

Análise das Certificações Legais das Contas dos Municípios, Serviços Municipalizados e Intermunicipalizados (2019)

RELATÓRIO N.º 1/2022 - OAC

2.ª SECÇÃO



TC
TRIBUNAL DE
CONTAS

ÍNDICE GERAL

Siglas	3
Ficha técnica	4
1. Introdução.....	5
1.1. Âmbito e objetivo.....	5
1.2. Metodologia	5
2. Caracterização dos Municípios e Serviços Municipalizados/ Intermunicipalizados – Prestação de Contas de 2019.....	5
3. Enquadramento Legal sobre a Certificação Legal das Contas nos Municípios e Serviços Municipalizados	8
4. Normas relativas à Certificação Legal das Contas	9
4.1 Tipos de Opinião do Auditor.....	10
5. Análise das Certificações Legais das Contas	11
5.1 Testes efetuados e resultados	12
5.1.1 Metodologia	12
5.1.2 Testes Realizados	12
5.1.3 Resultados.....	13
5.1.4 Tipode opinião	15
5.1.5 Tipologia de reserva na opinião com reservas	16
5.1.6 Distribuição das entidades por número de reservas.....	16
5.1.7 Natureza das reservas identificadas	17
5.1.8 Distribuição das entidades pelo número de ênfases.....	19
5.1.9 Natureza das ênfases identificadas	20
5.1.10 Entidadescomoutrasmatérias na CLC	22
6. Considerações Finais	24
6.1 Conclusões	24
6.2 Situação atual.....	26
6.3 Perspetivas futuras	28
7. Decisão	29

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Número de Municípios e de Serviços Municipalizados por distrito [31/12/2019].....	6
Quadro 2 – Tipos de Opinião do auditor.....	10
Quadro 3 – Número de entidades com e sem CLC.....	12
Quadro 4 – Resultados dos testes efetuados à apresentação formal das CLC.....	13
Quadro 5 – Classificação das CLC por tipo de opinião emitida pelo ROC/SROC.....	15
Quadro 6 – Classificação do tipo de reserva na opinião com reservas.....	16
Quadro 7 – Distribuição das entidades por número de reservas	16
Quadro 8 – Natureza das Reservas (Top 5).....	17
Quadro 9 – Entidades de acordo com o número de ênfases	19
Quadro 10 – Natureza das Ênfases (Top 5).....	20

SIGLAS

Sigla	Designação
CLC	Certificação Legal das Contas
GAT 7	GAT7 – Guia de Aplicação Técnica n.º 7
GAT 18	GAT18 – Guia de Aplicação Técnica n.º 18
ISA	Normas Internacionais de Auditoria
LOPTC	Lei Organização e Processo do Tribunal de Contas
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
TdC	Tribunal de Contas

FICHA TÉCNICA

Coordenação Geral

Helena Cruz Fernandes Auditora-Coordenadora

Coordenação Técnica

Isabel Relvas Auditora-Chefe

Equipa Técnica

Paula Maria Matos Técnica Verificadora Superior Principal

Telma Silva Técnica Verificadora Superior Estagiária

1. Introdução

1.1. Âmbito e objetivo

1. O presente Relatório é elaborado no âmbito da ação *D316 - Análise das Certificações Legais de Contas (CLC) das Autarquias Locais* e tem como objetivo analisar e sistematizar as matérias versadas nas CLC dos Municípios e dos Serviços Municipalizados e Intermunicipalizados do continente emitidas pelos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e que fazem parte integrante dos documentos da prestação de contas de 2019.

1.2. Metodologia

2. Tendo em conta o objetivo mencionado no ponto anterior, a metodologia adotada foi a seguinte:
 - a. Obtenção da lista de Municípios e Serviços Municipalizados e Intermunicipalizados (adiante designados por entidades) que prestaram contas ao Tribunal de Contas (TdC), relativas ao exercício de 2019¹;
 - b. Para cada entidade, foi efetuada a recolha das CLC na aplicação de gestão documental do TdC (GDOC) com vista a analisar as CLC submetidas;
 - c. Análise da informação recolhida (confirmação da submissão da CLC aquando da prestação de contas, análise do cumprimento dos requisitos estabelecidos pela OROC);
 - d. Identificação e tratamento das divergências detetadas;
 - e. Agregação e sistematização dos conteúdos da CLC (tipo de opinião, número e natureza das reservas, número e natureza das ênfases).

2. Caracterização dos Municípios e Serviços Municipalizados/ Intermunicipalizados – Prestação de Contas de 2019

Neste ponto é apresentada uma breve caracterização das entidades no que se refere à distribuição geográfica por distrito, o normativo contabilístico aplicado no âmbito da prestação de contas e, no caso dos Serviços Municipalizados, o objeto da atividade².

3. No final de 2019, tendo por base a informação de prestação de contas desse ano, o universo de Municípios e Serviços Municipalizados em análise no presente relatório era constituído por 301

¹ A lista de entidades foi obtida a partir da Informação n.º 9-2021/DA IX – UAT.2 de 08/03/2021 e da lista de Municípios e de Serviços Municipalizados publicadas no Portal Autárquico da Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL).

² Estabelecido no artigo 10.º da Lei 50/2012, de 31 de agosto.

entidades das quais 278 eram Municípios e 23 eram Serviços Municipalizados (entre os quais dois Serviços Intermunicipalizados)³.

4. Relativamente à distribuição territorial dos 278 Municípios, são os distritos de Viseu (24), Santarém (21) e Aveiro (19) que concentram o maior número de entidades. No que respeita à distribuição territorial dos Serviços Municipalizados e Intermunicipalizados, são os distritos de Lisboa (6), Leiria (5) e Setúbal (3) que concentram o maior número de entidades. Esta informação encontra-se sistematizada no Quadro 1, a seguir apresentado.

Quadro 1 – Número de Municípios e de Serviços Municipalizados por distrito [31/12/2019]

Distrito	N.º de Municípios	N.º de Serviços Municipalizados/ Intermunicipalizados	Total
Aveiro	19	0	19
Beja	14	0	14
Braga	14	0	14
Bragança	12	0	12
Castelo Branco	11	1	12
Coimbra	17	1	18
Évora	14	0	14
Faro	16	1	17
Guarda	14	0	14
Leiria	16	5	21
Lisboa	16	6	22
Portalegre	15	1	16
Porto	18	1	19
Santarém	21	2	23
Setúbal	13	3	16
Viana do Castelo	10	1	11
Vila Real	14	0	14
Viseu	24	1	25
TOTAL	278	23	301

Fonte: DGAL.

5. Das 23 entidades pertencentes ao grupo de Serviços Municipalizados/Intermunicipalizados, 19 exerciam a sua atividade na área de abastecimento público de água, saneamento de águas residuais e urbanas e gestão de resíduos urbanos e limpeza pública; três entidades exerciam a sua atividade

³ Serviços Intermunicipalizados de Água e Saneamento dos Municípios de Oeiras e Amadora e Serviços Intermunicipalizados de Águas e Resíduos de Loures e Odivelas.

na área do transporte público rodoviário de passageiros e uma entidade exercia funções na área das atividades artísticas (teatro).

6. Do universo de entidades abrangidas pela presente análise, todas efetuaram a prestação de contas na plataforma eletrónica do TdC, sendo que:
- a. 277 Municípios e 21 Serviços Municipalizados/Intermunicipalizados a efetuaram de acordo com as Instruções n.º 1/2001 - 2ª Secção, aprovadas pelo Tribunal de Contas através da Resolução n.º 4/2001 – 2ª Secção, de 12 de julho, publicadas no Diário da República, 2.ª série – n.º 191 - 18 de agosto de 2001 e de acordo com o normativo contabilístico POCAL⁴.
 - b. Um Município⁵ e dois Serviços Municipalizados⁶ a efetuaram de acordo com a Instrução n.º 1/2019 – 2ª Secção, aprovada pelo Tribunal de Contas, publicada no Diário da República, 2.ª série — N.º 46 — 6 de março de 2019 e de acordo com o normativo contabilístico SNC-AP⁷.

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, e parcialmente repristinado, em 2018, pelo artigo 103.º, n.º 6, da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

⁵ Município de Cascais.

⁶ Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Mafra e Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Sintra.

⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, sucessivamente alterado, sendo a última alteração a introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

3. Enquadramento Legal sobre a Certificação Legal das Contas nos Municípios e Serviços Municipalizados

7. De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 76.º da Lei n.º 73/2013⁸, de 03 de setembro (Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais), os documentos de prestação de contas das Autarquias Locais, Entidades Intermunicipais e Entidades Associativas Municipais, “(..) que sejam obrigadas nos termos da lei, à adoção do regime completo de contabilidade, são remetidos ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal de contas e o parecer sobre as mesmas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, nos termos previstos no artigo seguinte.”
8. O n.º 2 do artigo 77.º, da supracitada Lei refere no seu n.º 2 que “Compete ao auditor externo que procede anualmente à revisão legal de contas: (...) e Emitir parecer sobre os documentos de prestação de contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados individuais e consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.”
9. Assim, os Municípios e os Serviços Municipalizados, aquando da prestação de contas individuais, submetem, juntamente com os restantes documentos constantes das respetivas Instruções, as correspondentes Certificações Legais de Contas.

⁸ Objeto de sucessivas alterações, republicada pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto, e alterada por último pela Lei n.º 66/2020, de 4 de novembro.

4. Normas relativas à Certificação Legal das Contas

10. Sendo obrigatoriamente um ROC/SROC a emitir a CLC, este está obrigado a emitir os seus pareceres conforme os modelos definidos pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Em 22.03.2017 foi publicada a GAT7 – Guia de Aplicação Técnica n.º 7 – Modelos de relatórios para entidades que aplicam o POCP ou POC Setoriais e, em 26.03.2019, foi publicada a GAT18 – Guia de Aplicação Técnica n.º 18 – Modelos de relatórios para entidades que aplicam o SNC-AP.

4.1 Tipos de Opinião do Auditor

11. De acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) 700 (Revista)⁹ e ISA 705 (Revista)¹⁰, estão previstos dois tipos de opinião do auditor: *Opinião não modificada* e *Opinião modificada*. De acordo com a ISA 706 (Revista)¹¹, podem constar parágrafos de *Ênfase* e/ou parágrafos de *Outras Matérias* no relatório do auditor. O Quadro 2, a seguir apresentado sintetiza a informação relativa aos tipos de opinião do auditor e efetua o seu enquadramento nos referenciais aplicáveis.

Quadro 2 – Tipos de Opinião do auditor

Tipos de opinião do auditor		Outras informações	
1. Não Modificada (ISA 700.16 ¹²)	a. Opinião sem reservas	Ênfases (ISA 706.7 (a) ¹³) e/ou Outras Matérias (ISA 706.7 (b) ¹⁴)	
2. Modificada (ISA 700.17 ¹⁵)	b. Opinião com reservas (ISA 705.7 ¹⁶)		b1. Reserva por desacordo
			b2. Reserva por falta de prova
	c. Escusa de opinião (ISA 705.9 ¹⁷ e ISA 705.10 ¹⁸)		
	d. Opinião adversa (ISA 705.8 ¹⁹)		

⁹ *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras.*

¹⁰ *Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.*

¹¹ *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente.*

¹² "O auditor deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o relato financeiro aplicável".

¹³ "Parágrafo de Ênfase - Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras por parte dos utilizadores."

¹⁴ "Parágrafo de Outras Matérias - Um parágrafo incluído no relatório do auditor que se refere a uma matéria que não as matérias apresentadas ou divulgadas nas demonstrações financeiras que, no julgamento do auditor, é relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório por parte dos utilizadores."

¹⁵ "Se o auditor: (a) concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material, ou (b) não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, deve modificar a opinião no seu relatório de acordo com a ISA 705 (Revista)."

¹⁶ "O auditor deve expressar uma opinião com reservas quando: (a) Tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente, ou em agregado, são materiais, mas não profundas para as demonstrações financeiras; ou (b) Não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar, se existirem, podem ser materiais, mas não profundos."

¹⁷ "O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, possam ser não só materiais como profundos."

¹⁸ "O auditor deve emitir uma escusa de opinião quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas demonstrações financeiras."

¹⁹ "O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são não só materiais como profundas para as demonstrações financeiras."

5. Análise das Certificações Legais das Contas

12. Neste ponto, é apresentada a descrição dos trabalhos desenvolvidos com vista à análise e sistematização dos conteúdos das CLC das entidades em análise.

- a. Foram analisadas as CLC das 301 entidades que prestaram contas ao TdC relativas à gerência de 2019.
- b. Das 301 entidades prestadoras de contas, 42 não efetuaram a submissão da CLC na plataforma eletrónica da prestação de contas do TdC. Assim, foi solicitado a essas entidades que procedessem ao envio das CLC, tendo as entidades procedido ao seu envio ao TdC²⁰.
- c. De entre o universo de entidades às quais foi solicitado o envio da CLC, duas entidades (Teatro Municipal de Faro - Serviços Municipalizados e Serviços Municipalizados de Águas e Transportes de Portalegre) não efetuaram o seu envio apresentando as seguintes fundamentações:

- i. Teatro Municipal de Faro - Serviços Municipalizados - “não foi emitida uma certificação de contas autónoma para os Serviços Municipalizados nos termos do n.º 3 do artigo 77.º da Lei 73/2013, de 13 de setembro”.

- ii. Serviços Municipalizados de Águas e Transportes de Portalegre - “1. Aquando da entrada em vigor da Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro, foi entendimento desta Entidade, em coordenação com a Câmara Municipal que, sendo os Serviços Municipalizados parte integrante do perímetro de consolidação do Município, a certificação legal seria feita no âmbito das contas consolidadas (artigo 75.º).

Este entendimento foi ainda sustentado com a conjugação do n.º 3 do artigo 77.º da sobredita Lei n.º 73/2013, de 03 de setembro. (...) Assim, estes Serviços Municipalizados, com base numa decisão interpretativa, não operacionalizaram o processo autónomo de certificação legal das suas contas.”

Regista-se que o invocado n.º 3 do artigo 77.º da Lei n.º 73/2013 estatui que “No caso dos municípios, a certificação legal de contas individuais inclui os serviços municipalizados, sem prejuízo de deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara municipal, no sentido da realização da certificação legal de contas destas entidades poder ser efetuada em termos autónomos, o que também ocorre quanto aos serviços intermunicipalizados (...)”. Assim, a CLC dos serviços municipalizados

²⁰ Trabalho efetuado no âmbito da “Informação n.º 9-2021/DA IX – UAT.2 de 08/03/2021”.

e intermunicipalizados poderá integrar a CLC emitida sobre a conta do município ou ser autónoma relativamente àquela, não permitindo a lei que a sua emissão ocorra a propósito da conta consolidada.

- d. O Quadro 3 apresentado em seguida, mostra o número de entidades com CLC, sem CLC e, dentro destas, as que apresentaram fundamentação para a não remessa.

Quadro 3 - Número de entidades com e sem CLC

	2019	%
Total de entidades com Prestação de Contas	301	100%
Com CLC	259	86,05%
Sem CLC	40	13,29%
Fundamentação nos termos dos artigos 75.º e 77.º da Lei n.º 73/2013, de 03.09	2	0,66%

Fonte: Aplicação de gestão documental do TdC.

- e. Face à situação descrita no ponto c., o universo de CLC em análise nos pontos seguintes será de 299.

5.1 Testes efetuados e resultados

13. Neste ponto são identificados os testes realizados, os resultados e as desconformidades identificadas na análise das CLC.

5.1.1 Metodologia

14. Para a realização dos testes relacionados com a instrução dos documentos da conta relevantes para análise das CLC procedeu-se à:
- Recolha e análise das CLC anexadas aos processos de prestação de contas de 2019;
 - Classificação das CLC por tipo de opinião;
 - Identificação e tratamento das divergências detetadas;
 - Agregação e sistematização das matérias incluídas nas CLC;
 - Agregação e sistematização de outras situações identificadas durante a análise.

5.1.2 Testes Realizados

15. Foram realizados testes à informação submetida na plataforma eletrónica de prestação de contas com o objetivo de:

- a. Confirmar a submissão das CLC;
 - b. Confirmar que a CLC se encontra anexada ao processo de prestação de contas a que respeita;
 - c. Identificar outras situações anômalas que possam representar riscos para a análise ou fiabilidade da informação.
16. Foram realizados testes às CLC anexadas aos processos de prestação de contas de 2019 com o objetivo de:
- a. Confirmar se as CLC são relativas à entidade e ao período em análise;
 - b. Analisar o conteúdo da CLC quanto ao tipo de opinião, data, identificação do ROC/SROC, existência, número e transcrição de ênfases e reservas.

5.1.3 Resultados

Quadro 4 - Resultados dos testes efetuados à apresentação formal das CLC

Teste	Resultado			
	Sim	%	Não	%
1. A CLC foi submetida com a conta?	259	86,0%	42	14,0%
2. A CLC respeita à entidade?	299	100,0%	0	0,0%
3. A CLC está assinada?	289	96,7%	10	3,3%
4. A CLC está apresentada em versão final?	293	98,0%	6	2,0%
5. A CLC respeita à gerência em análise?	298	99,7%	1	0,3%
6. A CLC está datada?	297	99,3%	2	0,7%
7. A CLC contém demonstração inequívoca do tipo de opinião?	298	99,7%	1	0,3%
8. Foram identificadas outras divergências?	2	0,7%	297	99,3%

Fonte: Aplicação de Gestão Documental do TdC e CLC de 2019.

Nota: No teste 1., o universo de entidades é de 301 e nos testes 2. a 8., o universo de entidades é de 299.

17. Dos resultados constantes do Quadro 4, apresentado anteriormente, verifica-se que:
- a. Das 301 entidades que prestaram contas em 2019, 259 (86,0%) submeteram as respectivas CLC com a prestação de contas e 42 (14,0%) não submeteram a CLC (duas apresentaram fundamentação, não sendo, num caso, aceitável).
 - b. Todas as CLC submetidas pelas entidades respeitam à entidade em análise.
 - c. Identificaram-se várias lacunas/ divergências nas CLC, sendo as principais as que a seguir se expõem:

- i. Assinatura da CLC por parte da SROC/ROC – dez CLC (3,3%) não se encontram assinadas;
 - ii. Apresentação da CLC em versão final - seis CLC (2,0%) apresentam-se em versão *draft* ou *minuta*;
 - iii. Gerência à qual se refere a CLC – uma CLC respeita ao exercício contabilístico de 2018, quando deveria respeitar ao exercício contabilístico de 2019;
 - iv. Menção da data na CLC – duas CLC não estão datadas;
 - v. Demonstração inequívoca do tipo de opinião – uma CLC contém uma incoerência relativa ao tipo de opinião na medida em que, no parágrafo relativo à opinião, menciona "Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos das matérias referidas na secção "Bases para opinião com reservas (...)" o que induz à interpretação de que a CLC tem opinião com reservas por desacordo, mas a mesma CLC não menciona qualquer reserva e apresenta duas ênfases.
 - vi. Outras divergências – duas CLC apresentam incoerências entre a data mencionada no parágrafo relativo à opinião e a data à qual se reportam as demonstrações financeiras.
- d. Relativamente às lacunas/ divergências descritas nos pontos c) i. a c) iv., foram solicitados esclarecimentos às respetivas entidades²¹.

²¹ Ofícios expedidos em 20/12/2021.

5.1.4 Tipo de opinião

18. No Quadro 5 é apresentada a classificação das 299 CLC segundo o tipo de opinião²² emitidas pelos ROC/SROC.

Quadro 5 – Classificação das CLC por tipo de opinião emitida pelo ROC/SROC

Tipo de opinião emitida na CLC	N.º de Municípios/ Serviços Municipalizados	%
1 - Sem reservas e sem ênfases	39	13,0%
2 - Com reservas e com ênfases	149	49,8%
3 - Com ênfases e sem reservas	55	18,4%
4 - Com reservas e sem ênfases	55	18,4%
5 - Escusa de opinião	1	0,3%
Total	299	100,0%

Fonte: CLC de 2019.

Nota: O detalhe das entidades que se enquadram em cada um dos tipos de opinião pode ser consultado nos documentos Anexo 1, Anexo 2, Anexo 3, Anexo 4 e Anexo 5 em anexo ao presente documento.

19. Dos resultados apresentados no Quadro 5 resulta que:
- O tipo de opinião que assume maior frequência é a opinião “Com reservas e com ênfases” (149 entidades²³, o que representa 49,8%). O segundo tipo de opinião que assume maior frequência é o tipo de opinião “Com ênfases e sem reservas” (55 entidades²⁴, o que representa 18,4%). O grupo de entidades que apresentam opinião “Com reservas e sem ênfases” regista um número idêntico de ocorrências (55 entidades²⁵ - 18,4%).
 - Apenas 39 entidades²⁶ (13,0%) não apresentam reservas ou ênfases na CLC.
 - Destaque para o facto de, relativamente a uma entidade²⁷, o ROC/SROC ter emitido “Escusa de opinião” na CLC.
 - Se se agruparem os tipos de opinião “Com reservas e com ênfases” e “Com reservas e sem ênfases”, verifica-se que 204 entidades (68,2%) apresentam reservas na CLC.

²² Opinião: 1 - Sem reservas e sem ênfases; 2 - Com reservas e com ênfases; 3 - Com ênfases e sem reservas; 4 - Com reservas e sem ênfases; 5 - Escusa de opinião.

²³ Anexo 2.

²⁴ Anexo 3.

²⁵ Anexo 4.

²⁶ Anexo 1.

²⁷ Município de Macedo de Cavaleiros – Anexo 5.

5.1.5 Tipologia de reserva na opinião com reservas

20. Neste ponto é apresentada a tipologia de reserva²⁸ identificada nas CLC cuja opinião contém reservas (opinião “com reservas e com ênfases” e opinião “com reservas e sem ênfases”).

Quadro 6 – Classificação do tipo de reserva na opinião com reservas

Tipo de reserva na opinião com reservas	N.º de Municípios/ Serviços Municipalizados	%
1 - Por desacordo	18	8,8%
2 - Por falta de prova	158	77,5%
3 - Por desacordo e por falta de prova	28	13,7%
Total	204	100,0%

Fonte: CLC de 2019.

21. Pela análise dos resultados apresentados no Quadro 6 acima evidenciado, conclui-se que:
- Das 204 entidades cujas CLC apresentam opinião com reservas, 158 (77,5%) apresentam reservas por falta de prova, 28 entidades (13,7%) apresentam reservas por desacordo e por falta de prova e 18 entidades (8,8%) apresentam reservas por desacordo.

5.1.6 Distribuição das entidades por número de reservas

22. O Quadro 7 apresentado em seguida sistematiza a informação relativa ao número de entidades segundo o número de reservas identificadas pelos ROC/SROC nas CLC (que varia entre uma e seis reservas).

Quadro 7 – Distribuição das entidades por número de reservas

N.º de reservas	N.º de Municípios/ Serviços Municipalizados	%	N.º total de reservas	%
1	118	57,8%	118	33,2%
2	39	19,1%	78	22,0%
3	34	16,7%	102	28,7%
4	10	4,9%	40	11,3%
5	1	0,5%	5	1,4%
6	2	1,0%	12	3,4%
Total	204	100,0%	355	100,0%

Fonte: CLC de 2019.

23. Através da observação dos valores constantes do Quadro 7 anteriormente apresentado, verifica-se que:

²⁸ 1 - Por desacordo, 2 - Por falta de prova, 3 - Por desacordo e por falta de prova.

- a. No universo de entidades com reservas na CLC (204), foram contabilizadas um total de 355 reservas sendo que o número máximo de reservas enumeradas numa única CLC foi de seis reservas, encontrando-se nessa situação duas entidades²⁹.
- b. O grupo que representa o maior número de reservas é o grupo de entidades com uma reserva (118 entidades) que totalizam 118 reservas (33,2% do total de reservas).
- c. O segundo grupo com maior representatividade em termos do número de entidades é o que contém duas reservas (39 entidades) totalizando 78 reservas (22% do total de reservas). Segue-se o grupo de entidades que apresentam três reservas (34 entidades), que totaliza 102 reservas (28,7% do total de reservas).
- d. Destaca-se ainda que há 13 entidades (6,4% do total de entidades) que têm entre quatro e seis reservas, totalizando 57 reservas (16,1% do total de reservas).

5.1.7 Natureza das reservas identificadas

24. Foram analisadas as 355 reservas e procedeu-se ao respetivo agrupamento por natureza, tendo-se constatado que os cinco grupos de reservas com maior ocorrência representam 82% das reservas. O Quadro 8 apresenta o “top 5” das reservas com maior ocorrência.

Quadro 8 - Natureza das Reservas (Top 5)

	N.º de reservas	% face ao total de reservas
<i>Imobilizações</i>	210	59,155%
<i>Participação em entidade</i>	25	7,042%
<i>Saldos das contas de Terceiros</i>	25	7,042%
<i>Provisões</i>	20	5,634%
<i>Contabilidade de Custos</i>	11	3,099%
Total	291	81,972%

Fonte: CLC de 2019.

25. Através da observação dos dados constantes do Quadro 8 acima apresentado, verifica-se que:
 - a. Das 355 reservas analisadas, as que se relacionam com a classe das *Imobilizações*, destacam-se pelo número de ocorrências (210 reservas que representam 59,2% face ao total). Neste grupo de reservas os ROC/SROC alertam, nomeadamente, sobre as seguintes situações:

²⁹ Município de Santa Comba Dão e Município de Setúbal.

- i. Inexistência de cadastro e inventário para os bens contabilizados conforme disposto no POCAL^{3º} e na Portaria n.º 671/2000³¹, de 17 de abril;
 - ii. Falta da garantia da plenitude da informação sobre os bens que compõem o *Ativo Imobilizado*, em particular, os bens imóveis dos Municípios/Serviços Municipalizados (divergências entre os registos contabilísticos e os registos inscritos na Conservatória do Registo Predial e no cadastro matricial da Autoridade Tributária e Aduaneira);
 - iii. Ausência de prova relativa aos saldos de abertura das rubricas de *bens de domínio público, imobilizações corpóreas e incorpóreas*, designadamente quanto à valorização e plenitude;
 - iv. Encontram-se em curso processos de análise, reconciliação, reconhecimento e atualização da inventariação e do cadastro dos imobilizados dos Municípios tendo, em alguns casos, a última inventariação total dos *bens de domínio público e imobilizado corpóreo* ocorrido em 2002.
- b. O segundo grupo de reservas com maior número de ocorrências é o que se relaciona com a *Participação em entidades* por parte dos Municípios/Serviços Municipalizados, nomeadamente a participação em entidades que se encontram em processo de dissolução, liquidação, extinção, inativação ou insolvência e sobre as quais, em alguns casos, não foram disponibilizadas as demonstrações financeiras ou as mesmas não foram auditadas. Na análise efetuada, foram identificadas 25 reservas (7%) relacionadas com estas matérias.
- c. As reservas relacionadas com os *Saldos das Contas de Terceiros* totalizam 25 reservas (7%) onde os ROC/SROC alertam para diversas situações, nomeadamente:
- i. Ausência ou reduzido número de respostas aos pedidos de circularização de saldos efetuados às rubricas de *devedores diversos, clientes, outros devedores e credores, e fornecedores* impossibilitando assim a confirmação externa dos saldos dessas rubricas, dos seus titulares (no caso da rubrica de *clientes*) e outras informações;
 - ii. Ausência de evidência na auditoria, suficiente e apropriada, que permita concluir sobre a existência e valorização dos saldos de *clientes*, incluindo *provisões* para dívidas a receber;

^{3º} Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

³¹ Aprovou o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE).

- iii. Existência de discrepâncias entre quantias reconhecidas no balanço relativas a *clientes, utentes e devedores* e as que estão nas aplicações internas sobre o processamento da receita;
 - iv. Existência de discrepâncias entre os módulos de gestão de *clientes e utentes c/c* e a conta de *depósitos em instituições financeiras*.
- d. As reservas relacionadas com as *Provisões* do exercício prendem-se, nomeadamente, com o não reconhecimento das mesmas (provisões para cobranças duvidosas e provisões para riscos e encargos), e totalizam 20 reservas (5,6%).
- e. O quinto grupo com maior número de reservas é o que inclui reservas respeitantes à não implementação da *Contabilidade de Custos*, nos termos do disposto no ponto 8.2.3 do POCAL, totalizando 11 reservas (3,1%)³².

5.1.8 Distribuição das entidades pelo número de ênfases

26. O Quadro 9 apresentado em seguida sistematiza a informação relativa ao número de entidades segundo o número de ênfases identificadas pelos ROC/SROC nas CLC.

Quadro 9 - Entidades de acordo com o número de ênfases

N.º de ênfases	N.º de Municípios/ Serviços Municipalizados	%	N.º total de ênfases	%
1	87	42,6%	87	18,4%
2	47	23,0%	94	19,9%
3	38	18,6%	114	24,2%
4	13	6,4%	52	11,0%
5	5	2,5%	25	5,3%
6	5	2,5%	30	6,4%
7	4	2,0%	28	5,9%
8	3	1,5%	24	5,1%
9	2	1,0%	18	3,8%
Total	204	100,0%	472	100,0%

Fonte: CLC de 2019.

³² Note-se, no entanto, a eventualidade de nem todas as CLC sinalizarem a falta de implementação da *Contabilidade de Custos* nos termos do POCAL, pelo que as reservas neste contexto poderão estar subestimadas. OTdC, em sede de processos de Verificação Interna de Contas, tem vindo a identificar situações de ausência ou incompleta implementação da *Contabilidade de Custos* nos termos do POCAL, que não são mencionadas nas respetivas CLC das entidades.

27. Através da observação dos valores constantes do Quadro 9, verifica-se que:
- Foram contabilizadas 472 ênfases, sendo que o número máximo de ênfases enumeradas numa única CLC foi de nove ênfases, encontrando-se nessa situação duas entidades³³.
 - O grupo que totaliza o maior número de ênfases é o grupo de entidades com três ênfases (38 entidades), que totalizam 114 ênfases (24,2%).
 - O segundo grupo com maior número de ênfases é o que contém duas ênfases (47 entidades), totalizando 94 ênfases (19,9%).
 - O terceiro grupo com maior número de ênfases é o que contém uma ênfase (87 entidades), totalizando 87 ênfases (18,4%).
 - Destaca-se ainda que há 14 entidades (6,4% do total de entidades) que têm entre seis e nove ênfases, totalizando 100 ênfases (21,2%).

5.1.9 Natureza das ênfases identificadas

28. Foram analisadas a totalidade das 472 ênfases quanto à sua natureza e procedeu-se ao respetivo agrupamento, tendo-se constatado que os cinco grupos de ênfases com maior número de ocorrências totalizam 256 ênfases (54,24% face ao total de ênfases). O Quadro 10 apresenta o “top 5” das ênfases com maior número de ocorrências.

Quadro 10 - Natureza das ênfases (Top 5)

Natureza da ênfase	N.º de ênfases	% face ao total de ênfases
<i>Pandemia Covid-19</i>	109	23,093%
<i>Execução orçamental</i>	66	13,983%
<i>Limite da dívida total</i>	43	9,110%
<i>Contabilidade de Custos</i>	20	4,237%
<i>Participação em entidade</i>	18	3,814%
Total	256	54,237%

Fonte: CLC de 2019.

29. Através da observação dos valores constantes do Quadro 10, verifica-se que:
- Das 472 ênfases analisadas a maioria das ocorrências relaciona-se com a pandemia associada ao vírus SARS-COV-2 e à doença *Covid-19* (109 ênfases que representam 23,09%), que levou as entidades a adotar planos de contingência para minimizar os efeitos da

³³ Município de Évora e Município de Vila Real de Santo António.

- pandemia e a divulgar as medidas e os impactos esperados nos respetivos Relatórios de Gestão e/ou nos anexos ao Balanço e à Demonstração de Resultados;
- b. As ênfases relacionadas com a *Execução orçamental*, onde os ROC/SROC apresentam os graus de execução orçamental da receita e da despesa das entidades, totalizam 66 (13,98%).
 - c. As ênfases relacionadas com o cumprimento ou incumprimento do *Limite da Dívida Total* nos termos do definido no n.º 1 do art.º 52.º da Lei n.º 73/2013³⁴, de 03 de setembro, totalizam 43 ênfases (9,11%);
 - d. As ênfases relacionadas com a implementação da *Contabilidade de Custos*, nos termos do ponto 2.8.3 do POCAL, totalizam 20 (4,24%) tendo os ROC/SROC aludido a situações de entidades que concluíram ou que têm em curso o processo de implementação; entidades que não reúnem condições indispensáveis à utilização da mesma e ainda entidades que, não obstante terem concluído a implementação da *Contabilidade de custos*, não apresentaram evidência sobre a sua operacionalidade nem o fornecimento de informações relevantes com caráter oportuno.
 - e. As ênfases relacionadas com a *Participação em entidades* por parte dos Municípios/ Serviços Municipalizados totalizam 18 ênfases (3,81%) e nestas são referidas situações relacionadas com a participação em empresas em processo de dissolução, liquidação e situações de internalização nos serviços municipais de atividades exercidas por empresas municipais. Foram, ainda, identificadas situações em que se afigura necessário dar início ao processo de dissolução e liquidação de entidades, nos termos do art.º 40.º da Lei 50/2012³⁵, de 31 de agosto.

³⁴ Objeto de sucessivas alterações e republicada pela Lei n.º 51/2018, de 16 de agosto.

³⁵ Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local.

5.1.10 Entidades com outras matérias na CLC

30. Na análise efetuada às CLC, foram identificadas 22 entidades com a menção de *Outras Matérias*³⁶ na respetiva CLC (quatro entidades apresentam duas menções e as restantes 18 apresentam uma menção, totalizando 26). A lista de entidades com *Outras Matérias* na respetiva CLC pode ser consultada no Anexo 6.
31. Analisadas as 26 referências a *Outras Matérias* nas CLC, destaca-se o seguinte:
- 14 (53,84%) são referentes à pandemia associada ao vírus SARS-COV-2 e à doença *Covid-19*, nomeadamente, a impossibilidade em estimar o impacto económico quer ao nível da receitas próprias geradas pelas entidades, quer ao nível do Orçamento do Estado afeto às mesmas nos próximos anos; a adoção de planos de contingência para minimizar os efeitos da pandemia e, no caso de quatro entidades³⁷ certificadas pela mesma SROC, a consideração, por parte de cada órgão de gestão, de que a preparação das demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2019 deve ser efetuada no pressuposto da *continuidade das operações*.
 - Seis (23,08%) são referentes ao esclarecimento sobre as circunstâncias em que ocorreu a auditoria às demonstrações financeiras do exercício anterior (2018) – situações em que as contas do exercício anterior foram auditadas pelo mesmo ROC/SROC e situações em que as contas do exercício anterior foram auditadas por outro ROC/SROC, mencionando o tipo de opinião emitida e apresentando, em alguns casos, o ponto de situação.
 - As restantes seis (23,08%) mencionam as seguintes situações: (1) um Município³⁸ cumpre o *Limite da Dívida Total*³⁹ e a *Regra de Equilíbrio Orçamental*⁴⁰; (2) um Município apresentará separadamente demonstrações financeiras consolidadas de 2019 do Grupo Municipal; (3) um Município⁴¹ regista empréstimos concedidos a entidades públicas e privadas, situação que contraria o previsto na alínea b) do n.º 7 do art.º 49 da Lei 73/2013, de 3 de setembro; (4) um Município⁴² “procedeu à reabertura das contas de 2018 prevendo a correção de

³⁶ ISA 706.7 (b).

³⁷ Municípios de Almeirim, Chamusca, Coruche e Golegã.

³⁸ Município de Vila do Bispo.

³⁹ Situação, igualmente, mencionada nas CLC da entidade de 2016 a 2018.

⁴⁰ Situação, igualmente, mencionada nas CLC da entidade de 2016 a 2018.

⁴¹ Município de Ferreira do Alentejo.

⁴² Município de Vila Real de Santo António.

movimentos financeiros, decorrente da monitorização do PAM⁴³ – 4º trimestre (2018), por parte do FAM⁴⁴ (...) O Município apresentou ao FAM, já em 2020, uma revisão do PAM, tendo sido deliberada a sua aprovação pela Direção Executiva do FAM, a 16 de junho de 2020”; (5 e 6) um Serviço Municipalizado⁴⁵ apresenta uma divergência com uma entidade, cuja tentativa de resolução se encontra em curso, tendo também um processo judicial em curso, cujo processo e respetivo pagamento foi classificado como possível, mas não provável, havendo necessidade de proceder à divulgação, no anexo às contas, do respetivo passivo contingente.

⁴³ Programa de Ajustamento Municipal.

⁴⁴ Fundo de Apoio Municipal.

⁴⁵ Serviços Municipalizados de Água e Saneamento de Almada.

6. Considerações Finais

Neste ponto são apresentadas as principais conclusões da análise efetuada, bem como a situação atual face às situações consideradas mais relevantes identificadas nas CLC e são ainda apontadas perspectivas sobre os trabalhos a desenvolver futuramente.

6.1 Conclusões

32. Depois de analisada a informação e elaborada a sistematização das matérias versadas nas CLC, emitidas pelos ROC/SROC, apresentadas pelos Municípios e Serviços Municipalizados nos documentos de prestação de contas de 2019, conclui-se que:
 1. Das 301 entidades prestadoras de contas, 298 efetuaram a prestação de contas de acordo com o normativo contabilístico POCAL. As restantes três entidades efetuaram a prestação de contas de acordo com o normativo contabilístico SNC-AP (cfr. § 6).
 2. Das 301 entidades prestadores de contas, 42 não efetuaram a submissão da CLC na plataforma eletrónica da prestação de contas do TdC (cfr. § 12-b).
 3. Das 42 entidades que não submeteram a CLC, duas apresentaram fundamentação, sendo que a fundamentação de uma não é de aceitar, em face da lei, e as restantes remeteram a CLC ao TdC após solicitação (cfr. § 12-c).
 4. Das 299 CLC analisadas, 204 CLC apresentam opinião com reservas, sendo que 158 (77,5%) apresentam reservas por falta de prova, 28 (13,7%) apresentam reservas por desacordo e por falta de prova e 18 (8,8%) apresentam reservas por desacordo (cfr. § 21-a).
 5. Identificou-se uma entidade relativamente à qual o ROC/SROC emitiu escusa de opinião na CLC (cfr. § 19-d).
 6. No universo de entidades com reservas na CLC (204), foram contabilizadas 355 reservas sendo que o número máximo de reservas enumeradas numa única CLC foi de seis reservas, encontrando-se nessa situação duas entidades (cfr. § 23-a).
 7. Foram analisadas as 355 reservas e procedeu-se ao respetivo agrupamento por natureza, tendo-se constatado que os cinco grupos de reservas com maior ocorrência representam 82,0% das reservas (291 reservas) (cfr. § 24).

8. Os cinco grupos de reservas com maior ocorrência são, por ordem decrescente, as reservas relacionadas com a classe das *Imobilizações* (210 reservas que representam 59,2%), as reservas relacionadas com a *Participação em entidades* (25 reservas que representam 7%), as reservas relacionadas com os *Saldos das Contas de Terceiros* (25 reservas que representam 7%), as reservas relacionadas com as *Provisões do exercício* (20 reservas que representam 5,6%) e, em quinto lugar, as reservas relacionadas com a implementação da *Contabilidade de Custos* (11 reservas que representam 3,1%). (cfr. § 25).
9. No universo de entidades com ênfases na CLC (204), foram contabilizadas 472 ênfases sendo que o número máximo de ênfases enumeradas numa única CLC foi de nove ênfases, encontrando-se nessa situação duas entidades (cfr. § 27-a).
10. Foram analisadas as 472 ênfases quanto à sua natureza e procedeu-se ao respetivo agrupamento, tendo-se constatado que os cinco grupos de ênfases com maior ocorrência representam 54,24% das ênfases (256 ênfases) (cfr. § 28).
11. Os cinco grupos de ênfases com maior ocorrência são, por ordem decrescente, as ênfases relacionadas com a pandemia *Covid-19* (109 ênfases que representam 23,09%), as ênfases relacionadas com a *Execução Orçamental* (66 ênfases que representam 13,98%), as ênfases relacionadas com o *Limite da Dívida Total* (43 ênfases que representam 9,11%) e, em quinto lugar, as ênfases relacionadas com a *Participação em entidades* (18 reservas que representam 3,81%) (cfr. § 29).
12. Foram identificadas 22 entidades com a menção de *Outras Matérias* na respetiva CLC, totalizando 26 menções, estando a maioria relacionadas com a pandemia *Covid-19* (cfr. § 31).

6.2 Situação atual

33. À data de elaboração do presente Relatório, e com o objetivo de traçar uma tendência quanto ao cumprimento da obrigação da remessa da prestação de contas e da respetiva Certificação Legal de Contas, por parte das entidades prestadoras de contas⁴⁶ ao TdC, no período subsequente ao período em análise (2020) e para o qual há dados mais recentes, verificou-se que, à exceção de uma entidade, todas efetuaram a submissão da prestação de contas, tendo para o efeito adotado o normativo contabilístico SNC-AP.

Das 299 entidades que submeteram a prestação de contas de 2020, 11 entidades não efetuaram a submissão da respetiva CLC na plataforma eletrónica da prestação de contas do TdC. Assinala-se, assim, uma redução de 42 para 11 entidades (14% para 3,68%) às quais o TdC solicitou o envio da CLC. A entrada em vigor do SNCP-AP⁴⁷ e da Instrução n.º 1/2019 2ª Secção, aprovada pelo Tribunal de Contas, bem como o trabalho que tem vindo a ser desenvolvido pelo TdC no sentido de alertar as entidades para obrigatoriedade⁴⁸ e importância da remessa das CLC podem explicar esta melhoria.

34. O Município relativamente ao qual foi emitida “Escusa de opinião” na CLC de 2019 (cfr. § 19-c) apresenta, na CLC respeitante ao exercício de 2020, opinião “com reservas e com ênfases”, estando assim suprida a situação de “Escusa de opinião”.
35. O Município que apresentou cinco reservas na CLC de 2019 (cfr. § 22), reduziu o número de reservas para três no exercício de 2020, conforme consta na respetiva CLC de 2020.
36. Dos dois Municípios que apresentaram seis reservas na CLC de 2019 (cfr. § 23-a), um⁴⁹ manteve o número de reservas no exercício de 2020 e o outro⁵⁰ reduziu para cinco reservas, conforme consta na respetiva CLC de 2020.

⁴⁶ Em 2020, o universo de entidades prestadoras de contas é composto por 300 entidades.

⁴⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, sucessivamente alterado, sendo a última alteração a introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março.

⁴⁸ As contas prestadas em SNC-AP pelas entidades obrigadas à aplicação do respetivo regime integral devem, nos termos do artigo n.º 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, ser instruídas com a respetiva Certificação Legal de Contas de acordo com o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (cfr. artigos n.º 44 e n.º 45 do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e previsto no artigo 16.º do Regulamento n.º 112/2018, de 24 de janeiro, publicado do Diário da República, 2.ª Série, n.º 33, de 15 de fevereiro), salvo disposição legal em contrário.

⁴⁹ Município de Santa Comba Dão.

⁵⁰ Município de Setúbal.

37. O Município que registou, em *Outras Matérias* incluídas na respetiva CLC de 2019, a menção relativa ao “registo de empréstimos concedidos a entidades públicas e privadas” (cfr. § 31-c), registou, em 2020, a supressão deste elemento na CLC de 2020, estando assim, com base nos elementos vertidos na CLC emitida pelo ROC/SROC, ultrapassada a situação no exercício de 2020.
38. O Município que registou, em *Outras Matérias* incluídas na respetiva CLC de 2019, a menção relativa à “reabertura das contas de 2018 prevendo a correção de movimentos financeiros, decorrente da monotorização do PAM – 4º trimestre (2018), por parte do FAM” (cfr. § 31-c), viu, na CLC respeitante ao exercício de 2020, a inclusão de assunto da mesma natureza em *Ênfases*, pelo que a situação reportada ao exercício de 2019 não se encontra totalmente ultrapassada no exercício de 2020.
39. O Serviço Municipalizado que registou, em *Outras Matérias* mencionadas na respetiva CLC de 2019, “uma divergência com uma entidade, cuja tentativa de resolução se encontra em curso”, viu, de acordo com a CLC de 2020, a situação manter-se. O mesmo Serviço Municipalizado registou também na CLC de 2019 uma menção em *Outras Matérias*, relativa a “processo judicial em curso tendo sido o processo e respetivo pagamento classificados como possível, mas não provável, havendo necessidade de proceder à divulgação, no anexo às contas, do respetivo passivo contingente” (cfr. § 31-c), registou, de acordo com a CLC de 2020, a supressão desta situação, pelo que se pode considerar que a situação se encontra superada no exercício de 2020.

6.3 Perspetivas futuras

40. O TdC efetuará o acompanhamento da evolução quanto à remessa das CLC de forma atempada e completa e quanto à evolução das situações consideradas relevantes identificadas nas CLC, sejam as mesmas *Reservas, Ênfases* ou *Outras matérias*.

O trabalho desenvolvido e a desenvolver no âmbito da análise das CLC proporcionará elementos para a identificação de riscos e, conseqüentemente, a ter em conta aquando da elaboração dos futuros Planos de Fiscalização.

7. Decisão

O Tribunal de Contas, em subsecção da 2.^a Secção, de 25 de fevereiro, delibera:

- a) Aprovar o presente relatório;
- b) Remeter cópia:
 - Ao Secretário de Estado da Administração Local;
 - À Direção-Geral das Autarquias Locais;
 - À Associação Nacional de Municípios Portugueses;
 - À Associação Nacional de Freguesias;
 - À Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
 - À Ordem dos Contabilistas Certificados.
- c) Enviar ao Ministério Público cópia do relatório, nos termos do artigo 29.º, n.º 4, da LOPTC;
- d) Publicar o relatório na página de internet do Tribunal de Contas, após as comunicações devidas;
- e) Proceder à sua divulgação através da comunicação social.

Lisboa, 25 de fevereiro de 2022

A Juíza Conselheira Relatora,

(Maria do Anjos de Melo Machado Nunes Capote)

Os Juízes Conselheiros Adjuntos,

(Luís Filipe Cracel Viana)

(Maria da Luz Carmezim Pedroso de Faria)