponder àquilo que dele esperam cidadãos cada vez mais informados e que pagam impostos.

A verdade é que, com a crescente complexidade das realidades económicas e sociais, resultante da irreversível internacionalização das actividades e das decisões, o sector público vê o seu papel alterado. Entrou-se na *terceira vaga* ou *era da informação*, fase avançada da industrialização (já com forte predominio da chamada *terciarização*), com todas as suas consequências.

Como refere o relatório sobre o estado da Administração Pública americana e as opções fundamentais para a sua reforma, elaborado sob a direcção do Vice-Presidente dos Estados Unidos da América, Al Gore: “O nosso caminho é claro: temos de transitar de sistemas que responsabilizam as pessoas por processos, para sistemas que as tornam responsáveis por resultados” (p. 55) <sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> *Reinventar a Administração Pública - Para Governar Melhor e Poupar Milhões* - Da burocracia à eficácia - Relatório sobre o estado da Administração Pública americana e as opções fundamentais para a sua reforma elaborado sob a direcção do Vice-Presidente Al Gore,

## **2.1. Desburocratização, Desregulamentação e Privatização**

No que se refere à tendência evolutiva referida em primeiro lugar no parágrafo 2., ou seja, a transferência de actividades para uma óptica de iniciativa privada, são de destacar palavras de ordem para a melhoria da Administração Pública como desburocratização, desregulamentação e privatização.

Qual o significado destas expressões, e o que se pretende através de tais modos de actuação ?

A verdade é que se passa a entender que a gestão pública se deve passar a flexibilizar e nortear por critérios que tradicionalmente eram mais adoptados nas actividades desenvolvidas pelo sector privado, tais como a simplificação de procedimentos, análises circunstanciadas de custo/benefício, resposta da *oferta* mais próxima e imediata relativamente ao que dela espera a *procura*.

Simultaneamente, entende-se que os serviços do Estado devem procurar obter o máximo de benefícios da aplicação dos recursos, que são públicos, com a preocupação de minimizar os custos.

É neste contexto que surge cada vez com mais premência a necessidade de ***melhoria e modernização da Administração Pública***.

Naturalmente que os processos de melhoria administrativa têm que continuamente se repensar a si próprios, na medida em que, na era actual, surgem constantemente novos desafios e novas dinâmicas resultantes da difusão dos novos recursos tecnológicos que a crescente globalização tende a generalizar, uma vez obtidos, a muito curto prazo.

A alteração de circunstâncias macro-económicas, consequência, sobretudo, dos processos de inovação e desenvolvimento - que, por exemplo, proporcionaram reduções significativas de custos de produção em certos sectores, tais como as telecomunicações - permitem hoje em dia possibilidades de flexibilização das decisões dos agentes económicos que antes não se verificavam e que a Administração Pública terá de acompanhar no sentido de estar efectivamente próxima dos cidadãos e de os servir segundo critérios de boa gestão dos recursos públicos.

Em muitas situações, o Estado pode também actuar através da contratação de empresas privadas, com o objectivo de serem aproveitados os benefícios da inovação e capacidade de aproveitamento de factores tais como preocupações de gestão com redução de custos, por exemplo, que frequentemente caracterizam a actuação destas empresas.

Em tais casos, a actividade produtiva é financiada pelo Estado, podendo tal financiamento assumir diversas formas, **estando em**

**causa recursos públicos e portanto a necessidade imperiosa de um controlo** que tenha em conta todos os critérios anteriormente referidos acerca do cumprimento das finalidades dos poderes públicos. Isto é, **as próprias actividades de controlo constituem um significativo instrumento nos processos de modernização da Administração Pública.**

## **2.2. Novas Áreas e Níveis de Actuação**

Relativamente ao surgimento de **novas áreas de intervenção do sector público**, referidas no parágrafo 2., em segundo lugar, parece-nos um bom exemplo o *sector ambiental*, cuja importância foi, de há duas ou três décadas a esta parte, determinada pela sociedade industrial.

Os Governos passaram a sentir, cada vez mais, que se tornava indispensável a definição de políticas de ambiente, perante as imperiosas demonstrações dessa necessidade por parte da sociedade civil, corroboradas pelos estudos de especialistas. Dos Executivos actuais fazem parte Ministérios do Ambiente, e, no plano do poder local, por exemplo, esta é uma das áreas que mais preocupações suscita. Trata-se, enfim, hoje em dia, de um autêntico *sector de actividade*, em que a intervenção do Estado mais se justifica, reconhecidamente, o que pressupõe a afectação de recursos públicos, muitas vezes em larga

escala, e portanto a necessidade de controlo por organismos externos e independentes.

Encontramos deste modo a necessidade de alargar o âmbito das auditorias realizadas ao sector público, de tal maneira que se passou a falar na *auditoria integral*. Como foi referido num Congresso internacional sobre este tema:

“É inquestionável que a cada ano, os governos tiveram que proporcionar uma gama cada vez mais ampla de bens e serviços para atender às demandas da sociedade, serviços que tendem essencialmente a melhorar as condições sociais e económicas de uma sociedade cada dia mais consciente. Ao crescerem os gastos de um governo, os objectivos e resultados de seus programas ficam sujeitos a um maior questionamento e verificação por parte da comunidade”.<sup>15</sup>

No que se refere aos **níveis de actuação dos poderes públicos** (Cf. nº 2º do parágrafo 2.) , não pode esquecer-se que a tendência a uma cada vez maior internacionalização ou globalização das actividades empresariais dos sectores industriais e dos serviços, deu origem a dinâmicas - segundo alguns, em grande parte como defesa dos próprios efeitos dessa tendência - tais como os *processos de integração regional*, que, podendo ter na sua génese motivações que não apenas as económicas (é disso exemplo a criação da Comunidade Europeia,

---

<sup>15</sup> Jaime Suarez Montero del Collado, *A Auditoria Integral e os Programas Sociais e do Meio Ambiente*, Comunicação apresentada no Segundo Congresso Internacional de Auditoria Integral, Buenos Aires, 1995, p. 4.

desde 1957), acabam por ter essa vertente como elemento essencial. Além do mais, trata-se de processos em que determinadas actividades são geridas em comum - cite-se o caso do sector agrícola na Europa dos quinze.

De notar que nos espaços regionais de integração, como o europeu - e outros estão já organizados ou são preconizados, embora, naturalmente, com diferentes níveis de integração, consoante as circunstâncias - ***passam a existir recursos públicos supranacionais***, de novo com a inerente necessidade de organização de formas de controlo.

### ***3. Melhoria da Administração Pública em Portugal***

Durante várias décadas o sistema administrativo português ofereceu alguma resistência às mutações económicas, sociais e democráticas ocorridas a nível mundial e nacional. No entanto, certos factores exógenos - os “desafios externos”, como o próprio desenvolvimento tecnológico e dos meios de comunicação social - foram dando lugar, ao longo do tempo, a ocorrências muito importantes ou mesmo fundamentais na vida pública portuguesa, sendo de destacar:

- a adesão à EFTA nos anos cinquenta;

- adequação ao Estado de Direito nos anos setenta;
- a integração europeia nos anos oitenta.

Estes e outros factores levaram a que a modernização administrativa passasse a ser entendida como uma prioridade, em Portugal, a partir sobretudo do final da década de setenta. É desde logo ao nível da Administração Central que passam a ser desenvolvidos processos de implementação de tal prioridade, até mesmo através da criação de órgãos e serviços próprios. São promovidos incentivos à modernização também a outros níveis de poder público, como o local. É criado um programa co-financiado pelos fundos estruturais da Comunidade Europeia, com forte componente formativa, destinado essencialmente à promoção da modernização da Administração Pública.

Actualmente, a legislação portuguesa continua a incluir o reconhecimento da necessidade de reforma da Administração Pública. De facto, a Lei que aprova as Grandes Opções do Plano Anuais (Lei nº 52-B/96, de 27 de Dezembro) inclui como uma das vertentes da 5ª Opção: “Respeitar uma cultura de cidadania, reforçar a segurança dos cidadãos, promover a reforma do Estado”.

De entre as situações que determinaram necessidades de mudança, o diagnóstico apresentado nas últimas GOP — Grandes Opções do Plano portuguesas destacam, entre outras,

- uma pesada tradição burocrática;
- atraso tecnológico significativo;
- rigidez de certas estruturas públicas e dos respectivos mecanismos de gestão de recursos humanos e financeiros;
- indefinição e inconsistência na política de emprego dos sistemas de carreira e de remuneração da Administração Pública.

Deste modo, a **modernização administrativa** é apresentada como uma reforma a empreender, em 1997, no âmbito da opção de carácter geral “reforma da Administração Pública”.

No âmbito desta opção global, são estabelecidas as seguintes opções políticas com vista à execução daquela reforma:

- desburocratizar a administração;
- reforçar as auditorias de gestão;
- desenvolver os mecanismos de participação da sociedade civil;
- estimular políticas e práticas de qualidade, com novas metodologias de gestão pública, aumentando a eficácia e eficiência dos serviços;
- aproximar os centros de decisão dos utentes;
- qualificar, dignificar, motivar e profissionalizar os recursos humanos da Administração.

Naturalmente que tais opções têm de ser traduzidas em medidas de política a implementar, as quais passam, nomeadamente, pela expansão de sistemas de informação ao cidadão; desburocratização das relações Administração - Sociedade, através de acções concretas como a simplificação e a racionalização de actos da competência da Administração Pública (registo e notariado, por exemplo); criação de condições aos serviços públicos para empreenderem os seus processos de simplificação funcional com melhoria de qualidade de serviços, como a ampliação de Protocolos de Modernização Administrativa e a revisão da legislação sobre as matérias referidas.

Trata-se portanto de actividades que requerem uma significativa afectação de recursos, com objectivos bem determinados e, reconhecidamente, da maior importância, pelo que as auditorias e realizar pelas instituições superiores de controlo se revelam, nesta área, como indispensáveis a um correcto desempenho por parte dos órgãos a quem são atribuídas novas competências.

#### ***4. O papel do Tribunal de Contas nos processos de melhoria administrativa***

O novo modelo de Administração Pública faz apelo a um sistema de controlo financeiro no qual se destacam as possibilidades e o alcance da actuação das Instituições Superiores de Controlo, ainda

longo, de modernização do Estado. Como instituição suprema de um controlo coordenado e integrado, o Tribunal de Contas desempenha um papel fundamental no controlo da boa gestão financeira dos dinheiros públicos, próprios ou provenientes da União Europeia.

Para tal, foi fundamental que o sistema de controlo deixasse de se reportar à mera legalidade das receitas e das despesas e passasse a incidir sobre a qualidade da gestão financeira. O controlo financeiro do Tribunal não pode limitar-se à mera verificação da legalidade em sentido estrito - a conformidade à lei ou à ordem jurídica em sentido mais amplo - mas tem de ir mais longe, apreciando da boa gestão financeira, segundo critérios objectivos de economicidade, eficácia e eficiência da despesa.

Conforme vimos, resulta claro que o conceito de legalidade que actualmente norteia a actividade das Instituições Superiores de Controlo é, pois, o de legalidade substancial, exigindo-lhes que ajuízem da racionalidade económica das operações praticadas, quer pelos serviços e organismos que integram o sector público administrativo quer pelas entidades do sector público empresarial, sempre no respeito pela liberdade de decisão ao nível da definição dos objectivos que constitui uma esfera reservada da actividade política. O Tribunal de Contas é uma instituição de carácter técnico e, nessa medida, a sua actuação não compreende qualquer juízo de valor sobre a

política do Governo, centrando-se apenas no controlo da gestão que este e as demais entidades públicas realizam.

É precisamente para controlar eficazmente a utilização dos dinheiros públicos que o Tribunal de Contas tem optado por privilegiar, na fiscalização sucessiva, a auditoria como forma de controlo e, na fiscalização prévia, o esclarecimento da Administração Pública. Cabe realçar que o efeito pedagógico da fiscalização prévia tem permitido alcançar resultados positivos, tendo vindo o Tribunal a registar, com agrado, a receptividade dos serviços às suas recomendações e observações. O Relatório de Actividades do Tribunal relativo ao ano de 1996 dá-nos conta da forma como o Tribunal tem contribuído para o aperfeiçoamento da actividade e do funcionamento da administração através, nomeadamente, da divulgação das instruções para a organização dos processos e das acções de formação junto das entidades encarregues de os organizar.

Contributo indispensável para o incremento da eficiência e eficácia da administração é também o reforço do controlo concomitante e sucessivo por meio da realização de auditorias que, ultrapassando o mero controlo ao nível dos custos, permite conhecer as causas que condicionam o bom desempenho das entidades, bem como os seus efeitos. Na verdade, o Tribunal não ajuíza apenas da legalidade e da regularidade das operações financeiras mas aprecia também da *fiabilidade, consistência e integralidade* das contas, para além de

averiguar, conforme referimos, a *economia, eficiência e eficácia* da gestão financeira, se for caso disso. Perante a verificação de quaisquer irregularidades financeiras, e independentemente da efectivação ou relevação da respectiva responsabilidade, o Tribunal recomenda as medidas que considerar necessárias, por forma a serem supridas as deficiências da respectiva gestão.

Acresce que o facto de o Tribunal privilegiar a auditoria como instrumento de controlo financeiro da actividade da Administração Pública permite-lhe contribuir, de forma decisiva, para a sua racionalização e modernização. Conhecendo o funcionamento e a gestão dos serviços e organismos públicos, o Tribunal recomenda medidas para a sua eventual melhoria, em função de uma série de factores de que são exemplos o sistema de planificação, o cumprimento dos objectivos estabelecidos, a racionalidade dos instrumentos utilizados, o aproveitamento dos recursos disponíveis, a fiabilidade do controlo interno, etc.

Para que a sua acção de controlo fique completa, o Tribunal avalia, *a posteriori*, o grau de acolhimento das suas recomendações e, à semelhança do que tem acontecido em matéria de fiscalização prévia, também no âmbito da fiscalização sucessiva foi possível apurar que, de uma forma geral, as recomendações do Tribunal têm sido acolhidas pelas entidades auditadas e, não raramente, antes de terminadas as acções de controlo externo. No Plano Anual de Activida-

des do Tribunal, tais recomendações e o seu grau de acatamento são colocados em evidência, o que, em grande medida, tem contribuído para o reforço da credibilidade dos serviços e organismos públicos.

Por outro lado, no âmbito da sua competência complementar, o Tribunal de Contas tem proposto às entidades competentes algumas medidas legislativas e administrativas que se revelaram necessárias, as quais, de uma forma geral, têm merecido grande acolhimento.

Contudo, não se pode conceber um sistema de controlo nacional eficaz e integrado sem a necessária complementaridade e cooperação entre as várias instituições que por lei estão incumbidas de assegurar, através do controlo financeiro da administração, a prossecução do interesse público.

Referimo-nos à tão preciosa colaboração prestada pelos órgãos incumbidos de realizar o controlo dos serviços e organismos do Estado a nível interno, recaindo sobre eles um dever especial de colaboração para com o Tribunal de Contas. É um facto que os mecanismos de controlo interno que as entidades públicas têm vindo a desenvolver constituem não só um instrumento fundamental para a concretização de uma gestão económica, eficaz e eficiente, como permitem ao Tribunal, através da recolha de informação de natureza económico-financeira, acompanhar mais facilmente as entidades su-

jeitas ao seu controlo e detectar a existência de irregularidades ou factos anómalos.

De facto, o enquadramento legal dado pela nova Lei de Bases do Tribunal de Contas ao sistema de controlo financeiro aponta para uma estreita colaboração entre os serviços de controlo interno e o Tribunal, cabendo a este, em particular ao seu Presidente, adoptar todas as acções tidas por convenientes à promoção do intercâmbio, à coordenação de critérios e à conjugação de esforços entre todas as entidades que asseguram o controlo da Administração Pública. Ainda neste âmbito, compete ao Tribunal de Contas apreciar a *fiabilidade* dos sistemas de controlo interno. Esta é uma função que assume particular importância se tivermos em atenção que o Tribunal poderá dispensar anualmente algumas entidades da remessa de contas, bem como do envio dos actos e contratos sujeitos a fiscalização prévia, com fundamento na fiabilidade dos sistemas de decisão e de controlo interno das respectivas entidades.

## **5. Conclusões**

1. O Tribunal de Contas português procura desempenhar um papel fundamental na modernização da Administração Pública, através da sua actividade de controlo.

2. Na sequência da fiscalização da actuação da Administração, é de destacar o contributo das recomendações do Tribunal de Contas, tendo em vista a supressão de deficiências verificadas, quer ao nível da gestão financeira quer ao nível da organização e funcionamento dos serviços e organismos, cujo grau de acatamento é verificado e avaliado pelo Tribunal *a posteriori*.
3. A existência de um sistema nacional de controlo financeiro, integrado por órgãos de controlo interno e externo, coordenado pelo Tribunal de Contas português, abre perspectivas à criação de condições potenciadoras da eficácia do controlo financeiro e da modernização administrativa.
4. O uso da auditoria como método privilegiado de controlo, revela-se o meio mais eficaz para fiscalizar os serviços e organismos administrativos e, deste modo, a forma que melhor serve os propósitos do Tribunal em contribuir para a melhoria da Administração Pública.

## **6. Recomendações**

1. As Instituições Superiores de Controlo (ISC), enquanto agentes de modernização administrativa, devem adoptar uma posição activa, promovendo e recomendando às entidades competentes medidas promotoras da eficiência e eficácia da administração.
2. Na realização dessa sua função, devem as ISC manter uma relação estreita com as entidades sujeitas aos seus poderes de controlo, incluindo os respectivos serviços de controlo interno e avaliando, nomeadamente, *a posteriori*, o grau de acatamento das medidas propostas
3. É essencial, contudo, que, a par da modernização administrativa, as ISC estejam em permanente reflexão crítica sobre o modo como se organizam e funcionam, por forma a poderem acompanhar as permanentes alterações ocorridas no panorama económico-financeiro, social e político que as rodeia. Esta é também uma condição que se afigura essencial ao sucesso das ISC na qualidade de agentes de modernização administrativa.



# CAPÍTULO III

## CONCLUSÕES / RECOMENDAÇÕES



**Debatidos os temas a que se refere o capítulo anterior,  
foram adoptadas as *conclusões e recomendações*  
que a seguir se publicam em secções separadas**



S E C Ç Ã O I

T E M A I



## TEMA I

### OS TRIBUNAIS DE CONTAS E O CONTROLO INTERNO

Apreciados e discutidos os trabalhos relativos ao Tema I “*Os Tribunais de Contas e o Controlo Interno*”, os representantes do Tribunal de Contas da União (Brasil), Tribunal de Contas da República de Cabo Verde, Tribunal Administrativo de Moçambique, Tribunal de Contas de Portugal, reunidos em Maputo, Moçambique, no período de 21 a 24 de Outubro de 1997,

Considerando que

1. A função do controlo das finanças públicas, quer interno quer externo, evoluiu em todos os Estados democráticos, na sequência das recomendações dos diversos congressos da INTOSAI no sentido de, para além dos tradicionais controlos de regularidade e conformidade legal, privilegiar o controlo da **boa gestão financeira** orientado por critérios de economia, eficácia e eficiência das despesas públicas;
2. Sendo o controlo interno indissociável dos sistemas de gestão administrativa e financeira, o controlo externo a realizar com independência pelos tribunais de contas e entidades congéneres deve

incidir também sobre a **adequabilidade** e **confiabilidade** dos sistemas de controlo interno;

3. Para assegurar a racionalidade e a eficácia dos sistemas de controlo e das finanças públicas, torna-se necessário organizar um Sistema Nacional de Controlo Interno, que preveja a articulação dos vários órgãos de controlo interno entre si e estabeleça uma relação de complementaridade entre estes e os tribunais de contas;
4. A existência de um sistema articulado de controlo interno, cuja fiabilidade seja certificada pelos tribunais de contas através de auditorias, **possibilita a dispensa de controlos “a priori” e “a posteriori” pelos Tribunais de Contas**, e entidades congéneres;
5. Um sistema articulado de controlo interno e externo, **evita a duplicidade**, por vezes simultânea, de ambos os controlos e **aumenta a eficácia dos Tribunais de Contas** na medida da eficácia do próprio sistema de controlo interno.

Concordam em aprovar as seguintes **Recomendações**:

1. Que os respectivos Governos instituem nos diversos departamentos ministeriais, **órgãos de controlo interno**, da respectiva entidade financeira.

2. Que, nos casos em que tais órgãos de controlo interno existam, seja articulada e harmonizada a sua actuação criando-se um verdadeiro **Sistema Nacional de Controlo Interno**.
3. Que sejam criadas condições legislativas e/ou administrativas para assegurar a **complementaridade articulada entre o sistema de controlo interno e o sistema de controlo externo** a realizar pelos tribunais de contas e entidades congéneres.
4. Que essa articulação se consubstancie no **dever legal dos órgãos de controlo interno** remeterem com antecedência aos tribunais de contas e entidades congéneres os programas anuais e plurianuais das suas acções, bem como os respectivos relatórios de auditoria, e ainda na possibilidade de realizarem a seu pedido acções de controlo.

Maputo, 24 de Outubro de 1997

Presidente do Tribunal de Contas da União, Homero Santos

Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde, Anildo Martins

Presidente do Tribunal Adm. de Moçambique, António Luís Pale

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Alfredo José de Sousa



S E C Ç Ã O I I

T E M A I I



## **TEMA II**

### **OS TRIBUNAIS DE CONTAS NA MELHORIA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Apreciados e discutidos os trabalhos relativos ao Tema II “os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública”, os representantes do Tribunal de Contas da União (Brasil), Tribunal de Contas da República de Cabo Verde, Tribunal Administrativo de Moçambique, Tribunal de Contas de Portugal, reunidos em Maputo, Moçambique, no período de 21 a 24 de Outubro de 1997,

Considerando que

1. As múltiplas necessidades colectivas a que os Estados têm de fazer face impõem a adopção de critérios e métodos de gestão mais aptos a obter o máximo de benefícios na aplicação dos recursos públicos com o mínimo de custos;
2. Os Tribunais de Contas e entidades congéneres são um importante instrumento da reforma administrativa na medida em que o controlo por eles exercido constitui uma garantia de que os recursos públicos são aplicados de forma adequada;

3. Os Tribunais de Contas e entidades congéneres exercem, através dos controlos prévio, concomitante e sucessivo, bem como da divulgação das suas decisões, importante efeito pedagógico e dissuasor no sentido da melhoria do funcionamento da Administração;
4. Os Tribunais de Contas e entidades congéneres avaliam a gestão pública segundo critérios de economia, eficiência e eficácia, privilegiando a utilização de métodos modernos de auditoria.

Concordam em aprovar as seguintes **Recomendações**:

1. Que nos relatórios de auditoria sejam feitas recomendações aos serviços de Administração Pública para que estes adoptem as medidas correctivas das irregularidades e ineficiências constatadas.
2. Que os Tribunais de Contas e entidades congéneres verifiquem periodicamente, designadamente nos seus relatórios anuais, o grau de acatamento das recomendações feitas à Administração.
3. Que na elaboração de projectos de legislação relacionada com a sua competência seja possibilitada aos Tribunais de Contas e entidades congéneres a emissão de pareceres técnicos que contribuam para o seu aperfeiçoamento.

4. Que os Tribunais de Contas e entidades congéneres colaborem nas acções de formação/treinamento dirigidas aos funcionários da Administração Pública a pedido desta no sentido da melhoria dos respectivos procedimentos administrativos.
5. Que os técnicos dos Tribunais de Contas e entidades congéneres participem com regularidade nas acções de formação/treinamento levadas a cabo pela própria Administração Pública.

Maputo, 24 de Outubro de 1997

Presidente do Tribunal de Contas da União, Homero Santos

Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde, Anildo Martins

Presidente do Tribunal Adm. de Moçambique, António Luis Pale

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Alfredo José de Sousa



# CAPÍTULO IV

## ANTEPROJECTO ESTATUTO DA ORGANIZA- ÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DA COMUNIDADE DOS PAÍSES DE LINGUA PORTUGUESA



**RELATÓRIO DO SECRETÁRIO-GERAL**



## **ANTEPROJETO**

### **ESTATUTO DA ORGANIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

A Secretaria-Geral está distribuindo aos presentes o Anteprojeto do Estatuto da ORGANIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA.

Esse documento originou-se de ideia encaminhada à Secretaria-Geral pelo Juiz-Conselheiro Dr. António Luís Pale, digno Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique. A proposta da Secretaria-Geral chega agora às mãos dos Senhores participantes deste Encontro para que seja devidamente analisada, em data posterior, discutida e votada.

Toda a elaboração do documento pautou-se fielmente no *Memorandum* de Entendimentos. Além deste, nos valem de muitas outras contribuições, devendo-se destacar as oferecidas pelo Presidente António Luís Pale e pelos Ministros Adhemar Ghisi e Marcos Vilaça, Membros brasileiros da Comissão Mista.

O trabalho compõe-se de nove títulos, subdivididos em artigos, incisos e parágrafos. São eles: *Do Nome e da Finalidade; Dos Princípios; do Ingresso na Organização; Da Composição da Organização; da Assembleia Geral; Da Comissão Mista de Cooperação Técnica, Científica e Cultural; Da Secretaria-Geral; Do Centro de Estudos e Formação; e Dos Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa.*

Além disso, os Senhores Delegados verificarão que, na presente versão do Estatuto, acrescentaram-se dispositivos de natureza regimental, os quais, a critério de Vossas Excelências, poderão ou não ser definitivamente a ele incorporados.

A Secretaria-Geral estará recolhendo - por todo um período a ser fixado nesta oportunidade - preposições de alterações deste Anteprojeto. A seguir, serão elas encaminhadas ao Tribunal-Relator, que apresentará, durante o IV Encontro, o Projeto consolidado para discussão, votação e aprovação.

Permito-me adiantar a Vossas Excelências que questões como a regulamentação de nossos Encontros não estão ainda devidamente tratadas na atual versão do Estatuto. Isto porque foi nosso entendimento que o disciplinamento dessa matéria se beneficiaria bastante da experiência já acumulada e da estamos vivenciando aqui no Maputo. Não

apenas esse ponto, mas outros também estão a merecer uma reflexão mais aprofundada. Isso, certamente, virá nas sugestões de Vossas Excelências.

É o que me cabe propor neste ensejo. Apresento os atenciosos cumprimentos da Secretaria-Geral.

Maputo, 24 de outubro de 1997.

O Secretário-Geral, Ministro Luciano Brandão Alves de Souza



**TEXTO DO ANTEPROJECTO**



## **ANTEPROJETO**

### **ESTATUTO DA ORGANIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

#### **1. DO NOME E DA FINALIDADE**

**Art. 1º** A Comissão Instaladora do Tribunal de Contas de Angola, o Tribunal de Contas da União, o Tribunal de Contas de Cabo Verde, o Tribunal de Contas da Guiné-Bissau, o Tribunal Administrativo de Moçambique, o Tribunal de Contas de Portugal e o Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe, instituições signatárias do *Memorandum* de Entendimentos entre os Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, firmado na Cidade de Lisboa em 29 de junho de 1995, acordam em instituir a **ORGANIZAÇÃO DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**, daqui em diante Designada **ORGANIZAÇÃO**.

**Art. 2º** A ORGANIZAÇÃO é uma associação autônoma e independente, criada para fomentar o desenvolvimento e aperfeiçoamento de suas Instituições-Membros, mediante a promoção de ações de cooperação técnica, científica e cultural no campo do controle e da fiscalização do uso dos recursos públicos.

**Art. 3º** A ORGANIZAÇÃO promoverá, entre outras, as seguintes atividades, sempre no interesse das Instituições-Membros;

- a) permuta permanente de documentação, experiências e assistência técnica;
- b) intercâmbio de pessoal técnico para a realização de estágios, seminários e cursos de formação, treinamento, e aprimoramento profissional;
- c) estudos sobre temas específicos, visando sobretudo ao desenvolvimento e aperfeiçoamento de métodos e sistemas de controle financeiro e operacional;
- d) difusão de informações e trabalhos técnicos;
- f) consultas e pesquisas junto a organismos internacionais, entidades fiscalizadoras superiores e a outras entidades especializadas sobre matérias afins;
- g) actualização permanente do Glossário comum de forma a padronizar a linguagem técnica praticada pelas Instituições-Membros;

- h) melhoria da contribuição de todas as Instituições ao controle externo exercido pelos Parlamentos dos seus Países;
- i) desenvolvimento de esforços no sentido de a Língua Portuguesa tornar-se oficial da INTOSAI.

## **2. DOS PRINCÍPIOS**

**Art. 4º** A ORGANIZAÇÃO é regida pelos seguintes princípios:

- a) respeito pela independência de cada Instituição e pelo ordenamento jurídico que a rege;
- b) igualdade entre as Instituições-Membros;
- c) busca de benefício mútuo;
- d) livre ingresso e saída de seus integrantes.

## **3. DO INGRESSO NA ORGANIZAÇÃO**

---

**Art. 5º** A ORGANIZAÇÃO está aberta ao ingresso de outras entidades que venham a ser criadas para substituírem as mencionadas no art. 1º no desempenho das tarefas de entidade fiscalizadora superior.

#### **4. DA COMPOSIÇÃO DA ORGANIZAÇÃO**

**Art. 6º** A ORGANIZAÇÃO dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa é composta:

- a) pela Assembléia Geral;
- b) pela Comissão Mista de Cooperação Técnica, Científica e Cultural, estabelecida pelo Artigo Terceiro do *Memorandum* de Entendimentos;
- c) pelo Centro de Estudos e Formação, instituído pelo Artigo Sexto do *Memorandum* de Entendimentos.

#### **5. DA ASSEMBLÉIA GERAL**

---

**Art. 7º** A Assembléia Geral é o órgão supremo da ORGANIZAÇÃO, na qual estão representadas todas as Instituições-Membros.

**Art. 8º** A Assembléia-Geral reunir-se-á ordinariamente em eventos denominados Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, sob a presidência do dirigente da Instituição-Membro do País anfitrião.

**Art. 9º** A Assembléia-Geral poderá reunir-se extraordinariamente, por convocação do presidente de uma das Instituições-Membros ou do Secretário Geral da Comissão de Cooperação Técnica, Científica e Cultural, desde que haja anuência de mais da metade das Instituições-Membros.

**Parágrafo Único.** A Assembléia-Geral Extraordinária será presidida pelo Presidente do Tribunal de Contas do País anfitrião ou, no caso de não ocorrer em país a que pertença uma das delegações participantes, pelo Presidente que fizer a convocação.

**Art. 10º** À Assembléia-Geral compete discutir e baixar resoluções sobre matérias técnicas abordadas e aprovadas durante os Encontros.

**Art. 11º** Cada Instituição-Membro se fará representar na Assembleia-Geral pelo número de delegados que julgar conveniente; cada delegação tendo direito a um voto na tomada de decisões.

**Parágrafo Único.** As resoluções da Assembleia-Geral serão aprovadas por maioria simples de votos.

## **6. DA COMISSÃO MISTA DE COOPERAÇÃO TÉCNICA, CIENTÍFICA E CULTURAL**

**Art. 12º** A Comissão Mista de Cooperação Técnica, Científica e Cultural, doravante aqui denominada Comissão Mista, é responsável pela coordenação geral das ações de cooperação entre as Instituições-Membros da ORGANIZAÇÃO.

**Art. 13º** A Comissão Mista é composta por representantes designados pelas Instituições integrantes da ORGANIZAÇÃO.

**Art. 14º** À Comissão Mista compete, em especial:

- a) promover a consecução dos objetivos da ORGANIZAÇÃO;

- b) acompanhar e dinamizar a implementação do *Memorandum* de Entendimentos e de outros acordos concluídos ou a serem formados entre os Tribunais;
- c) analisar e propor medidas para superar as dificuldades resultantes da execução do *Memorandum* de Entendimentos;
- d) submeter propostas à direcção superior dos Tribunais de Contas referentes ao desenvolvimento de relações técnicas, científicas e culturais entre as Instituições-Membros.

**Art. 15º** A Comissão Mista reunir-se-á, em princípio, anualmente, conforme previsto no Artigo Quarto do *Memorandum* de Entendimentos.

**Parágrafo único.** Nos anos em que houver Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, as reuniões da comissão Mista ocorrerão durante esses Eventos. Nos anos em que não forem realizados Encontros, as reuniões da Comissão Mista ocorrerão em local a ser previamente escolhido.

**Art. 16º** Às reuniões da Comissão Mista caberá:

- a) apreciar questões administrativas ligadas ao funcionamento da ORGANIZAÇÃO;
- b) apreciar questões concernentes ao relacionamento da Comunidade com a CLP, INTOSAI, AFROSAI, OLACEFS e outras organizações internacionais, assim como com Entidades Fiscalizadoras Superiores, notadamente as do MERCOSUL;
- c) acompanhar o cumprimento das decisões da Assembléia-Geral;
- d) avaliar o desenvolvimento das atividades de cooperação entre as Instituições-Membros;
- e) planejar actividades de cooperação entre as Instituições-Membros, estabelecendo Programas de Atividades de Cooperação trianuais;
- f) alterar Programas de Atividades de Cooperação trianuais em andamento;

- g) propor à Assembléia Geral emendas ao presente Estatuto e a outros instrumentos que venham a reger o funcionamento da ORGANIZAÇÃO;
- h) avaliar o funcionamento da Secretaria-Geral e aprovar medidas para o aperfeiçoamento do seu desempenho;
- i) escolher a sede da Secretaria-Geral da Comissão Mista.

**Art. 17º** Cada instituição se fará representar na Reunião da Comissão Mista pelo número de membros nomeados que julgar conveniente, tendo cada delegação o direito a um voto na tomada de decisões.

**Art. 18º** Os trabalhos da Comissão Mista serão coordenados por uma Secretaria-Geral, com sede no Tribunal a ser eleito em Assembléia-Geral por um período de três anos, de acordo com o previsto no ARTIGO QUINTO do *Memorandum* de Entendimentos.

**Parágrafo Único.** O Presidente do Tribunal eleito designará o Secretário-Geral e proporcionará os meios materiais para o funcionamento da Secretaria-Geral, inclusive pessoal.

## **7. DA SECRETARIA-GERAL**

**Art. 19º** À Secretaria-Geral da Comissão Mista compete, especialmente:

- a) desempenhar as funções de órgão de contato entre os Tribunais integrantes da ORGANIZAÇÃO no que concerne à cooperação mútua e ao intercâmbio de informações, experiências e assistência técnica;
- b) receber as sugestões e propostas dos membros da Comissão Mista relacionadas com atividades de natureza técnica, tomando as providências necessárias à sua divulgação, discussão, aprovação e execução;
- c) manter as Instituições-Membros integrantes da ORGANIZAÇÃO informadas das actividades de colaboração planejadas e desenvolvidas;
- d) organizar os Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa proporcionando apoio administrativo e técnico às atividades desenvolvidas durante esses eventos, sempre que tal apoio seja requerido pelo Tribunal anfitrião;

- e) coordenar a escolha dos temas técnicos que serão discutidos durante os Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa;
- f) elaborar, com base em sugestões das Instituições-Membros, propostas dos Programas de Atividades de Cooperação aprovados durante as reuniões da Comissão Mista;
- h) divulgar os resultados, decisões e recomendações dos Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa;
- i) manter contatos com a CPLP, INTOSAI, AFROSAI, OLA-CEFS e outros organismos internacionais visando defender interesses específicos da Comunidade e divulgar as atividades por desenvolvidas pela ORGANIZAÇÃO;
- j) manter contatos com organismos internacionais, entidades fiscalizadoras superiores, outras entidades e especialistas para promover consultas sobre matérias técnicas do interesse das instituições membros;

- l) executar outras tarefas em virtude de decisões adotadas nas Reuniões da Comissão Mista ou da Assemblêia Geral.

## **7. DO CENTRO DE ESTUDOS E FORMAÇÃO**

**Art. 20º** O Centro de Estudos e Formação visa promover, em articulação com a Secretaria-Geral da Comissão Mista, a elaboração de estudos, a promoção de cursos de formação e a edição de publicações de interesse comum.

**Parágrafo Único.** O Centro de Estudos e Formação tem sede no Tribunal eleito pela Assemblêia -Geral.

## **8. DOS ENCONTROS DOS TRIBUNAIS DE CONTAS DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

**Art. 21º** As Instituições-Membros da ORGANIZAÇÃO realizarão Encontros a título de Assemblêias Gerais Ordinárias a cada ano até o ano 2.000 e, a partir daí, a cada dois anos.

---

**Parágrafo Único.** A escolha dos países que sediarão os Encontros será definida na Assembleia-Geral com base no seguinte critério: dois Encontros sucessivos em países africanos, seguidos de um Encontro no Brasil ou em Portugal, alternadamente.

**Art. 22º** Conforme disposto nos arts 8º e 15, parágrafo único, deste Estatuto, os Encontros dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa sediarão reuniões da Assembleia-Geral e da Comissão Mista.

**Art. 23º** À Assembleia Geral caberá:

- a) apreciar temas técnicos selecionados pelas Instituições-Membros para serem debatidos durante os Encontros;
- b) adotar Resoluções acerca dos temas escolhidos para os Encontros e acerca de outros assuntos de interesse técnico comum;
- c) atribuir tarefas à Comissão Mista e ao Centro de Estudos e Formação;

- d) aprovar emendas ao presente Estatuto e a outros instrumentos que venham a reger o funcionamento da ORGANIZAÇÃO;
- e) escolher, de acordo com o critério fixado no Parágrafo Único o art. 20 do presente Estatuto, a sede dos Encontros da ORGANIZAÇÃO;
- f) aprovar o ingresso de instituições na Comunidade;
- g) resolver questões não previstas no Estatuto;
- h) escolher a sede do Centro de Estudos de Formação.

**Art. 23º** Os temas técnicos a que se refere a alínea “a” do art. 22 serão selecionados a partir de sugestões encaminhadas pelas Instituições-Membros. A seleção será feita em três fases, conforme abaixo:

- **Primeira fase:** A Secretaria-Geral solicitará aos Presidentes das Instituições-Membros e aos Membros da Comis-

são Mista propostas de temas técnicos a serem debatidos pela Assembléia-Geral;

- **Segunda fase:** a Secretaria-Geral encaminhará aos Presidentes relação contendo todas as propostas apresentadas, solicitando a indicação de prioridades através da atribuição de uma numeração (o número 1 correspondendo ao tema que a Instituição-Membro desejar debater prioritariamente);
- **Terceira fase:** a Secretaria-Geral fará um levantamento dos temas que receberem menor pontuação e os indicará para serem discutidos durante o Encontro, comunicando o resultado às Instituições-Membros.



# CAPÍTULO V



ACTA DA REUNIÃO DA COMISSÃO MISTA  
DE COOPERAÇÃO TÉCNICA, CIENTÍFICA E  
CULTURAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS  
DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA



**ATA DA REUNIÃO DA COMISSÃO MISTA  
DE COOPERAÇÃO TÉCNICA, CIENTÍFICA E CULTURAL  
DOS TRIBUNAIS DE CONTAS  
DOS PAÍSES DE LÍNGUA PORTUGUESA**

Em 24 de Outubro de 1997, durante a realização do III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, estiveram reunidos em Maputo, Moçambique, os Membros da comissão Mista de Cooperação Técnica, Científica e cultural do Tribunal Administrativo de Moçambique (Juizes-Conselheiros António Luís Pale, António Victor Barros e Januário Fernando Guibunda) e dos Tribunais de Contas da União do Brasil (Ministros Adhemar Ghisi e Marcos Vilaça), de Cabo Verde (Juiz-Conselheiro Manuel Delgado) e de Portugal (Juiz-Conselheiro Alfredo José de Sousa e Vice-Directora Helena Lopes). A reunião contou também com a presença dos Presidentes do Tribunal de Contas da União, Ministros Homero Santos, e do Tribunal de Contas de Cabo Verde, Juiz-Conselheiro Anildo Martins.

A Reunião foi dirigida pelo Presidente do III Encontro, Dr. António Luís Pale, Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique. Comunicou Sua Excelência aos presentes que a Sessão se iniciaria com o relato do Senhor Secretário-Geral da Comissão Mista, Luciano

Brandão Alves de Souza, a respeito das actividades desenvolvidas pela Secretaria-Geral nos anos de 1996 e 1997.

O Sr. Secretário-Geral fez distribuir a todos o Relatório dessas actividades, cujo texto passa a integrar esta Ata. Fez a seguir uma síntese das partes fundamentais do mesmo Relatório. Esclareceu que o Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Juiz-Conselheiro Dr. Alfredo José de Sousa, faria também uma exposição resumida das acções desenvolvidas pelo Centro de Estudos e Formação, sediado em Lisboa.

Destacou o Ministro Luciano Brandão a elaboração, pela Secretaria-Geral, do Anteprojecto de Estatuto da Organização dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, As sugestões para aperfeiçoamento desse texto poderiam ser encaminhadas antes de sua discussão final, que propôs fosse realizada durante o próximo IV Encontro. Esclareceu que os principais pontos do Anteprojecto constavam do resumo lido e distribuído durante a Reunião .

De sua parte, o Conselheiro Alfredo José de Sousa descreveu as acções de formação e treinamento das quais participaram técnicos de Tribunais africanos e brasileiro. Referiu-se também à realização da Reunião da EUROSAI em Junho de 1998, ratificando o convite feito,

durante o Encontro de Cabo Verde, a todos os Tribunais de Contas dos Países de Língua para que participassem dessa Reunião na qualidade de observadores.

Leu em seguida o Presidente António Luís Pale a proposta de Moção de Reconhecimento e Agradecimento ao Arquiteto brasileiro Oscar Niemeyer pela criação e oferta do Logotipo da Organização dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, o qual, a partir do Encontro de Maputo, passaria a ser o símbolo dos Tribunais lusófonos.

Com a palavra o Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, externou sua preocupação pela ausência, não justificada, da Comissão Instaladora do Tribunal de Contas de Angola. Lembrou Sua Excelência que as ausências do Tribunal de Contas da Guiné-Bissau e do Supremo Tribunal de Justiça de São Tomé e Príncipe haviam sido justificadas, ao passo que nada se sabia acerca dos motivos impeditivos do comparecimento da Instituição angolana.

Compartilhando os presentes dessa preocupação, foram apresentadas algumas sugestões para o esclarecimento da situação da Comissão Instaladora do Tribunal de Contas de Angola. Todos deploraram

o não comparecimento das Instituições de Angola, da Guiné-Bissau e de São Tomé e Príncipe.

Sugeriu-se que o Senhor Secretário-Geral viajasse a Angola para melhor se informar. Além disso, o Presidente António Pale apresentou proposta, aceita por todos, para que se desse conhecimento a outras entidades públicas angolanas da existência da Organização dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa e da importância do papel da Comissão Instaladora do Tribunal de Contas de Angola nessa Organização.

A seguir, o Presidente António Pale lembrou o que ficou acertado, em Cabo Verde, a respeito dos Encontros posteriores, no que concerne a sede e periodicidade. Fez também referência à realização do IV Encontro no Brasil. Com a palavra o Ministro Marcos Vilaça, propôs que se realizasse, por ocasião da Assembleia da EUROSAI, em Lisboa, uma Reunião da Comissão Mista. Sugeriu fossem então reavaliados os critérios para realização dos Encontros estabelecidos em Cabo Verde, repensando-se a conveniência do IV Encontro efectivar-se ainda em 1998. O Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Juiz-Conselheiro Dr. Alfredo José de Sousa, manifestou-se inteiramente de acordo com a proposição do Ministro Vilaça, assim como todos os presentes.

O Presidente António Luís Pale a tratar do Anteprojecto do Estatuto, colocando em votação os seguintes pontos indicados na proposição lida pelo Senhor Secretário-Geral:

- aceitação da ideia de se aprovar um estatuto da Organização dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa;
- definição de prazo para apresentação de sugestões e emendas;
- definição do Tribunal-Relator.

Aprova a elaboração de um estatuto, decidiu-se ainda que as sugestões e emendas deverão ser encaminhadas até 30 de Abril de 1998 à Secretaria-Geral e que, durante a Reunião da Comissão Mista em Lisboa, também em 1998, será então escolhido o Tribunal-Relator do Projecto, que apresentará seu trabalho consolidado durante o IV Encontro.

Por proposta do Senhor Secretário-Geral, o Presidente António Luís Pale sugeriu a ratificação do Programa de Actividades de Cooperação 1996-1998 aprovado durante o II Encontro em Cabo Verde. Foi

aceita a proposição, por unanimidade. Prosseguirão, dessa forma, ainda neste final de 1997, e ao longo de todo o ano de 1998, as ações visando a implementação do PAC 96/98. Encareceu ainda Sua Excelência a necessidade de todos os Tribunais participantes, que ainda não o fizeram, enviarem à Secretaria-Geral os nomes de seus representantes junto à Comissão Mista, participação essa prevista no *Memorandum* de Entendimentos firmado em 29 de Junho de 1995 em Lisboa. A seguir, passou o Presidente António Pale a palavra ao Juiz-Conselheiro Dr. Anildo Martins, Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde.

O Dr. Anildo Martins anunciou o próximo término de sua gestão à frente do Tribunal de Contas de Cabo Verde. Manifestando-se sobre o anúncio, o Ministro Marcos Vilaça louvou sua atuação, registrando sua contribuição à comunidade dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, ressaltando a realização do II Encontro, por ele presidido. Seguiram-se pronunciamentos dos Presidentes do Tribunal Administrativo de Moçambique e do Tribunal de Contas de Portugal, ambos louvando a fecunda atuação do dirigente da Instituição de Contas cabo-verdiana.

Ao término da Reunião da Comissão Mista o Senhor Secretário-Geral agradeceu a colaboração recebida dos integrantes dos Tribunais de

Contas. Também renovou apelo no sentido de que continuem a enviar sugestões, para que assim possa melhor desincumbir-se das honrosas funções que lhe foram cometidas.

Nada mais havendo a tratar, o Senhor Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique, Juiz-Conselheiro António Luís Pale, encerrou a Reunião da Comissão Mista realizada durante o III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa.

Maputo, 24 de Outubro de 1997.

Ministro HOMERO SANTOS  
Presidente do Tribunal de Contas da União

Ministro ADHEMAR GHISI  
Tribunal de Contas da União

Ministro MARCOS VILAÇA  
Tribunal de Contas da União

Juiz Conselheiro ANILDO MARTINS  
presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde

Juiz Conselheiro MANUEL DELGADO

Tribunal de Contas de Cabo Verde

Juiz Conselheiro ANTÓNIO LUÍS PALE

Presidente do Tribunal Administrativo de Moçambique

Juiz Conselheiro ANTÓNIO VICTOR BARROS DOS SANTOS

Tribunal Administrativo de Moçambique

Juiz Conselheiro ALFREDO JOSÉ DE SOUSA

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal

Vice-Directora HELENA LOPES

Tribunal de Contas de Portugal

Ministro LUCIANO BRANDÃO ALVES DE SOUZA

Secretário-Geral da Comissão Mista

## MOÇÃO DE RECONHECIMENTO



O Tribunal de Contas da União (Brasil). O Tribunal de Contas de Cabo Verde, o Tribunal Administrativo de Moçambique e o Tribunal de Contas de Portugal, reunidos no III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, realizado em Maputo, Moçambique, no período de 21 a 24 de Outubro de 1997.

Resolvem:

1. aprovar moção de reconhecimento e agradecimento ao consagrado arquiteto brasileiro Oscar Niemeyer pela criação e oferta do Logotipo alusivo ao referido III Encontro;
2. comunicar ao referido profissional que na mesma oportunidade decidiu-se adotar o logotipo como símbolo permanente da Organização que congrega os Tribunais de Contas Lusófonos.

Maputo, 24 de Outubro de 1997

Presidente do Tribunal Adm. de Moçambique, António Luis Pale

Presidente do Tribunal de Contas da União, Homero Santos

Presidente do Tribunal de Contas de Cabo Verde, Anildo Martins

Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Alfredo José de Sousa



# CAPÍTULO VI



## DISCURSO DE ENCERRAMENTO



Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos  
Países de Língua Portuguesa

Excelentíssimo Senhor Presidente do Tribunal Supremo

Excelentíssimo Senhor Procurador Geral da República

Excelentíssimo Senhor Ministro da Justiça

Excelentíssimo Senhor Vice-Ministro dos Negócios Estrangeiros e  
Cooperação

Excelentíssimo Senhores Embaixadores

Excelentíssimo Senhor Bastonário da Ordem dos Advogados

Ilustres Convidados

Estimados Delegados

Minhas Senhoras e Meus Senhores

É, naturalmente, com uma nota de saudade que verificamos ter decorrido o calendário deste nosso III Encontro, pois, face à riqueza, actualidade e oportunidade dos temas submetidos à nossa apreciação, muito e muito mais tempo seria necessário para, dentro de uma profundidade média, poder tratar-se esses mesmos temas.

Estamos perfeitamente convencidos de que o leque dos objectivos pretendidos foram amplamente alcançados.

Com efeito, a nível funcional verificou-se um rico, amplo, profundo, sério e frontal debate sobre os temas, tão candentes para as nossas comunidades, como são: Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno e Os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública.

Por outro lado, frutificaram-se os mais diversos aspectos relacionados com a solidariedade, amizade, são respeito e mútua compreensão, como tem sido apanágio dos nossos Encontros.

Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa

Ilustres Convidados

Estimados Delegados

Minhas Senhoras e Meus Senhores

Analisando o conteúdo e contribuições, relativos ao tema “Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controlo Interno” é de realçar que foram constatados os mais diversos e importantes aspectos, que sumariamente, passam a ser enunciados:

- A necessidade de um sistema de controlo interno, e isto sobretudo porque a multiplicidade das operações levadas a cabo pelos órgãos da Administração Pública e outros equiparados conduz à conclusão de que será da maior utilidade fazer funcionar um sistema de controlo interno que acompanhe e coordene as acções desenvolvidas por aqueles órgãos.

- Por outro lado, há a considerar a problemática da complementaridade e articulação entre os controlos externos e interno.

Com efeito, terá de considerar-se, como um aspecto positivo, a necessidade e oportunidade desta complementaridade e articulação, pese embora a diversa natureza jurídica, objectivos específicos, organização e estruturação dos dois sistemas de controlo.

A referida articulação pode apresentar-se como um mecanismo importante para assegurar a selectividade e a flexibilidade do controlo financeiro externo, assim como para se obter uma racionalização de qualquer sistema integral de controlo financeiro.

Acrescem-se aqui os benefícios de uma maior intervenção do órgão do controlo externo no desenvolvimento de acções de controlo selectivo que visam o apuramento de resultados utilizando as técnicas de

auditoria, afastando-se dos mecanismos tradicionais de controlo de mera legalidade.

Da implementação deste dois sistemas, poderão advir diversos e importantes benefícios como, a título de mero exemplo, a redução das actividades do controlo externo na sequência das actividades privativas do controlo interno, e ainda a grande possibilidade de o controlo interno poder prestar úteis informações para se conhecer os sectores que, prioritariamente, carecem de imediata ou mais atempada auditoria.

Todavia, esta complementaridade só será eficaz se estiver assegurada a fiabilidade do sistema de controlo interno.

Como foi citado, os sistemas de controlo interno e externo encontram, no ordenamento jurídico moçambicano bases suficientes para uma eficaz cooperação, sendo necessário uma maior compenetração e empenho das respectivas instituições, no sentido de se conseguir um real sistema integrado de controlo financeiro.

Quanto ao controlo externo, e no que tange à sua independência, impõe-se que esse controlo seja externo e independente e em relação a todas as entidades submetidas à sua fiscalização.

Relativamente ao tema “Os Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública” também da sua análise e da diversidade e riqueza das contribuições aduzidas, foram constatadas situações de inegável interesse jurídico.

Assim, e desde logo, quanto à necessidade de modernização da Administração, deve ter-se como ponto assente o facto de a gestão pública dever flexibilizar-se e nortear-se por critérios que tradicionalmente eram assumidos pelo sector privado, devendo procurar obter o máximo de benefícios na aplicação dos recursos públicos e ainda com importante preocupação de minimizar os custos.

Daqui podemos e devemos apontar para a necessidade e oportunidade de se proceder à reforma da Administração Pública, de modo a poder satisfazer as imensas e complexas necessidades públicas, quer nacionais, províncias, quer locais.

Naturalmente que o que se acaba de referir só pode atingir-se mediante a consagração de determinados mecanismos, como a título exemplificativo, a descentralização administrativa e a simplificação estrutural e funcional dos entes públicos.

Quanto ao impacto efectivo e abrangente dos Tribunais de Contas na Melhoria da Administração Pública, bem como relativamente a outras entidades sujeitas à jurisdição de contas, tal verifica-se, efectivamente, quer se trate de fiscalização prévia, quer da fiscalização sucessiva e ainda no que se reporta ao Relatório e Parecer da Conta Geral do Estado.

Um aspecto importante, e que nos tem preocupado desde sempre, consiste na necessidade de atribuir aos Tribunais de Contas autonomia financeira, pois, só assim, poderão corresponder integralmente aos objectivos que presidem a estas Instituições.

Há que frisar o papel da auditoria como um meio privilegiado do controlo, para melhor fiscalizar os serviços e organismos administrativos, e assim servir os ideais dos Tribunais de Contas na contribuição para a melhoria da Administração Pública.

Igualmente desempenha um papel notório, neste sentido, a formulação de recomendações dos Tribunais de Contas para a referida melhoria,

Com estas recomendações pretende-se procurar reduzir as deficiências detectadas, quer se trate de gestão financeira quer da organização e funcionamento dos serviços e organismos.

Constitui um impacto positivo da actuação dos tribunais de contas a possibilidade de aplicação de sanções para as diversas infracções financeiras, e como um factor dissuasor da prática de tais ilícitas.

Eis, em termos sucintos, alguns dos aspectos mais fundamentais e actuais que ocupam e preocupam os nossos Tribunais de Contas, para melhor dar satisfação às atribuições legalmente confiadas.

Excelentíssimos Senhores Presidentes dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa

Ilustres Convidados

Estimados Delegados

Minhas Senhoras e Meus Senhores

Gostaria, aqui, mais uma vez, de realçar o grande contributo dos nossos Encontros para o aprofundamento da nossa reflexão sobre o aperfeiçoamento dos nossos sistemas e técnicas de controlo.

As experiências transmitidas colocam-nos perante um manancial de questões de interesse prioritário que serão, uma vez mais, devidamente aprofundados por todos nós.

E isto significa que todo o nosso processo é verdadeiramente dinâmico, apesar de alguns desníveis de crescimento entre as nossas Instituições, dinamismo que tem como escopo a realização da almejada satisfação absoluta dos direitos, interesses e valores que se acham subjacentes à constituição e funcionamento dos nossos Tribunais.

Estamos também firmemente convictos de que a nossa Organização se encontra no bom caminho no sentido de se procurar, do melhor modo, servir não só os seus interesses como, e também, por maioria de razão, todos os fins que devem ser protegidos e acautelados pelas actividades dos Tribunais de Contas.

Uma vez mais, afirmamos que continuamos a apostar, com a maior confiança e firmeza, no permanente reforço dos nossos laços de solidariedade, amizade e mútua confiança e assim na formação, informação e investigação para bem dos nossos Povos.

Para todos aqueles que vão partir, desejamos, de todo o nosso coração, um feliz regresso e que encontrem todos os familiares e amigos como os deixaram, o que constitui o nosso profundo sentimento.

Bem haja por tudo

Até o nosso próximo IV Encontro,

Maputo, 24 de Outubro de 1997.

O Presidente do Tribunal Adm. de Moçambique, António Luis Pale