

# Data enia

Revista Jurídica Digital

**5** Janeiro 2016

# Data Venia

Revista Jurídica Digital

Publicação gratuita em formato digital  
ISSN 2182-8242

Ano 4 • N.º 05  
Publicado em Janeiro de 2016

Propriedade e Edição:  
© DataVenia  
Marca Registrada n.º 486523 – INPI.

Administração:  
Joel Timóteo Ramos Pereira

Internet: [www.datavenia.pt](http://www.datavenia.pt)  
Contacto: [correio@datavenia.pt](mailto:correio@datavenia.pt)

A Data Venia é uma revista digital de carácter essencialmente jurídico, destinada à publicação de doutrina, artigos, estudos, ensaios, teses, pareceres, crítica legislativa e jurisprudencial, apoiando igualmente os trabalhos de legal research e de legal writing, visando o aprofundamento do conhecimento técnico, a livre e fundamentada discussão de temas inéditos, a partilha de experiências, reflexões e/ou investigação.

As opiniões expressas são da exclusiva responsabilidade dos respectivos autores e não traduzem necessariamente a opinião dos demais autores da Data Venia nem do seu proprietário e administrador.

A citação, transcrição ou reprodução dos conteúdos desta revista estão sujeitas ao Código de Direito de Autor e Direitos Conexos.

É proibida a reprodução ou compilação de conteúdos para fins comerciais ou publicitários, sem a expressa e prévia autorização da Administração da Data Venia e dos respectivos Autores.

A Data Venia faz parte integrante do projecto do Portal Verbo Jurídico. O Verbo Jurídico ([www.verbojuridico.pt](http://www.verbojuridico.pt)) é um sítio jurídico português de natureza privada, sem fins lucrativos, de acesso gratuito, livre e sem restrições a qualquer utilizador, visando a disponibilização de conteúdos jurídicos e de reflexão social para uma cidadania responsável.



# CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO E RESPONSABILIDADE FINANCEIRA

**Rute Alexandra de Carvalho Frazão Serra**

Mestre em Direito – Ciências Jurídico-Políticas

## RESUMO

O controlo externo da gestão dos dinheiros públicos – político e financeiro, é uma missão dos Estados de Direito democráticos, exacerbada pelos contribuintes cidadãos que, no afã dos nossos dias, exigem rigor, responsabilidade e transparência no exercício daquela gestão, qualidades escrutinadas pela necessária confiança nas instituições acometidas daquele controlo.

A responsabilidade pelo controlo financeiro externo, em Portugal, encontra-se constitucionalmente consagrada ao Tribunal de Contas. Este órgão de soberania procede à supervisão da gestão económico-financeira da Administração abrangendo, na prossecução de um verdadeiro direito de sequela, todos aqueles que de algum modo, gerem valores públicos.

Compete-lhe, face às irregularidades detetadas, no âmbito dos seus poderes jurisdicionais financeiros, efetivar a responsabilidade financeira e julgar as contas, daqueles que estão obrigados à sua submissão ao Tribunal.

Perscrutamos os instrumentos ao alcance daquela Instituição, no âmbito do controlo prévio, concomitante e sucessivo e analisamos o âmbito jurídico-normativo do controlo jurisdicional financeiro.

Estas duas faces da mesma moeda, porém, não se confundem - complementam-se.

Cotejar esta asserção é precisamente o desiderato do presente estudo..

**PALAVRAS-CHAVE:** Tribunal de Contas; gestão de dinheiros públicos; controlo financeiro externo; jurisdição financeira.

# CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO E RESPONSABILIDADE FINANCEIRA

**Rute Alexandra de Carvalho Frazão Serra**

Mestre em Direito – Ciências Jurídico-Políticas

*“O controlo e a avaliação permitem a melhor prestação de contas, evitando-se que se permaneça nas trevas, ignorante e se viva apenas o dia que passa...”* GOETHE

## INTRODUÇÃO

O debate, desde o final dos anos 80 do século passado, em torno do conceito de boa governação, providenciou um ímpeto para novas aproximações à reforma da gestão do setor público, em Portugal. Com efeito, face à crescente democratização das sociedades, exige-se hoje boa administração e gestão pública, com ênfase em conceitos como *accountability*, transparência e comunicação das decisões gestionárias sobre dinheiros, fundos e valores públicos.

Neste contexto, o Tribunal de Contas (TdC) representa o garante último da eficácia, eficiência e qualidade da gestão do setor público e por conseguinte, da *res publica*, administrada em sistema de gestão privada ou pública.

Através do exercício do controlo externo da atividade financeira pública e norteado por princípios legais e profissionais estruturantes, consagrados constitucionalmente e definidos por organizações internacionais de que é membro, compete-lhe não só fiscalizar os procedimentos de controlo interno e o rigor financeiro da gestão pública, à luz de um quadro jurídico desenhado pela sua lei de organização e processo, mas também, de modo concomitante mas não invasivo, exercer a sua função jurisdicional, relativamente àqueles que

infrinjam preceitos de natureza financeira, mediante o aquilatar da sua responsabilidade.

Longe dos tempos dos *Praefectus aerarii* da Lei das XII Tábuas ou dos *Logistae* e *Euthuni* do Senado de Atenas - e da realidade ao tempo, importa perceber de que modo esta Instituição, com um enquadramento constitucional e orgânico únicos no panorama legislativo português, desde a sua criação por volta do séc. XIV, não só se foi adaptando às mudanças vertiginosas de uma sociedade crescentemente complexa, garantindo a boa gestão pública mediante a fiscalização externa exercida de modo prévio, concomitante e sucessivo mas também o modo como efetiva as responsabilidades financeiras que deteta, através da sua jurisdição ímpar, no espectro das instâncias judiciais, é o *leitmotiv* do presente trabalho.

A assunção recente de funções nesta Instituição, depois de um percurso profissional aparentemente díspar, mas de certo modo confluyente com as novas responsabilidades, justificam o interesse pelo tema. A par, procurar compreender a competência, as atribuições e a responsabilidade que este tipo de Instituição detém no atual contexto de grave crise económica, bem como de que modo se tem atualizado e posicionado, precisamente pelo mesmo motivo, no elenco das supremas instituições de controlo externo das finanças públicas, constitui um objetivo paradigmaticamente interessante e que procuraremos de modo poético atingir.

Considerando a estrutura pré-estabelecida pelas regras que o “processo de Bolonha” veio impor, dividimos o nosso trabalho em *duas partes*. A primeira, dedicada ao expurgo das responsabilidades e concretizações profissionais assumidas e alcançadas, nos últimos vinte e dois anos. A segunda, dividida em *três capítulos*.

O primeiro capítulo – **Breve caracterização do Tribunal de Contas Português** – parte em busca de uma contextualização jurídico-normativa da Instituição, da caracterização da sua competência e atribuições, da definição da sua jurisdição e por fim, do posicionamento do Tribunal, no panorama nacional e transnacional, face às modernas políticas públicas.

No segundo capítulo – **O controlo financeiro público** – centra-se a atenção na caracterização do sistema nacional de controlo financeiro, sem

perder de vista o contexto internacional. O enfoque, porém, é dado na matéria que concerne ao controlo financeiro externo, executado pela 1ª e 2ª Secção do Tribunal de Contas. Escalpeliza-se a metodologia de fiscalização utilizada, numa tentativa de compreensão das operações de controlo realizadas e realizáveis, pelo Tribunal, fazendo-nos chegar, por fim, às consequências do exercício do controlo, *tout court*, corporizadas através das observações e recomendações constantes dos relatórios de auditoria e o modo como se garante o seu cumprimento.

Por fim, no terceiro capítulo – **A responsabilidade financeira** – versaremos sobre o instituto da responsabilidade financeira, enquanto responsabilidade autónoma e não conflituante de outras responsabilidades em que incorrem aqueles a quem é acometida a gestão de bens e dinheiros públicos. Atentaremos sobre a natureza jurídica e os princípios materiais e processuais da responsabilidade financeira em Portugal, procurando definir uma teoria do ilícito financeiro que reflita as dimensões axiológicas e normativas deste instituto.

Definido o precípua objetivo, centrar-nos-emos em perscrutar as seguintes questões:

a) Face aos novos paradigmas de políticas públicas, que tipo de instituição suprema de controlo externo das finanças públicas representa o Tribunal de Contas português e que desafios futuros se lhe apresentam;

b) Qual a caracterização e estrutura jurídica dos instrumentos de fiscalização ao dispor do Tribunal, para a realização de um eficiente controlo externo da atividade financeira pública, considerando o vigente sistema nacional de controlo da Administração Pública;

c) Que contexto jurídico subjaz ao instituto da responsabilidade financeira e que óbices relevam atualmente para a sua profícua efetivação.

Por fim, apresentaremos em síntese as conclusões alcançadas e indicaremos a bibliografia consultada para a elaboração do nosso estudo.

# CAPÍTULO I

## BREVE CARACTERIZAÇÃO

### DO TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL

*“A democracia nunca está fechada ou adquirida. Precisa de se renovar substancialmente – na sociedade civil. O sangue novo tem que se ligar às instituições como realidades vivas. Mas o “sangue novo” pressupõe consciência histórica e capacidade de ligar as várias gerações”*

GUILHERME D’OLIVEIRA MARTINS

#### 1.1. Enquadramento jurídico

É na Constituição da República Portuguesa (CRP) que encontramos a qualificação do Tribunal de Contas, como um órgão de soberania<sup>1</sup>, inserido no elenco dos Tribunais<sup>2</sup>. Face a esta qualificação, ao Tribunal de Contas aplicam-se os princípios constitucionalmente consagrados, existentes para os restantes Tribunais: o princípio da independência e da sujeição exclusiva à lei (art.º 203º), o direito à coadjuvação de outras entidades (art.º 202º), os princípios da fundamentação, da obrigatoriedade e da prevalência das decisões (art.º 205º), o princípio da publicidade (art.º 206º).

A Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)<sup>3</sup> acolhe aqueles princípios e consagra as garantias de *independência* do Tribunal, o *autogoverno*, a *inamovibilidade e irresponsabilidade dos seus Juizes* e a *exclusiva sujeição destes à Lei*.

---

<sup>1</sup> Conforme disposto no art.º 110º da CRP.

<sup>2</sup> A par da Assembleia da República, do Governo e do Presidente da República – art.º 209º da CRP.

<sup>3</sup> Aprovada pela Lei nº 98/97 de 26.08, alterada pela Lei nº 87-B/98 de 31.12, pela Lei nº 1/2001 de 4.01, pela Lei nº 55-B/2004 de 30.12, pela Lei nº 48/2006 de 29.08, pela Lei nº 35/2007 de 13.08, pela Lei nº 3-B/2010 de 28.04, pela Lei nº 61/2011 de 07.12, pela Lei nº 2/2012 de 06.01 e pela Lei nº 20/2015 de 9 de março.

É ainda na Lei Fundamental que encontramos a definição, as competências e as atribuições, deste órgão de soberania – cfr. art.º 214º da CRP. Face à definição ali expressa<sup>4</sup>, podemos entender que o legislador constituinte elegeu o Tribunal de Contas à categoria de Tribunal especializado, de natureza financeira. É nesta disposição legal que reside a diferenciação substancial entre o Tribunal de Contas e o restante poder judicial constitucionalmente previsto. Com efeito e cingidos ao preceito constitucional referido, ao Tribunal de Contas compete o exercício de funções jurisdicionais, em complemento de funções de controlo e auditoria, consubstanciadas, nomeadamente, no parecer sobre a Conta Geral do Estado. Por outro lado, a competência constitucionalmente consagrada do Tribunal de Contas pode ser ampliada por via de lei.

## 1.2. As três reformas fundamentais

Nos últimos vinte e cinco anos, o Tribunal de Contas foi objeto de três reformas legislativas fundamentais, uma ao nível da *independência* do Tribunal<sup>5</sup>, operada pela Lei n.º 86/89 de 8 de Setembro, outra relativa ao alargamento da *jurisdição* do Tribunal, da consagração do *controlo concomitante* e do aperfeiçoamento da *fiscalização sucessiva*, com a entrada em vigor da Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto<sup>6</sup> e por fim, aquela que visou importantes alterações,

---

<sup>4</sup> A definição constante do n.º 1 do art.º 214º da CRP: “O Tribunal de Contas é o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento de contas que a lei mandar submeter-lhe”.

<sup>5</sup> Considerando a introdução de uma nova composição do Tribunal (de sete para dezoito Conselheiros, dois dos quais nas Secções Regionais dos Açores e Madeira), a forma de recrutamento dos Conselheiros (que deixou de ser por nomeação do Ministro das Finanças, para ser por concurso público), a criação de duas Secções (de fiscalização prévia e de fiscalização sucessiva), a redução do âmbito da fiscalização prévia, a previsão expressa da competência do Tribunal em sede de recursos financeiros comunitários, a consagração da Direção-Geral do Tribunal de Contas como serviços próprios do Tribunal (...) e a previsão de autogoverno do Tribunal de Contas. (Adaptado de TAVARES, José F. F., in “*Estudos de Administração e Finanças Públicas*”, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada, p. 244-245).

<sup>6</sup> Esta ao nível do alargamento dos poderes do Tribunal até aos beneficiários, a qualquer título, de fundos públicos; reduziu substancialmente, em cerca de 90%, a fiscalização prévia; reforçou e aperfeiçoou o controlo sucessivo – verificação de contas e auditoria; consagrou o controlo concomitante; atribuiu ao Tribunal expressamente o controlo da gestão financeira (economia, eficiência e eficácia); separou claramente as funções de auditoria e jurisdicional; estabeleceu um quadro novo de relacionamento com os órgãos de controlo interno; e previu expressamente o relacionamento com a comunicação social. (Adaptado de TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 245).



especialmente no domínio da *responsabilidade financeira* – a Lei n.º 48/2006 de 29 de Agosto.<sup>7</sup>

Com efeito, foi a Constituição da República Portuguesa de 1976 que ao atribuir ao Tribunal um estatuto claro, consagrou-o como um órgão de soberania, com a especificidade *única* de controlar, de modo externo e independente, a atividade financeira do Estado, nos domínios das receitas, das despesas e do património público, sendo ainda o único Tribunal com competência constitucional para efetivar responsabilidades financeiras.

Bem se entende o embasamento da primeira reforma. A adesão, em 1986, de Portugal às Comunidades Europeias fundamentou esta importante alteração legislativa, inscrevendo, na alínea f) do art.º 8º da Lei n.º 86/89 de 8 de Setembro, que compete ao Tribunal de Contas “*assegurar, no âmbito nacional, a fiscalização da aplicação dos recursos financeiros oriundos das Comunidades Europeias, de acordo com o direito aplicável e em cooperação com os órgãos comunitários competentes*”<sup>8</sup>.

E aqui compete referir que a evolução da instituição Tribunal de Contas não foi (nem poderia ser), alheia quer ao circunstancialismo legal comunitário, quer às normas profissionais estabelecidas por organizações internacionais, as quais, atendendo à natureza deste Tribunal, o mesmo integra.<sup>9</sup>

Com a entrada em vigor da Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto – segundo momento fundamental, na evolução estrutural do Tribunal – vemos consagrado, em definitivo, o princípio geral de sujeição à jurisdição do

---

<sup>7</sup>Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, pp. 482-483, as alterações mais significativas introduzidas, passaram “*por uma alteração do paradigma subjetivo para um paradigma objetivo, segundo o princípio da perseguição do dinheiro e valores públicos onde quer que eles se encontrem; um alargamento do âmbito de jurisdição do Tribunal, com maior atribuição de responsabilidades no âmbito da prevenção da corrupção; Responsabilização dos órgãos de controlo interno pelos indícios de existência de infração financeira; responsabilização individual, em que a penalização incide sobre o indivíduo e não sobre a entidade e emissão de recomendações e seu acatamento pela entidade auditada, já que a sanção, sendo importante, não constitui o fim do processo. Mais do que isso, é necessário a prevenção da infração, da ilegalidade e corrupção.*”.

<sup>8</sup> Igualmente neste sentido dispõe agora a alínea h) do n.º 1, do art.º 5º da Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto.

<sup>9</sup> E que são o Tribunal de Contas Europeu (TCE), a INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), a Organização dos Tribunais de Contas da CPLP (Comunidade de Países de Língua Portuguesa), a EUROSAI (*European Organisation of Supreme Audit Institutions*), a OLACEFS (*Organización Latino Americana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores*), o Banco Mundial, a EES (*European Evaluation Society*), o *International Board of Auditors for NATO*, a IFAC (*International Federation of Accountants*) e o GRECO (*Group of States against Corruption*) do Conselho da Europa.

Tribunal de Contas de qualquer gestor público<sup>10</sup> e/ou beneficiário (privado) de dinheiros públicos. Destarte, ao autonomizar as funções de controlo/auditoria por um lado e jurisdicionais (do julgamento de responsabilidades financeiras), por outro<sup>11</sup>, estabelece as premissas do *controlo* e da *avaliação* como instrumentos fundamentais de aferição da boa administração da *res publica*, sendo certo que estes poderes – de fiscalização e jurisdicionais – imbricam-se, no âmbito do nosso sistema de controlo. Àquela autonomização esteve também subjacente a ideia de que os Juizes Conselheiros, responsáveis pelos Departamentos de Auditoria não devem intervir na função jurisdicional, consistindo aqueles dois instrumentos, momentos independentes entre si e no âmbito da estrutura orgânica do Tribunal.<sup>12</sup>

Na terceira reforma ocorrida em 2006, traduzida no alargamento do regime de responsabilidade financeira, o espectro de entidades sob jurisdição do Tribunal de Contas foi alargado, com a entrada em vigor da Lei nº 48/2006 de 29 de Agosto. Com efeito, para além do Estado, Regiões Autónomas, Autarquias Locais, Institutos Públicos e Institutos da Segurança Social, até então as únicas entidades sujeitas cumulativamente aos poderes de controlo financeiro e de jurisdição do Tribunal de Contas, as entidades de natureza empresarial e associativa e todas aquelas que beneficiem de valores e dinheiros públicos, passam a estar sujeitas não só ao controlo financeiro mas também à jurisdição deste Tribunal<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Os conceitos de "gestor público" e de "gestor da coisa pública", apesar de relacionados, para efeitos da ação do Tribunal de Contas, distinguem-se, desde logo, quer pela natureza das funções e do modo de organização da sua atividade, quer pela natureza dos meios empregues ou utilizados: titularidade, utilização ou guarda de dinheiros ou outros valores públicos, sendo, por isso, este último, de maior abrangência. Relativamente ao primeiro conceito, aquele encontra definição no Decreto-Lei nº 71/2007 de 27 de Março. Neste sentido, vd. MARTINS, Guilherme D'Oliveira, in *"A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública"*, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010, p. 245.

<sup>11</sup> Desde logo, com a criação da 3ª Secção, a qual tem como escopo julgar processos de efetivação de responsabilidades financeiras e de multa – art.º 15º da Lei nº 98/97 de 26 de Agosto.

<sup>12</sup> De algum modo à semelhança da estrutura acusatória do processo penal português, prevista na primeira parte do nº 5 do art.º 32º da CRP, em que o princípio do acusatório nos remete precisamente para a diferente identidade entre o juiz que interfire nas fases de inquérito e/ou instrução e, por fim, de julgamento. A este respeito, vd. Acórdãos Tribunal Constitucional nº 219/89 e nº 124/90.

<sup>13</sup> Vd. o art.º 2º, sob a epígrafe *"Âmbito de Competência"* e ainda a alínea e) do art.º 5º - *"Competência material essencial"*, ambos da LOPTC.

O principal fundamento desta alteração legislativa residiu no facto de se ter constatado que importantes fluxos financeiros, movimentados por aquelas, se encontravam subtraídos à efetivação de responsabilidades financeiras, pelo Tribunal. Obtiveram-se, assim, ganhos consideráveis ao nível da eficiência do controlo sobre a utilização de fundos públicos e a possibilidade de responsabilização pela utilização dos mesmos, independentemente da natureza da entidade.<sup>14</sup>

Não obstante o alargamento do leque de entidades que independentemente da sua natureza estão sujeitas aos poderes de controlo financeiros e jurisdição do Tribunal de Contas, importa, aqui chegados, destringir entre entidades sujeitas ao controlo financeiro do Tribunal de Contas e entidades obrigadas a *prestar contas*. O art.º 51º da LOPTC elenca exhaustiva e taxativamente as entidades que *prestam contas*, dispondo o art.º 52º as regras e prazos de envio daquelas, à entidade de controlo.

Esta *prestação de contas* não deverá ser confundida com a sujeição de entidades de natureza privada - mas beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros e valores públicos - ao controlo financeiro do Tribunal de Contas, exercido por via da realização de auditorias de qualquer tipo e natureza, por sua iniciativa ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, a estes entes de natureza privada<sup>15</sup>. Das conclusões alcançadas, expressas em relatório de auditoria, verificando-se a existência de indícios de infração financeira, e por força das disposições conjugadas do n.º 2 do art.º 55º e n.º 4 do art.º 54º, deve o Ministério Público ser notificado do relatório final aprovado, para efeitos de eventual introdução do mesmo, em juízo. A determinação de responsabilidade financeira dos entes privados “*deverá ater-se aos factos típicos constitutivos de responsabilidade (previstos nos artigos 59º, 60º e 65º) e às obrigações legais que sobre o agente em causa recaem no que toca à utilização*

---

<sup>14</sup> Como dizia RAWLS, John, in “*Uma Teoria da Justiça*”, Ed. Martins Fontes, São Paulo, 2000, p. 298 “A relação específica de bens públicos produzidos e os procedimentos adotados para limitar os danos públicos, dependem da sociedade em questão. Não se trata de uma questão de lógica institucional, mas de sociologia política, que abrange o modo pelo qual as instituições afetam o saldo de benefícios políticos”.

<sup>15</sup> Vd. art.º 55º da LOPTC.

ou gestão dos dinheiros e valores públicos” (cfr. afirma Guilherme D’Oliveira Martins, 2010).<sup>16</sup>

Para além do fundamento acima elencado, a Lei n.º 48/2006 de 29 de Agosto, introduziu outra relevante modificação no que concerne à relação do Tribunal com os serviços de controlo interno<sup>17</sup>, sujeitos a um *especial dever de colaboração* com o Tribunal. Assim, sempre que estes serviços detetem, através de auditorias internas, processos disciplinares e outros, indícios do cometimento de infrações financeiras, identificados os eventuais responsáveis e após decisão ministerial ou do órgão competente para apreciar aqueles relatórios, os quais deverão cumprir integralmente os requisitos previstos na alínea b) do n.º 2 do art.º 12º da LOPTC, poderão ser introduzidos em juízo, no Tribunal, atento o disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 89º da LOPTC, pelos próprios órgãos de controlo interno (OCI). Atente-se nesta última afirmação. A mesma - esclarece-nos o n.º 2 do art.º 89º da LOPTC - traduz-se no chamado *direito de ação*, ainda que com carácter subsidiário, relativamente à prévia decisão do Ministério Público, notificado nos termos do n.º 1 do art.º 57º da LOPTC.

Também sobre esta matéria, foi a Lei n.º 48/2006 que introduziu importante alteração. Até então, era prática os relatórios dos OCI serem remetidos aos juizes da 1ª ou da 2ª Secção do Tribunal, para efeitos de aprovação. Bastará atentar no n.º 2 do art.º 57º da LOPTC, agora em vigor, para percebermos que se pretendeu erradicar esta necessidade, possibilitando aos OCI, diretamente, a hipótese de introdução em juízo, dos seus relatórios

---

<sup>16</sup> Cfr. MARTINS, Guilherme D’Oliveira, “A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública”, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010, p. 253.

<sup>17</sup> Por serviços de controlo interno, cfr. disposição do n.º 1 do art.º 12º da LOPTC, falamos de “inspeções-gerais ou quaisquer outras entidades de controlo ou auditoria dos serviços e organismos da Administração Pública, bem como das entidades que integram o sector público empresarial”. Em 2013, os organismos que remeteram relatórios ao Tribunal de Contas, por indícios de infrações financeiras, foram a IGF (*Inspeção-Geral de Finanças*), IGAS (*Inspeção-Geral de Atividades em Saúde*), DGCI/ATA (*Direção-Geral de Impostos/Autoridade Tributária e Aduaneira*), IGSJ (*Inspeção-Geral dos Serviços de Justiça*), IGDN (*Inspeção-Geral da Defesa Nacional*), IGAC (*Inspeção-Geral das Atividades Culturais*) e IGAMAOT (*Inspeção-Geral da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território*), cfr. Relatório de Atividades de 2013 do Tribunal de Contas.

(ainda que com prévia notificação dos mesmos, ao Ministério Público, junto do Tribunal de Contas).

É certo que o Ministério Público detém competência para arquivar, fundamentadamente, aqueles relatórios. No entanto – e tal possibilidade só existe desde 2006 – os OCI podem exercer o direito de ação, trinta dias decorridos da publicação do despacho do Ministério Público que declare não requerer procedimento jurisdicional.

Apesar desta acertada alteração legislativa, consumada em 2006, existem, a nosso ver, atualmente dois óbices a transpor, para uma eficaz efetivação do especial dever de colaboração, previsto no n.º 1 do art.º 12.º da LOPTC, pelos OCI e que são:

*Primo*, consciencialização efetiva do direito postulado na lei, relativo à possibilidade de introduzir em juízo os seus relatórios, independentemente da decisão do Ministério Público, junto do Tribunal de Contas, através do exercício do direito de ação;

*Secundo*, aquilatar-se sobre a taxa de arquivamento daqueles relatórios, pelo Ministério Público, apurando, desse modo, sobre se se impõe harmonizar procedimentos, viabilizando a sua introdução em juízo.<sup>18</sup>

Aqui chegados, importa introduzir uma brevíssima nota sobre o Sistema de Controlo Interno<sup>19</sup>, vigente desde 1998, na Administração Pública portuguesa, por força da publicação do Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de Junho. No âmbito deste sistema, e enquanto órgão supremo do controlo financeiro externo, da Administração Pública central, regional autónoma, local autárquica e sobre o sector público empresarial<sup>20</sup>, o Presidente do Tribunal de Contas, conforme disposto no n.º 4 do art.º 12.º da LOPTC, “*Poderá reunir com*

---

<sup>18</sup> Em 2013, dos 99 relatórios existentes no Ministério Público, remetidos por OCI, 34 foram arquivados, por discordância da qualificação jurídica evidenciada nos mesmos, como infração financeira, encontrando-se ainda por analisar à data de elaboração do documento, 33 relatórios de OCI. Disponível em: [http://www.tcontas.pt/pt/atos/reLanual/2013/ra2013\\_estatistica\\_indicadores.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/atos/reLanual/2013/ra2013_estatistica_indicadores.pdf). [Consultado em 18.11.2014]. A preocupação foi aliás já revelada em 2011, por MARTINS/Guilherme D'Oliveira, TAVARES/José F. F., in “*O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa*”, Lisboa, 2011, p. 41.

<sup>19</sup> Tema ao qual voltaremos no Capítulo II.

<sup>20</sup> Ainda que de acordo com critérios de “seletividade do controlo” e de “oportunidade/atualidade do controlo”, cfr. descrito por TAVARES, José F. F., in “*O Controlo Interno na Administração Pública*”, Seminário organizado pela Inspeção-Geral de Finanças, Lisboa, 1996, realizado nos dias 27 e 28 de Novembro.

*os Inspectores-Gerais e auditores da Administração Pública para promover o intercâmbio de informações, quanto aos respetivos programas de atividades e a harmonização de critérios do controlo externo e interno”.*

Esta disposição, já existente aquando da reforma de 2006, e à qual, a nosso ver, deverá ser dada especial atenção - considerando que a construção do edifício [sistema de controlo interno da AP], apresenta ainda *buracos negros*, a colmatar - reveste, fundamentalmente e num quadro desejável de apreciação de eficácia, pelo órgão de controlo externo – Tribunal de Contas – da ação dos OCI, especial importância no que concerne ao investimento acrescido de futuro, ao nível da coordenação de metodologias e conjugação de esforços.<sup>21</sup>

### **1.3. A competência e atribuições no âmbito de uma jurisdição própria**

Para o exercício da sua jurisdição, o Tribunal de Contas dispõe de competência e atribuições.

Guilherme D’Oliveira Martins (2010) define o conceito de jurisdição no âmbito do Tribunal de Contas como “*o poder complexo de julgar as contas e demandar judicialmente os respetivos responsáveis. (...) A jurisdição distingue-se (...) dos poderes gerais de controlo do Tribunal, como seja a realização de auditorias ou a fiscalização concomitante*”.<sup>22</sup>

Com efeito, o Tribunal de Contas possui uma jurisdição própria, caracterizável no âmbito *territorial, subjetivo e material*.

---

<sup>21</sup> Neste sentido, atente-se nas várias conclusões e recomendações, nomeadamente da INTOSAI - VIII Congresso (Madrid, 1974) – recomenda-se que as ISC concretizem uma ação sistemática e contínua tendente à criação e/ou aperfeiçoamento dos sistemas e unidades de controlo interno; IX Congresso (Lima, Perú, 1977), conhecida como Declaração de Lima, na qual se prevê que compete às ISC apreciar a eficácia dos OCI. Na sequência destes Congressos, foi apresentado em 1992 o estudo “Diretivas para a elaboração de normas de controlo interno”, o qual conclui, em suma, que o controlo interno é um instrumento de gestão indispensável para garantir que os objetivos do gestor (no sentido de responsável pela adequação de uma eficaz estrutura de controlo interno) estão em vias de serem realizados. Também a EUROSAI se debruçou sobre o tema, no seu 3º Congresso (Praga, 1996), concluindo que o desenvolvimento das relações entre as ISC e os OCI é fundamental para o bem dos países.

<sup>22</sup> MARTINS, Guilherme D’Oliveira, in “*A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública*”, Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010, p. 244.

Assim, a *jurisdição territorial* abrange todo o território nacional e ainda os serviços públicos nacionais em território estrangeiro<sup>23</sup>.

A *jurisdição subjetiva* do Tribunal foi alvo de diversos alargamentos, ao longo do tempo. Com efeito, para além da Administração Pública central, regional autónoma e local, direta e indireta, em 1996<sup>24</sup> também o setor empresarial público, as fundações de direito privado e as empresas concessionárias da gestão de empresas públicas (para destacar as mais entidades mais relevantes), passaram a estar sujeitas à jurisdição subjetiva do Tribunal o que ficou consolidado com a Lei n.º 98/97, que igualmente dispôs no n.º 3 do art.º 2º da LOPTC<sup>25</sup> que *estão sujeitas ao controlo financeiro do Tribunal de Contas as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos, ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da legalidade, regularidade e correção económica e financeira da aplicação dos mesmos dinheiros e valores públicos. Define-se assim, em definitivo, o princípio de perseguição dos dinheiros públicos*<sup>26</sup> onde quer que eles se encontrem.

A Lei n.º 48/2006 veio, finalmente, como se referiu, estender o poder de o Tribunal efetivar responsabilidades financeiras a todas as entidades, sem distinção.

Por último, no que concerne à *matéria*, a jurisdição do Tribunal de Contas incide sobre as despesas e receitas públicas<sup>27</sup>, atividades de gestão (pública ou privada, desde que envolva dinheiros ou valores públicos) e património.

---

<sup>23</sup> Exemplo: Serviços Consulares, Serviços da Rede Externa do Instituto Camões, entre outros.

<sup>24</sup> Com a entrada em vigor da Lei n.º 14/96 de 20 de Abril.

<sup>25</sup> Alterado em 2006, com a Lei n.º 48/2006 de 29 de Agosto. Até então, as entidades de qualquer natureza, que fossem destinatárias de dinheiros ou valores públicos, estavam apenas sujeitas ao controlo financeiro do Tribunal, mas excluídas do âmbito de jurisdição, o que impactava desde logo, ao nível da legitimidade (ou da falta dela), para apuramento de responsabilidades financeiras.

<sup>26</sup> Sob a forma de despesa, receita ou património.

<sup>27</sup> Apesar do ordenamento jurídico ter sempre sujeitado à jurisdição do Tribunal de Contas as receitas públicas, a Lei Fundamental, no art.º 214º e preceitos anteriores correspondentes, não associa, desde logo, à definição do Tribunal de Contas, o universo das receitas.

No quadro da sua jurisdição, ao Tribunal são atribuídas competências que se traduzem na sua atividade: são as várias “instâncias de decisão”, distintas quanto à sua *natureza, conteúdo* e ao *momento* do seu exercício.

Quanto à natureza e momento do exercício dos poderes, atentemos na seguinte distinção: a competência de fiscalização/controlo, exercidos pela 1ª e 2ª Secções, ao nível, respetivamente, da fiscalização prévia e concomitante e fiscalização sucessiva, e a jurisdicional, traduzida nos julgamentos de contas e de responsabilidade financeira, efetivados na 3ª Secção. No que concerne ao conteúdo daquelas competências, realça-se o controlo da legalidade formal e substancial<sup>28</sup> e o poder de avaliação<sup>29</sup>, do Tribunal.

### **1.3.1. Dos conflitos de competência**

Como se define o Tribunal de Contas quanto a eventuais conflitos de competência e de jurisdição, com os outros órgãos jurisdicionais existentes na ordem jurídica nacional?

Ora, sendo o Tribunal de Contas único e autónomo na sua categoria constitucional, inexistente a possibilidade de eventuais conflitos de competência<sup>30</sup> com outras jurisdições. O mesmo é dizer que a responsabilização de determinado agente pela prática de ilícitos financeiros, não exclui a possibilidade de arguição e eventual subsequente condenação, junto de qualquer outra categoria de tribunais, e pelos mesmos factos, do mesmo agente, por responsabilidade de outra natureza, que não financeira.

---

<sup>28</sup> Incluindo não só a verificação dos critérios legais *stricto sensu*, mas também a apreciação da boa gestão financeira, segundo valores de eficiência, eficácia e *qualitas* e da fiabilidade dos sistemas de controlo interno.

<sup>29</sup> Da adequação dos objetivos às necessidades identificadas, de acordo com critérios de pertinência e oportunidade, através de métodos específicos (como sejam: inquéritos estatísticos, estudos de natureza diversa, etc.), com equipas, de preferência, multidisciplinares.

<sup>30</sup> Atente-se na definição que provem do art.º 115º do Código de Processo Civil, de conflitos de competência (negativo e positivo) e de jurisdição.



### 1.3.2. Dos conflitos de jurisdição

Já no que concerne à potencial ocorrência de conflito com outras jurisdições, a LOPTC invoca a única circunstância – no plano teórico - passível de verificação: conflito de competência com a jurisdição administrativa, mais propriamente, com o Supremo Tribunal Administrativo, ao nível da fiscalização prévia - como se sabe, exercida pela 1ª Secção - considerando que os contratos que apenas produzem efeitos após serem visados pelo Tribunal de Contas, também poderão ser objeto de apreciação pelos tribunais administrativos, considerando a legislação do contencioso administrativo (ETAF<sup>31</sup> e LEPTA<sup>32</sup>).<sup>33</sup> Porém, não será, a existir, este, um verdadeiro conflito (positivo ou negativo) de jurisdição, isto porque ambos os Tribunais exercem as suas competências, distintas por lei.

### 1.4. As relações institucionais

Como vimos, o Tribunal de Contas insere-se constitucionalmente no elenco dos Tribunais<sup>34</sup>. Ainda que sujeito ao princípio estruturante do Estado de Direito democrático, previsto na CRP – art.º111º - o princípio da separação de poderes<sup>35</sup>, mantém, nomeadamente com outros órgãos de soberania – o

---

<sup>31</sup> ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>32</sup> LEPTA – Lei de Processo dos Tribunais Administrativos.

<sup>33</sup> Cfr. nº 3 do art.º 1º da LOPTC. TAVARES, José F. F., in *"Estudos de Administração e Finanças Públicas"*, Ed. Almedina, 2014, 2ª Ed. atualizada, p. 231, considera que a haver possibilidade de conflito, poderá o mesmo ocorrer também com os demais tribunais administrativos.

<sup>34</sup> Cfr. art.ºs 209º a 214º da CRP.

<sup>35</sup> No início do Séc. XX, a teoria do Princípio da Separação e Interdependência de poderes conheceu uma reformulação, perante o reconhecimento que nem sempre a atividade administrativa é aplicadora e executora da lei, mas também constitutiva e criativa de direito, tornando-se, portanto, inadequando reduzir aquele princípio à exigência da separação total entre aquelas funções. Assim, hoje verifica-se uma interdependência orgânico-funcional entre as várias funções do Estado, sem, contudo, que cada uma daquelas funções continue a exercer certo tipo de poder, materializado nas competências do seus órgãos. CADILHA, António, *"Os Poderes e Pronúncia Jurisdicionais na ação de condenação à prática de ato devido e os limites funcionais da justiça administrativa"* in *"Estudos em homenagem ao Prof. Sérvulo Correia, II Volume"* ed. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2010, pág.167.

Parlamento e o Executivo, relações institucionais, balizadas por outro princípio fundamental, o da independência<sup>36</sup>.

Em nome dessas relações, plasmadas na Lei Fundamental e na LOPTC, o Tribunal de Contas assiste tecnicamente o Parlamento, mediante a prolação de parecer sobre a Conta Geral do Estado<sup>37</sup> o qual consiste num juízo sobre a regularidade e a legalidade da execução orçamental, bem como sobre a eficiência e eficácia da gestão efetuada e a fiabilidade do sistema de controlo interno. Por seu turno, o Parlamento pode solicitar ao Tribunal a execução de quaisquer auditorias à atividade desenvolvida por qualquer entidade pública ou privada, desde que sujeita aos seus poderes de controlo. Por fim, pode ainda o Parlamento solicitar ao Tribunal a emissão de pareceres de carácter consultivo, durante o processo de elaboração de projetos de lei sobre matérias financeiras<sup>38</sup>.

De acordo com a alínea g) do n.º 1 do art.º 5º da LOPTC, o Governo pode solicitar ao Tribunal, a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza, a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira desenvolvida por qualquer entidade sujeita ao seu poder de controlo. Ao Tribunal podem ainda ser solicitados, pelo Governo, pareceres sobre projetos de lei de natureza financeira. Por seu turno, o Tribunal pode, por iniciativa própria, propor ao Governo a adoção de medidas legislativas, que considere necessárias ao exercício das suas competências.<sup>39</sup>

O Tribunal de Contas estabelece ainda relações com o Ministério Público e os órgãos de controlo interno da Administração Pública. Sobre estas, debruçar-nos-emos em detalhe nos capítulos seguintes.

---

<sup>36</sup> Cfr. n.º1 do art.º 7º da LOPTC.

<sup>37</sup> Sendo certo que o Parlamento apenas pode tomar a Conta Geral do Estado, acompanhada deste Parecer.

<sup>38</sup> Cfr. alínea g) do n.º 1 do art.º 5º e n.º 1 do art.º 55º, n.º 2 do art.º 5º, todos da LOPTC.

<sup>39</sup> Cfr. "*O Tribunal de Contas na Atualidade*", disponível em

[http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit\\_act.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf) (Consultado em 24.11.2014).

### 1.4.1. A intervenção dos Tribunais de Contas e instituições congéneres, nas modernas políticas públicas

Num Estado de Direito democrático, as instituições superiores de controlo<sup>40</sup> garantem uma efetiva *democracia financeira*. Perspetivar o futuro de uma vetusta Instituição como o Tribunal de Contas de Portugal, impõe atentar nas atuais orientações das Organizações internacionais como a INTOSAI, a EUROSAI, a OISC/CPLP<sup>41</sup>, a OLACEFS, a OCDE e o Banco Mundial e, devendo ainda considerar os conceitos das modernas políticas públicas, dos quais destacamos os de *governance*, *new public management* e *accountability*.

Nas últimas três décadas, o conceito de *governance* adquiriu grande importância. Com efeito, na década de 90, foi publicado em Inglaterra o *Cadbury Report* – com base no Código das Melhores Práticas de Governança corporativa; Em 1992 o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) publicou o “*Internal control – integrated framework*”; Em 2002, nos EUA, foi publicada a Lei *Sarbanes-Oxley*, com o objetivo de melhorar os controlos para garantir a fidedignidade das informações constantes de relatórios financeiros. No mesmo ano, na Europa, foi fundado o *European Corporate Governance Institute*. Este conceito aplicável à gestão privada conheceu recentemente uma primeira experiência de aplicação à Administração Pública<sup>42</sup>, visando garantir que a liderança é executada de modo ético, transparente, íntegro, responsável e comprometido; que são criados mecanismos de controlo da corrupção; que são implementados códigos de valores éticos e conduta; que as comunicações são efetuadas de modo

---

<sup>40</sup> Não arriscamos uma definição de instituição superior de controlo, considerando os diferentes sistemas existentes, a que nos dedicaremos no capítulo seguinte, em detalhe. Porém, sempre se dirá que contribuirão fortemente para qualquer definição da expressão, determinadas características comuns a estas instituições, a saber: expressão constitucional, carácter externo da atividade desenvolvida - acima dos tradicionais poderes legislativo, executivo e judicial, objetividade e imparcialidade, competência técnica e independência.

<sup>41</sup> Organização das Instituições Superiores de Controlo/Comunidade de Países de Língua Portuguesa.

<sup>42</sup> Em 2005, a OCDE publicou o documento *OCDE Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*, (acessível em [http://www.ecgi.org/codes/documents/oecd\\_soe\\_en.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/oecd_soe_en.pdf)) [Consultado em 19.11.14], aplicando um conceito até então da gestão privada, à gestão pública. No mesmo ano, em Inglaterra, foi publicado o primeiro *Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice*, de aplicação ao sector público, com enfoque nos departamentos ministeriais, o qual foi revisto em 2011. Acessível em [http://www.ecgi.org/codes/documents/cg\\_government\\_uk\\_jul2011\\_en.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_government_uk_jul2011_en.pdf) [Consultado em 19.11.2014]

transparente e efetivo e, por fim, que os vários *stakeholders* são realmente envolvidos, no processo de *governance*<sup>43</sup>.

São princípios de *public governance*<sup>44</sup>, de acordo com o Banco Mundial (WORLD BANK, 2007)<sup>45</sup>: a legitimidade<sup>46</sup>, a equidade, a responsabilidade, a eficiência, a probidade<sup>47</sup>, a transparência e a *accountability*<sup>48</sup>.

Interliga-se necessariamente com esta corrente de políticas públicas, o conceito de *new public management*, ou de moderna gestão pública. O enfoque desta teoria de reforma da Administração Pública está na adaptação à gestão pública, dos princípios subjacentes à gestão privada, pressupondo a redução da máquina administrativa do Estado, o aumento da sua eficiência (mediante por exemplo a contração da despesa) e a responsabilização dos atores políticos.

As características fundamentais destes dois conceitos conduzem-nos, por fim, ao conceito essencial de *accountability*, o qual se pode, de modo linear, traduzir como a obrigação de prestar contas. Efetivamente, não é possível

---

<sup>43</sup> Cfr. BRASIL, Tribunal de Contas da União. *Referencial Básico de governança*/Tribunal de Contas da União – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013. p. 53.

<sup>44</sup> Corrente adaptada da similar, utilizada pelo sector privado, conhecida por *corporate governance*. Em Portugal, à semelhança do que acontece em vários Estados, existe o Instituto Português de Corporate Governance, o qual tem por objetivo a investigação e divulgação dos princípios de *corporate governance* (cfr. art.º 3º dos Estatutos daquele Instituto, disponíveis em [http://www.cgov.pt/index.php?option=com\\_content&task=view&id=2&Itemid=7](http://www.cgov.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=2&Itemid=7)), (Consultado em 21.11.2014).

<sup>45</sup> Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/EXTGLOREGPARPROG/Resources/sourcebook.pdf> [Consultado em 18.11.14].

<sup>46</sup> Enquanto princípio jurídico fundamental do Estado de Direito.

<sup>47</sup> Cfr. IFAC 2001.

<sup>48</sup> O conceito de *accountability* foi pela primeira vez utilizado por Samuel Williams, em 1794, a propósito da descrição do Governo dos nativos americanos que viviam em Vermont (EUA). Para esclarecimento sobre a noção de *accountability* aplicada às Instituições Superiores de Controlo, vd. INTOSAI GOV 9100 (*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*), (disponível em [http://www.issai.org/media/13329/intosai\\_gov\\_9100\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf)) [Consultado em 18.11.2014]: "é o processo pelo qual as organizações públicas e gestores da coisa pública, são responsáveis pelas suas decisões e ações, incluindo a gestão de fundos públicos, a equidade e todos os aspetos do desempenho. Isto será realizado pelo desenvolvimento, manutenção e disponibilização de informações financeiras e não-financeiras fiáveis e relevantes e por meio de uma comunicação eficaz das informações contidas nos relatórios, divulgados interna e externamente. As informações não financeiras deverão estar relacionadas com a economia, eficiência e eficácia das políticas e operações (informação de desempenho), e do controlo interno e sua eficácia." (Tradução livre).

querer [e conseguir] uma Administração Pública mais eficaz, eficiente e transparente, sem exigir aos seus gestores responsabilidades, mediante a criação (ou o desenvolvimento) de uma forma percuciente de as efetivar, afeta a um controlo financeiro rigoroso, realizado por entidades externas e independentes. Mas o conceito de *accountability* não está isento de dificuldades de interpretação. Com efeito, alguns autores optam por considerar *accountability* como um *dever ou responsabilidade* (Jones & Stewart, 2009), outros como um *processo* (Ackerman 2005), (Schedler *et al* 1999) e outros, ainda, como uma *relação* (Stapenhurst e O'Brien sem data), (Lawson e Rakner 2005), (Newell & Wheeler, 2006) e (O'Neill *et al* 2007).

#### **1.4.2.A *public accountability* no domínio das Instituições Superiores de Controlo**

Focamo-nos no entendimento sobre a *public accountability*, porquanto o papel das instituições superiores de controlo é, neste domínio, essencial.

Na forma atual de governação pública, a *public accountability*<sup>49</sup> é simultaneamente um *instrumento* e um *objetivo*. Um instrumento de eficiência e eficácia das organizações públicas, mas também um objetivo das mesmas, perante, por exemplo, instâncias superiores de controlo.

O conceito pode definir-se como referente a matérias do domínio público, como sejam o gasto de dinheiros públicos, o exercício de autoridade pública e a conduta das instituições públicas. Não está necessariamente limitado a este tipo de instituições, podendo estender-se a organizações privadas que beneficiam de privilégios públicos ou que sejam recetores de fundos públicos.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> A expressão "Public" utilizada num duplo sentido: por um lado, enquanto qualificação da prestação de contas como aberta e transparente, e por outro, como sendo executada por uma entidade pública.

<sup>50</sup> A definição é proposta por SCOTT, Colin, in 'Accountability in the Regulatory State', *Journal of Law and Society*, 27,1: 38-60, *apud* BOVENS, Mark, in "Public Accountability – A framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain", 2000, disponível em: [http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.qub.ac.uk%2Fpolproj%2Freneg%2Fcontested\\_meanings%2FBovens\\_Public%2520Accountability.connex2.doc&ei=fjV3VLFAMczTaJyvgAP&usq=AFQjCNHCKAihAkxxl\\_sl2\\_eT\\_cGAWmQTgg&bvm=bv.80642063.d.ZGU.](http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.qub.ac.uk%2Fpolproj%2Freneg%2Fcontested_meanings%2FBovens_Public%2520Accountability.connex2.doc&ei=fjV3VLFAMczTaJyvgAP&usq=AFQjCNHCKAihAkxxl_sl2_eT_cGAWmQTgg&bvm=bv.80642063.d.ZGU.) [Consultado em 27.11.2014].

Doutrinariamente são definidas várias estruturas de *accountability*, baseadas na natureza da obrigação: *vertical*<sup>51</sup>, *horizontal* e *diagonal*<sup>52</sup> (nesta última entende-se ainda a subespécie – *social*<sup>53</sup>). As diversidades de distinções encontradas justificam-se face aos vários sistemas de governo existentes.

O Tribunal de Contas, enquanto órgão de controlo supremo das finanças públicas, exerce a chamada *accountability* horizontal<sup>54</sup>. O conceito surgiu com O'Donnell, num estudo publicado em 1998 no *Journal of Democracy*, e traduz-se na “existência de organizações estatais com competências legais e disposta de facto a exercê-las, que vão desde a aplicação de sanções legais ou até o *impeachment*<sup>55</sup> contra ações ou omissões de outras organizações públicas e seus agentes, que possam ser qualificadas como infrações. Aquelas competências devem ser exercidas de modo autónomo” (tradução livre).<sup>56</sup>

A INTOSAI<sup>57</sup> define do seguinte modo, este conceito: os servidores públicos são sujeitos a supervisão e controlo (também denominado “*checks and balances*”), por organizações também de natureza pública (Instituições Superiores de Controlo, Tribunais, *Ombudsman*<sup>58</sup>, Banco Central), as quais

---

<sup>51</sup> Corresponde à responsabilidade dos eleitos, perante os seus eleitores, os quais lhe podem exigir que executem as suas tarefas eficazmente. Vd. “*Improving Democratic Accountability Globally - a Handbook for Legislators on Congressional Oversight in Presidential Systems*”, World Bank Institute, novembro 2013, p. 3.

<sup>52</sup> Este conceito é aplicável a países com sistema de governo Presidencial ou Parlamentar (excluindo-se, portanto, os de sistema Semipresidencial, como Portugal). A doutrina diverge sobre uma definição deste conceito. Contudo, poder-se-á avançar que este tipo de *accountability* se traduz na relação triangular entre cidadãos – instituições superiores de controlo – políticos (eleitos), ao nível das exigências e responsabilidades.

<sup>53</sup> O conceito é relativamente recente. Alguns autores defendem uma dimensão redutora do conceito, definindo-o como a monitorização, pelos cidadãos, dos poderes de autoridade (Peruzzotti and Smulovitz 2006). Outros autores aumentam a capacidade de intervenção dos cidadãos, na definição do conceito, defendendo que estes devem ter papel ativo, por exemplo, na elaboração e defesa de políticas.

<sup>54</sup> Vd. o documento da INTOSAI “*Enhancing Good Governance for Public Assets - Guiding Principles for Implementation*”, Warsaw, 23 de maio, 2013, p. 11.

<sup>55</sup> O termo não tem tradução inequívoca. Podemos, contudo, afirmar, que consiste na possibilidade de fazer cessar o desempenho de funções públicas, pela prática de determinadas infrações.

<sup>56</sup> Vd. KENNEY, Charles D., in “*Horizontal Accountability: Concepts and Conflicts*”, apud “*Democratic Accountability in Latin America*”, MAINWARING, Scott, WELNA, Christopher, Oxford University Press, 2003, p. 57.

<sup>57</sup> Em “*Enhancing Good Governance for Public Assets - Guiding Principles for Implementation*”, Warsaw, 23, May, 2013, p. 11.

<sup>58</sup> Termo originário da Suécia, cuja tradução simples pode ser “Provedor de Justiça”.

detêm competência para questionar e punir um gestor de coisa pública por conduta imprópria<sup>59</sup> (tradução livre).

É alicerçado nesta nova realidade de gestão pública, que o Tribunal de Contas exerce a sua competência, dentro do quadro normativo profissional dimanado de organizações internacionais às quais pertence. Guilherme D'Oliveira Martins (2009)<sup>60</sup> afirma:

*“A este propósito, é de notar que o controlo financeiro do sector público realizado por entidades externas e independentes – Tribunais de Contas e Instituições Congéneres – tem sido amplamente considerado como um esteio fundamental de uma gestão pública eficiente, capaz de responder aos desafios atuais.”*

Assegurar uma resposta adequada e oportuna aos contribuintes, garantir a responsabilidade e transparência na gestão dos dinheiros públicos, acautelar o bom funcionamento do mercado concorrencial ao nível da contratação pública e contribuir para a realização dos princípios de equidade intergeracional e do desenvolvimento económico, introduzindo disciplina na utilização dos dinheiros públicos, sempre com salvaguarda e respeito pela independência da Instituição, são, de acordo com Guilherme D'Oliveira Martins (2010), os desafios futuros que se apresentam à Instituição.<sup>61</sup>

Sob a batuta da *Fondation Nationale des Sciences Politiques*, do *Institute D'Études Politiques – Sciences Po*, de França, encontra-se, desde 2013, em desenvolvimento um estudo científico, denominado APPLAUD (*Accountability and Public Policy Audit in the European Union*), coordenado pelo Prof. Paul Stephenson, que visa analisar a institucionalização da *accountability* e das políticas públicas, no espaço da União Europeia, versando ainda sobre a evolução do papel das ISC, desde os anos 50, na prossecução do controlo de

---

<sup>59</sup> Relacionada com a gestão de dinheiros e fundos públicos, evidentemente.

<sup>60</sup> In "Colóquio Internacional A Moderna Gestão Financeira Pública: uma resposta à crise económica?", Tribunal de Contas, Lisboa, 2009 (por ocasião das comemorações dos 160 anos do Tribunal de Contas).

<sup>61</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 471.

recursos públicos. A divulgação de conclusões está prevista para agosto de 2015<sup>62</sup>.

## CAPÍTULO II

### O CONTROLO FINANCEIRO PÚBLICO

*“Todos os espíritos são invisíveis para os que não o possuem,  
e toda a avaliação é um produto do que é avaliado pela  
esfera cognitiva de quem avalia.”*

ARTHUR SHOPENHAUER

#### 2.1. O Sistema nacional de controlo financeiro público

Tavares (1996)<sup>63</sup> define *sistema nacional de controlo* como uma articulação unida e coerente de todos os elementos que o compõem, considerando diversas finalidades ou interesses, não obstante a natureza e as funções específicas de cada componente do sistema. Serão assim partes componentes daquele sistema, os vários órgãos de controlo em determinado domínio, nomeadamente o da atividade financeira pública. A constituição do sistema dependerá de uma exigência, no sentido de satisfazer uma necessidade, com benefícios ao nível do universo a controlar, da harmonização de metodologias e de procedimentos e maior racionalidade do controlo, com a consequente redução dos custos.

Como explica Rangeon (1993)<sup>64</sup>, o controlo *ênfatisa* as questões normativas e assenta na pesquisa de situações desconformes com a lei.

---

<sup>62</sup> Para mais informações relacionadas com este assunto, pode consultar-se o seguinte sítio: <http://www.cee.sciences-po.fr/en/research/to-understand-european-construction-and-its-impact/accountability-and-public-policy-audit-in-the-european-union.html>.

<sup>63</sup> Cfr. TAVARES, José F.F., in “*O Controlo Interno na Administração Pública*”, Lisboa, 1996, p. 45.

<sup>64</sup> *Apud* CABRAL, Nazaré da Costa/MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira, in “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, Ed. AAFDL, 2014, p. 415.



Controlo Financeiro poder-se-á definir, em ordem de *três fatores* substanciais – quanto ao *objeto* (falamos de controlo orçamental, fiscal, etc.), quanto ao *critério* – o controlo jurídico, extrajurídico ou misto e ainda conforme os *órgãos*, daquele controlo – o controlo interno ou externo. Um *quarto* fator pode ser identificado, de natureza, porém, inorgânica – aquele que é exercido pelos cidadãos e determinadas instituições, através da ação direta<sup>65</sup>.

Toda a estrutura organizativa e funcional do sistema nacional de controlo financeiro assenta em duas realidades distintas – o *controlo interno* e o *controlo externo* (Moreno, 1997)<sup>66</sup>. Sumariamente, o autor distingue as duas formas de controlo, caracterizando a primeira como a resposta técnica às exigências da moderna gestão pública e o segundo como uma resposta do Estado Democrático aos cidadãos contribuintes.

Como assinalam Guilherme D'Oliveira Martins/Tavares (2011), o controlo financeiro da União Europeia, assume, porém, crescente importância, seja na perspetiva do controlo interno, de cariz administrativo, realizado pela Comissão Europeia, seja no âmbito do controlo externo, de matriz independente, desenvolvido pelo Tribunal de Contas Europeu ou mesmo no sentido político, aquele que é aplicado pelo Parlamento e Conselho Europeu. Os autores identificam a cooperação articulada entre as várias instituições incumbidas do controlo, como um “efeito de rede”, i.e., é hoje uma realidade a existência de vários níveis de controlo sobre as entidades dos Estados-Membros, as quais trabalham sinergicamente para um objetivo comum.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Cfr. “*Garantias da Independência das Instituições Superiores de Controlo Financeiro Externo (A experiência portuguesa)*”, in “*As relações das Instituições Superiores de Controlo membros da EUROSAI com os poderes legislativo, executivo e judicial – Contributos das ISC para o Lisboa EUROSAI Seminar*”, 1998, Lisboa EUROSAI Seminar, Lisboa, p. 256.

<sup>66</sup> Vd. MORENO, Carlos, in “*O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica*”, Ed. UAL, Lisboa, 1997, pp. 81-82.

<sup>67</sup> Cfr. MARTINS, Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., in “*O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa*”, Lisboa, 2011, pp. 13-14.

### 2.1.1. A fiscalização das finanças públicas

Na democracia representativa, o controlo externo da atividade financeira pública é exercido em dois planos, conforme ensina Franco (1993)<sup>68</sup>: a *fiscalização política* e a *fiscalização técnico-jurisdicional*.

A primeira, competência do Parlamento<sup>69</sup>, pode incidir sobre aspetos comuns da atuação do Governo e da Administração, ou consistir num exercício especificamente financeiro, como sejam o acompanhamento da execução do Orçamento e a *tomada* de contas, efetuada através da discussão e aprovação política da Conta Geral do Estado, por Resolução da Assembleia da República, conforme previsto no art.º 162º, alínea d) da CRP.<sup>70</sup>

As competências financeiras do Parlamento – decisões financeiras (v.g. aprovação do Orçamento de Estado), competências legislativas em domínios financeiros e poderes financeiros de autorização específica (a título exemplificativo, o caso da autorização parlamento para efeitos de contração de empréstimos), não devem confundir-se com a função de controlo, cfr. explica Franco (1993).

A segunda cabe ao Tribunal de Contas e fundamenta-se em critérios jurídicos, económicos e financeiros: a fiscalização da legalidade financeira, onde cabe a apreciação de critérios de boa gestão dos recursos públicos.<sup>71</sup>

A função jurisdicional do Tribunal de Contas – a jurisdição financeira, por seu turno, apresenta as seguintes características, de acordo com Franco (1993): constitui um poder de autoridade pública, um poder subordinado ao legislativo, admitindo porém margens de discricionariedade conferidas pelo próprio legislador, é um poder essencialmente jurídico (não político) e exerce-

---

<sup>68</sup> Cfr. FRANCO, António de Sousa, in "*O controlo da Administração Pública em Portugal*", Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 8.

<sup>69</sup> E das Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas, com as devidas adaptações.

<sup>70</sup> Cfr. FRANCO, António de Sousa, in "*O controlo da Administração Pública em Portugal*", Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 34 e FRANCO, António de Sousa/TAVARES, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por MARTINS/Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., com a colaboração de PESSANHA, Alexandra, p. 49.

<sup>71</sup> Cfr. FRANCO, António de Sousa/TAVARES, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por MARTINS/Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., com a colaboração de PESSANHA, Alexandra, p. 44.

se mediante a interpretação e aplicação do Direito ou de critérios juridicamente definidos a factos, objeto de indagação e de prova.<sup>72</sup>

O controlo financeiro das finanças públicas, não se esgota no controlo externo exercido pelas entidades descritas. Franco (1993) apresenta um terceiro plano deste controlo: o *administrativo* (controlo interno), executado numa dupla perspetiva: o *autocontrolo* – quando efetuado dentro da própria Administração e o *heterocontrolo*: exterior à organização controlada, mas interno, por estar inserido numa organização mais vasta (v.g. órgãos de tutela, inspeções-gerais).<sup>73</sup>

### **2.1.2. As dimensões do controlo: controlo interno e controlo externo**

Ao procurarmos a correta distinção entre controlo interno e externo, face à utilização dúbia, pela produção legislativa existente, sobre os conceitos<sup>74</sup>, importa, a fim de facilitar uma interpretação rigorosa, atentar nos critérios de distinção, destes dois tipos de controlo, que nos propõe Tavares (1997): o *critério do posicionamento do órgão/serviço de controlo*, reputado de fundamental, e que consiste na diferença apresentada pelo órgão de controlo face à realidade/organização controlada.

De acordo com este critério, o controlo interno é desenvolvido por órgão/serviço inserido na estrutura da organização controlada e traduz-se no *autocontrolo*<sup>75</sup>. Já o controlo exercido por um serviço de controlo, (assim definido quando inserido na macro-organização Administração Pública), por exemplo, pela Inspeção-Geral de Finanças, é um controlo interno quando

---

<sup>72</sup> Cfr. "O Presente e o Futuro das Instituições de Controlo Financeiro com carácter jurisdicional – Notas sobre a jurisdição financeira num mundo em mudança", Conferência do Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Prof. Doutor António de Sousa Franco, por ocasião da inauguração da nova sede do "Consello de Contas de Galicia", Santiago de Compostela, 19 de Maio de 1993, in Revista do Tribunal de Contas, nºs 19 e 20, jul/dez 1993, Tomo I, pp. 95-96.

<sup>73</sup> Cfr. FRANCO, António de Sousa/TAVARES, José F. F., in *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por MARTINS/Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., com a colaboração de PESSANHA, Alexandra, p. 46.

<sup>74</sup> Cfr. MORENO, in "O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica", Ed. UAL, Lisboa, 1997, p.123.

<sup>75</sup> Vd. art. nº 53º, nº 1, al. a) do Decreto-Lei nº 155/92 de 28 de Julho.

perspetivado relativamente à macro-organização, mas interno, relativamente ao serviço controlado. De acordo com esta exemplificação, o controlo exercido pelo Tribunal de Contas é sempre controlo externo.

Face à contingência dos conceitos, importa identificar outros critérios de distinção, como sejam, na descrição de Tavares (1997): o da *natureza e dos fins a prosseguir*, segundo o qual é condição de eficácia do sistema de gestão, a existência de um bom sistema de controlo [interno], que deve ser exercido por órgãos e serviços de fiscalização independentes tecnicamente, mas inseridos na estrutura interna da entidade, organismo ou instituição. Estes podem, não obstante, ser fiscalizados por entidade situada externamente, mas a qual, atendendo à estrutura da Administração Pública, em que se inserem, exercem controlo interno.

Por fim, identifica o autor um terceiro critério de distinção - não decisivo - relativamente à *legalidade, à boa gestão financeira e à natureza jurisdicional do controlo*. Não decisivo desde logo porque entende o autor que o controlo exercido pelo Tribunal de Contas, sendo um controlo de legalidade *stricto sensu* e de boa gestão financeira (legalidade substancial ou material), não pode ser confundido<sup>76</sup> como um *controlo político*, o qual é exercido exclusivamente por órgãos políticos, segundo critérios e com objetivos de natureza política. Por outro lado, identificar o controlo exercido pelo Tribunal de Contas com [e apenas] controlo jurisdicional, é também falacioso, uma vez que, para além das funções jurisdicionais acometidas ao Tribunal, o mesmo exerce outras de natureza não jurisdicional (como por exemplo a função opinativa de emissão de Parecer sobre a Conta Geral do Estado).

Concluimos, portanto, que apesar do Tribunal de Contas não efetuar controlo político *stricto sensu*, as consequências ou efeitos do controlo encetado, podem constituir um constrangimento às decisões políticas previamente executadas, condicionando-as, no futuro.

Por seu turno, Moreno (1997) entende que o contexto natural que, num Estado de Direito democrático conduz ao controlo externo, é precisamente a existência de um controlo fora de todo e qualquer nível de gestão, com total

---

<sup>76</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., in "*Estudos de Administração e Finanças Públicas*", Ed. Almedina, 2014, p. 398.

separação e independência desta e dispondo de poderes sobre ela, com o escopo de defender os contribuintes do desenvolvimento não conforme da gestão financeira pública e permitir-lhes um conhecimento isento, objetivo, credível e acrescentamos nós, fiável.

Já no que concerne ao contexto que leva ao controlo interno, esclarece o autor que a gestão moderna, seja pública ou privada de dinheiros públicos, não prescindirá necessariamente de tecnicismo e profissionalismo, pelo que a existência de sistema internos de controlo fiáveis, de avaliação e supervisão da gestão são garante de eficácia dos processos gestionários. Assim, o controlo interno surge naturalmente como uma fase, um elemento, um instrumento técnico da gestão e nela incorporado.

## 2.2. O sistema de controlo interno

A boa gestão é o escopo final do controlo interno da atividade administrativa financeira do Estado. Controlo interno não é uma expressão de definição simples, porém, poder-se-á definir como a atividade de controlo financeiro que se organiza e funciona no interior da gestão financeira<sup>77</sup> da organização a que pertence a entidade controlada. Este controlo é dependente estruturalmente, dos órgãos dirigentes da organização que inclui a entidade controlada<sup>78</sup>.

A existência de uma “cultura de controlo” da administração financeira do Estado é algo recente, na moderna gestão pública portuguesa. Com efeito, a expressão surge no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de Junho, que institui o sistema nacional de controlo interno da Administração financeira do Estado (SCI)<sup>79</sup> definida como um dos objetivos da criação daquele sistema e

---

<sup>77</sup> Conforme afirma SOUSA, Alfredo José de, in “*O Sistema Nacional de Controlo Financeiro em Portugal*”, III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, realizado em Maputo de 21 a 24 de Outubro de 1997, Ed. Centro de Estudos e Formação dos Tribunais de Contas das Comunidades de Língua Portuguesa, p. 192, o controlo interno é indissociável do sistema de gestão.

<sup>78</sup> Cfr. SILVEIRO, Fernando Xarepe, in “*O Tribunal de Contas, as sociedades comerciais e os dinheiros públicos – contributo para o estudo da atividade de controlo financeiro*”, Coimbra Editora, 2003, p. 114. Esta característica da dependência é precisamente a “pedra de toque” no que tange à distinção entre controlo interno e controlo externo, exercido, necessariamente, por uma entidade independente, como o Tribunal de Contas.

<sup>79</sup> A que nos referimos, brevemente, no Capítulo I deste trabalho e que agora desenvolveremos.

para o qual devem concorrer, de modo correlacionado, as estruturas da administração, permitindo que, nos vários níveis da administração financeira do Estado se assuma de modo generalizado, a consciência da decisiva relevância do controlo como ferramenta de melhoria da gestão.

Dispõe o n.º 1 do art.º 2.º daquele diploma, acerca dos domínios sobre os quais se compreende o SCI: domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial, exercidos de modo articulado e coerente no âmbito da Administração Pública.

O escopo fundamental da criação do SCI é encontrado no n.º 2 do art.º 2.º, quando define controlo interno: fala-nos em *etapas agregadas* a executar, para atingir a legalidade, regularidade e boa gestão – a verificação, o acompanhamento, a avaliação e a informação<sup>80</sup>, dirigidas a *ações de entidades* de direito público ou privado – suas atividades, programas, projetos e operações, com *relevância de gestão e tutela*, dos interesses financeiros públicos, nacionais e comunitários e todos os que se encontrem definidos na lei.

Esta definição de controlo interno resulta da apresentada pelo COSO em 1992, revista em dezembro de 2011 e maio de 2013<sup>81</sup>: Controlo Interno é um processo, executado pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável, na concretização dos seguintes objetivos – eficácia e eficiência dos recursos, fiabilidade da informação financeira e cumprimentos das leis e normas estabelecidas.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> Estas *etapas agregadas*, como as definimos, não coincidem literalmente com as constantes da definição de controlo interno, apresentada pelo COSO (1992), que identifica cinco componentes interrelacionados entre si e que são: o ambiente de controlo, a avaliação e a gestão do risco, as atividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização. É nesta definição de controlo interno que a Comissão Europeia, no final da década de 90, se inspira para definir o PIFC (*Public Internal Financial Control*), que impôs como um *acquis* para todos os Estados Membros e que veio posteriormente a ser adotada pelo Banco Mundial e FMI, entre outros.

<sup>81</sup> As revisões de 2011 e 2013 não incidiram sobre a definição base de “controlo interno”, nem sobre os identificados cinco componentes do mesmo. Pretendeu-se contudo concretizar conceitos, introduzindo princípios e atributos para clarificar o modelo de sistema de controlo interno. Vd. “*Internal Control – Integrated Framework*”, 2011, disponível em [http://www.coso.org/documents/coso\\_framework\\_body\\_v6.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf) e o documento revisto em 2013: [http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf) [Consultado em 13.12.2014].

<sup>82</sup> Tradução livre.

A Comissão Europeia, com base naquela definição, apresenta um modelo estruturado dedicado aos Governos, que lhes permita perceber o “estado da arte” do controlo interno exercidos nos seus países.

Aquele modelo, denominado PIFC (*Public Internal Financial Control*), assenta em três pilares fundamentais – a *accountability* da gestão, a existência de auditoria interna independente e de uma unidade de harmonização de procedimentos que desenvolva normas internas relacionadas com os dois primeiros pilares. É ainda descrito que para a eficácia deste processo, a auditoria externa (o controlo externo), desenvolvido por uma instituição superior de controlo, é essencial. Assim, entre as organizações públicas incumbidas da execução do controlo interno e as que exercem o controlo externo, deve existir cooperação e diálogo construtivo, que permitam atingir um sistema integrado de controlo financeiro público<sup>83</sup>.

Retornando ao sistema de controlo interno nacional, verificamos a consagração de *três níveis de controlo*. Com base no sistema parcialmente instituído, de controlo interno, pelo Decreto-Lei n.º 99/94 de 19 de Abril<sup>84</sup>, o qual no seu artigo 37.º, dispunha que o sistema nacional de controlo interno dos fluxos financeiros comunitários (e só estes) seria constituído por órgãos que exercem de forma articulada os controlos de alto nível, de segundo nível e de primeiro nível. Nesta senda, Moreno (1997) aponta para a necessidade da criação de uma lei-quadro (que veio mais tarde a existir, com a publicação do Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de Junho), enquadrada organizacionalmente também em três níveis: o *primeiro nível*, também designado de controlo micro-gestionário, realizado por serviços, unidades técnicas, órgãos colegiais, comissões de fiscalização, conselhos fiscais, técnicos especializados e até fiscais únicos, integrados na organização controlada, seja ela do setor público administrativo ou do setor empresarial do Estado, diretamente dependentes da gestão de topo, mas independentes técnico-profissionalmente, relativamente àquela gestão; o *segundo nível*, ou controlo interno sectorial, realizado por organizações que se posicionam fora das micro-organizações gestionárias que

---

<sup>83</sup> Vd. “Welcome to the world of PIFC – Public Internal Financial Control”, European Commission, 2006, p. 6.

<sup>84</sup> Este diploma tinha como objetivo essencial o de definir “as grandes linhas da estrutura orgânica de gestão, acompanhamento, avaliação e controlo” da execução do Quadro Comunitário de Apoio (QCA).

compõem o sector e que reportem diretamente aos responsáveis da gestão sectorial, os resultados da sua atividade. Este nível deverá estar dirigido para a avaliação da organização, funcionamento, articulação e fiabilidade dos sistemas de controlo interno de 1º nível, devendo ainda testar a fiabilidade do controlo de 1º nível; o alto nível, ou controlo global da atividade financeira pública, realizado por organismos da administração financeira do Estado, como sejam a Inspeção-Geral de Finanças (IGF) e a Direção-Geral do Orçamento (DGO), reportando diretamente ao Ministro das Finanças.

É isto que vemos de certo modo espelhado no art.º4º do Decreto-Lei nº 166/98 de 25 de Junho, que define a estrutura do sistema de controlo interno, em *três níveis*, como atrás referimos. E que são: o *operacional*, que consiste na verificação, acompanhamento e informação das decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações e que é constituído pelos órgãos ou serviços de inspeção, auditoria e fiscalização inseridos na respetiva unidade; o *sectorial*, o qual utilizando as mesmas *etapas agregadas*, incidirá sobre a avaliação do controlo operacional, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno; o *estratégico*, centrado na avaliação do controlo operacional e sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa de Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. Este último nível de controlo será horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado no sentido definido pelo art.º 2º do Decreto-Lei nº 158/96 de 3 de Setembro, sendo exercido pela IGF, DGO e Inspeção Financeira da Segurança Social (IGFSS), de acordo com as atribuições legais daqueles organismos.

Todos estes órgãos de controlo devem exercer as suas ações de forma *articulada*, tendo em vista assegurar o funcionamento coerente e racional do sistema nacional de controlo interno, baseado na suficiência, na complementaridade e na relevância das respetivas intervenções, cfr. art.º 5º do Decreto-Lei nº 166/98 de 25 de Junho.

Com vista a garantir que as ações dos órgãos de controlo são exercidas com base nos princípios atrás referidos, foi criado o Conselho Coordenador do SCI (CCSCI), composto por todos os inspetores-gerais, o diretor-geral do Orçamento, pelo presidente do Conselho Diretivo do Instituto de Gestão



Financeira da Segurança Social e pelos demais titulares de órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. Este Conselho funciona junto do Ministro das Finanças e é presidido pelo Inspetor-Geral de Finanças.

Junto ao Conselho Coordenador de SCI (CCSCI), tem assento como observador, nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais, o Tribunal de Contas<sup>85</sup>.

A disciplina operativa do SCI e do funcionamento do CCSCI encontram-se plasmadas no Decreto Regulamentar n.º 27/99 de 12 de Novembro, o qual estabelece o princípio geral da cooperação entre serviços e órgãos que compõem o sistema (art.º 2º), especifica as competências do CCSCI e o seu modo de funcionamento.

É este, em suma, o desenho de sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, que presentemente existe. Não isento, contudo, de críticas, que apontam para a existência de lacunas e falhas ao nível da sua eficácia. Neste sentido, Tavares (2004)<sup>86</sup> e também Belo (2000)<sup>87</sup> referem que os órgãos de controlo interno, nos seus diferentes níveis, prosseguem finalidades e interesses díspares, porém, não incompatíveis com a criação de um sistema. Por outro lado, defendem os autores que os Tribunais de Contas e órgãos congéneres, em virtude da sua própria razão de ser, da sua natureza e do seu posicionamento, terão que desempenhar no sistema a instituir o papel de coordenação geral, considerando a sua definição como órgãos supremos do controlo das finanças públicas. Por fim, uma articulação eficiente entre os órgãos nacionais de controlo e os órgãos comunitários de controlo é exigível. Ainda nesta senda, Costa (2010)<sup>88</sup> apelida o sistema de controlo existente de ineficiente e pouco eficaz, face à distinção atual entre controlo interno e externo. E vai ainda mais longe, quando assenta a concretização desta premissa na desnecessidade de execução do controlo

---

<sup>85</sup> Cfr. art.º 8º daquele diploma.

<sup>86</sup> Vd. TAVARES, José F.F. "Relações entre órgãos de controlo interno e externo", in "Estudos de Administração e Finanças Públicas", 2014, Ed. Almedina, p. 394.

<sup>87</sup> Vd. BELO, Maria Aurélia, in "A articulação em Portugal do sistema de controlo financeiro, político, técnico e jurisdicional", 2002, Galileu – Revista de Economia e Direito, pp. 103-122.

<sup>88</sup> COSTA, Paulo Nogueira, "O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal", 2014, Coimbra Editora, p. 77.

prévio exercido atualmente pela 1ª Secção do Tribunal de Contas, face ao controlo exercido pelos órgãos de controlo interno, defendendo que estes últimos são os órgãos adequados ao exercício daquele controlo.

Por fim, importa perceber o que organizações internacionais<sup>89</sup> vêm referindo a este respeito. Do VIII Congresso da INTOSAI, realizado em 1974 em Madrid, recomendou-se que os órgãos de controlo interno, levem a cabo uma ação sistemática e contínua tendente à criação e/ou aperfeiçoamento dos sistemas e unidades de controlo interno. O art.º 3º da Declaração de Lima, proferida pela mesma organização, por ocasião do seu IX Congresso, em Lima, Perú, em 1977, prevê que às ISC, enquanto órgãos de controlo externo, compita apreciar a eficácia dos órgãos de controlo interno, delimitando as respetivas funções, a eventual delegação de funções e a cooperação entre os Tribunais de Contas e os órgãos de controlo interno, sem prejuízo dos Tribunais de Contas realizarem um controlo total.

Em 1992, um estudo da Comissão de elaboração de normas de controlo interno da INTOSAI, estabeleceu *diretivas* para a elaboração daquelas normas de controlo interno, relativas aos conceitos e objetivos daquele controlo; às normas de controlo interno indispensáveis em qualquer país como quadro geral tendo em vista concretizar uma estrutura mínima de controlo interno e à avaliação sistemática da eficácia dessa estrutura. Este estudo conclui que o controlo interno é um instrumento de gestão indispensável para garantir que os objetivos do gestor estão em vias de ser realizados, responsabilizando-o pela implementação, adequação, avaliação e atualização de uma estrutura de controlo interno necessariamente eficaz<sup>90</sup>.

Também a EUROSAI, especialmente no seu 3º Congresso, realizado em Praga, em 1996, considerou ser necessário desenvolver as relações entre instituições superiores de controlo e órgãos de controlo interno, criando e aperfeiçoando métodos de colaboração possíveis, sempre com respeito pela autonomia do controlo interno. A OLACEFS alcançou soluções idênticas, nos seus IV e VIII Congressos.

---

<sup>89</sup> Nomeadamente a INTOSAI, a EUROSAI e a OLACEFS.

<sup>90</sup> Esta diretriz encontra já acolhimento no art.º 53º, n.º 2, al. c) da LOPTC, que prevê a responsabilidade financeira em relação a esta matéria.

Partindo do Glossário definido pelo Tribunal de Contas Europeu, o Tribunal de Contas português – órgão nacional responsável pelo controlo financeiro externo - adotou a seguinte *definição de controlo interno*, de acordo com o seu Manual de Auditoria e Procedimentos<sup>91</sup>: “*é o conjunto de processos e meios que permitem respeitar o orçamentos e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos contabilísticos e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira.*”

### 2.3. O sistema de controlo externo

#### 2.3.1. Os modelos existentes de Instituições Superiores de Controlo

As Instituições Superiores de Controlo (ISC) diferenciam-se entre si, de acordo com quatro critérios fundamentais, a saber – *estrutura, organização, poderes e relacionamento com outros órgãos do Estado* – constituindo assim *três sistemas* distintos: O sistema de Tribunal de Contas; O Sistema de Auditor-Geral e o sistema misto de Tribunal de Contas/Auditor-Geral. Em comum, existem contudo *cinco elementos*: todas são órgãos públicos que constituem o mais elevado nível de controlo. A natureza desse controlo é externa, sendo todas dotadas de graus variados de independência. Por fim, o Parlamento é o destinatário privilegiado da sua atividade (com exclusão da atividade jurisdicional, quando exista).<sup>92</sup>

Tavares (2014) esclarece-nos que os Tribunais de contas têm natureza colegial e exercem a função de fiscalização/auditoria e a função jurisdicional de julgamento, *maxime*, da responsabilidade financeira. Nalguns casos, tendem a privilegiar o controlo da legalidade e da regularidade financeiras. O controlo é

---

<sup>91</sup> Vd. Anexo I do Vol. I do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, ponto 50.

<sup>92</sup> Cfr. definição constante de TAVARES, José F. F., *op. cit.* p. 210, e in “*O Tribunal de Contas – Do Visto, em especial – conceito, natureza e enquadramento na atividade de administração*”, 1998, Ed. Almedina. Apesar de aderir a esta definição, COSTA, Paulo Nogueira da, in “*O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*”, 2014, Coimbra Editora, p. 41, defende que o destinatário primeiro da atividade das ISC são os cidadãos que, enquanto detentores do poder constituinte, confiam a um órgão público especializado, a missão de fiscalizar, em seu nome, a atividade financeira pública do Estado. E assim é, no entender do autor, mesmo quando o sistema adotado não é o judicial ou napoleónico, mas o Parlamentar/de Auditor-Geral.

exercido *a posteriori* (controlo sucessivo) e, nalguns casos, também *a priori* (fiscalização prévia).

A definição de Instituição Superior de Controlo não está isenta de dificuldades. Contudo, atentos os elementos carreados pela definição anterior que o autor nos apresenta podemos afirmar a existência de *três modelos de controlo financeiro externo* e independente das finanças públicas, adotados no Estados Democráticos.

O mundo anglo-saxónico<sup>93</sup> adota na generalidade o modelo de *auditor geral*. Este modelo tem como características fundamentais a existência de um órgão singular [Auditor-Geral], desprovido de poderes jurisdicionais, exercitando o mero controlo financeiro, através de relatórios ou pareceres, dirigidos aos responsáveis ou tornado públicos, que apontam as deficiências verificadas em determinada ação de inspeção ou auditoria e as recomendações formuladas para a melhoria da regularidade ou da correção operacional no futuro.<sup>94</sup>

Outros Estados, adotaram o modelo de *natureza mista*, que se caracterizam por se tratarem de Tribunais de Contas porém, sem poderes jurisdicionais, exercendo apenas a função de auditoria suprema e sem poderes de fiscalização prévia, mas tão só concomitante e sucessiva.<sup>95</sup>

Em Portugal, o modelo adotado desde a autonomização do controlo externo, operada pelo Decreto de 10 de novembro de 1849, inspirou-se no modelo francês, também denominado napoleónico<sup>96</sup>, por ter sido o imperador Napoleão que, com a sua reforma de 1807, criou a *Cour de Comptes*.

---

<sup>93</sup> Também denominado modelo de Westminster ou modelo Parlamentar. É utilizado, entre outros, no Reino Unido, Irlanda, EUA, Austrália, Nova Zelândia, África do Sul, Índia, Canadá, Dinamarca, Noruega, Suécia, Finlândia e Israel.

<sup>94</sup> Cfr. "O Presente e o Futuro das Instituições de Controlo Financeiro com caráter jurisdicional – Notas sobre a jurisdição financeira num mundo em mudança", Conferência do Conselheiro Presidente do Tribunal de Contas de Portugal, Prof. Doutor António de Sousa Franco, por ocasião da inauguração da nova sede do "Consello de Contas de Galicia", Santiago de Compostela, 19 de Maio de 1993, in Revista do Tribunal de Contas, nºs 19 e 20, jul/dez 1993, Tomo I, p. 50.

<sup>95</sup> Conhecido também como *Collegiate* ou *Board Model*. É o caso do Tribunal de Contas Europeu e ainda dos Tribunais de Contas da Alemanha e da Holanda. Vd. TAVARES, Jose F. F., in *op. cit.*, p. 211.

<sup>96</sup> Também denominado Modelo Judicial. Existente em Espanha, França, Itália, Bélgica, Luxemburgo, Grécia, Cabo Verde e o Tribunal de Contas da União, do Brasil.

Este último modelo caracteriza-se por uma natureza colegial na sua composição, dispondo de poderes *jurisdicionais* (julgar contas e efetivar responsabilidades financeiras) e *não jurisdicionais* (mero controlo financeiro, em sentido técnico – auditoria) e integram, nalguns casos, o poder judicial.

Independentemente dos vários modelos adotados parece existir hoje um denominado em Tavares (2014) *movimento de convergência*, relativamente ao facto de se entender que o controlo da legalidade e da regularidade financeiras, numa perspetiva formal, é incompleto, devendo ser complementado com o controlo da boa gestão financeira. Por outro lado, o controlo em exclusividade da economicidade, da eficiência e eficácia, resulta empobrecido sem o controlo da legalidade e da regularidade, do qual não deve dissociar-se.

É este o fundamento que enforma a posição de Guilherme D'Oliveira Martins/Tavares (2011), ao afirmarem que considerando as características ímpares da instituição Tribunal de Contas, no que tange aos poderes jurisdicionais constitucionalmente previstos, atribuídos a todos os juízes conselheiros que compõem as três câmaras nacionais do mesmo (após 2006), a par das competências de boa gestão, extensíveis às auditorias de qualquer tipo realizáveis, aquelas moldam o Tribunal a um *modelo misto com uma predominância de lógica jurisdicional*, face à clara complementaridade das funções de auditoria e de julgamento de responsabilidades.<sup>97</sup>

É neste novo contexto que surge o conceito de *auditoria integrada*, que compreende a realização deste dois tipos de controlo<sup>98</sup>, definida por Franco (1993)<sup>99</sup> como a *auditoria de conjunto* que inclui simultaneamente a auditoria financeira e a auditoria operacional, já prevista no art.º 55º da LOPTC.

---

<sup>97</sup> Cfr. MARTINS, Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., in "*O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa*", Lisboa, 2011, pp. 31-32.

<sup>98</sup> Utilizada, por exemplo, na Austrália, em que para além das auditorias destinadas a assegurar a regularidade e legalidade, como sejam a auditoria operacional, de conformidade, de sistemas, financeira, é também comumente utilizada a auditoria integrada que resulta da combinação de dois ou mais tipos de auditoria. Vd. a este propósito, STERCK, Miekatrien, SCHEERS, Bram, BOUCKAERT, Geert, in "*The modernization of the public control pyramid: International trends*", Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen, Report 2005, p. 33.

<sup>99</sup> Vd. FRANCO, António de Sousa, in "*O Controlo da Administração Pública em Portugal*", Separata da Revista do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993, p. 18.

### 2.3.2. A efetivação do controlo

Mas que órgãos, em Portugal, exercem o controlo financeiro externo?

Considerando as disposições legais pertinentes, previstas na CRP<sup>100</sup>, bem como na Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado<sup>101</sup>, podemos concluir que a Assembleia da República detém competências e poderes de controlo financeiro externo, direcionados para a ação do Governo e da Administração Pública. Estas competências e poderes assumem a natureza de *controlo político* (por justaposição ao controlo financeiro externo, exercido pelo Tribunal de Contas).

Por outro lado, (Moreno, 1998) se atentamos na definição do Tribunal de Contas Europeu, conforme prevista no Tratado de Maastricht<sup>102</sup>, verificamos que as suas competências e poderes podem ser *autónoma e diretamente*, exercidos em território português, relativamente a toda a receita e despesa, suportada pelo Orçamento da União Europeia, abrangendo não só as entidades públicas gestoras dos dinheiros comunitários, mas ainda todos os beneficiários finais, públicos ou privados, de tais fluxos financeiros. Apesar de se prever nos instrumentos legais comunitários que a fiscalização do Estado-Membros é feita com a colaboração das Instituições de fiscalização nacionais, tal não significa uma diminuição ou limitação dos poderes de controlo do TCE, já que é este que decide que ações enceta em cada Estado-Membro, através das suas técnicas e métodos de controlo e com a utilização do seu corpo privativo de auditores<sup>103</sup>.

A relação entre as ISC dos Estados-Membros da União Europeia e o TCE foi evoluindo ao longo do curso da história. Com efeito, não é possível, nos nossos dias, conceber a fiscalização financeira dos Estados-Membros, fora dos parâmetros que vão sendo estabelecidos pela União Europeia (Tavares, 2007). Ganha assim especial relevância a cooperação entre as duas entidades – Tribunal de Contas e Tribunal de Contas Europeu – a qual evoluiu em três

---

<sup>100</sup> Art.ºs 107º e 162º, da Lei Fundamental.

<sup>101</sup> Lei nº 41/2014 de 10 de julho, que altera e republica a Lei nº 91/2001 de 20 de agosto.

<sup>102</sup> Cfr. art.º nº 188º-C, do referido Tratado.

<sup>103</sup> Cfr. MORENO, Carlos, in "O Sistema Nacional de Controlo Financeiro – subsídios para a sua apreensão crítica", Ed. UAL, 1998, p. 182.

fases: a primeira, até 1989, caracterizada pelo estabelecimento das bases da cooperação; a segunda, de 1989-2004: através da adoção do Ato Único Europeu em 1986 e posteriormente do Tratado da União Europeia (Maastricht), em 1992, importantes passos foram dados na construção de objetivos comuns, com especial incidência nas questões relacionadas com o controlo do IVA, nas operações intracomunitárias, contratação pública e controlo dos auxílios concedidos pelos Estados e por fim, a terceira fase, a partir de 2004, da qual se destaca o desenvolvimento do modelo de “auditoria única” (*single audit*), sobre o Orçamento da União Europeia, “em que cada nível de controlo se baseie no nível precedente, a fim de reduzir o peso sobre a entidade controlada e reforçar a qualidade da atividade de auditoria, sem, porém, minar a independência dos organismos em causa”, conforme solicitado pela Comissão, em 1992, ao TCE, pedido que esteve na origem do Parecer n.º 2/2004, de 18.4.2004, daquele Tribunal.<sup>104</sup>

O Tribunal de Contas é o órgão de soberania que representa a entidade fundamental do sistema nacional de controlo financeiro.

De acordo com Vallès-Vives (2003)<sup>105</sup> fundamental para assegurar a credibilidade técnica e institucional das ISC, é a *independência funcional* daquelas. Esta independência deve ser perspectivada como um princípio estrutural de funcionamento, e não como uma finalidade em si mesma.

Em 2007, a INTOSAI aprovou no seu XIX Congresso, no México, a Declaração do México sobre a independência das ISC<sup>106</sup> (ISSAI<sup>107</sup> 10 e 11), a qual enumera *oito pilares* e respetivas linhas de atuação, sobre os pressupostos que se devem verificar para que seja assegurada a independência das ISC: a) normas legais que garantam uma apropriada e efetiva posição legal das ISC perante o Estado; b) disponibilidade perante as necessidades de recursos humanos, materiais e financeiros, gerindo com autonomia os seus orçamentos,

---

<sup>104</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., in “*O futuro da auditoria pública e da obrigação de prestação de contas na UE*”, op. cit., pp. 459-464.

<sup>105</sup> In “*El control externo del gasto público: Configuración e garantía constitucional*”, Madrid, 2003, pp. 46-47.

<sup>106</sup> A Declaração do México sobre a independência das ISC encontra-se disponível no seguinte endereço: <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html>. (Consultado em 26.12.2014)

<sup>107</sup> ISSAI - *International Standards of Supreme Audit Institutions*.

sem interferência ou controlo do Governo e suas autoridades; c) As condições de nomeação dos Presidentes das ISC devem estar previstas em legislação específica que garanta mandatos fixos e de longo termo e renovável por um processo independente do Executivo; d) A escolha das auditorias a encetar deve ser realizada com independência, bem como os métodos e técnicas ali utilizadas; e) Deve existir acesso pleno à informação pelos auditores, para o exercício das suas responsabilidades; f) As ISC deverão publicitar o resultado das suas auditorias pelo menos uma vez por ano; g) As ISC devem ser livres de publicitar o conteúdo dos seus relatórios de auditoria, assim que os mesmos forem formalmente aprovados e entregues ao destinatário e h) As ISC devem ser livres de utilizar procedimentos independentes nas suas auditorias de seguimento de recomendações de modo a garantir que as observações e recomendações formuladas são encetadas pelas entidades auditadas.

Estes oito princípios foram secundados pela Assembleia Geral das Nações Unidas, através da sua Resolução n.º 66/209 de 22 de dezembro de 2011.

O controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas é exercido no domínio da totalidade da atividade financeira pública. A lei pretendeu *nada deixar de fora* do controlo externo do Tribunal de Contas, sempre que em causa estejam dinheiros públicos (Moreno, 1998). É através das funções fiscalizadora, consultiva e jurisdicional, previstas no art.º 5º e 6º da LOPTC (competência material), que o Tribunal alcança esse escopo.

Sujeitas a este controlo estão todas as entidades que gerem ou utilizam dinheiros públicos. Do art.º 2º da LOPTC, consta o elenco dessas entidades: O Estado e seus serviços; as Regiões Autónomas e seus serviços; as autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, incluindo as áreas (juntas) metropolitanas; os institutos públicos; as instituições da segurança social; as associações públicas, associações de entidades públicas, ou associações de entidades públicas e privadas, desde que maioritariamente financiadas por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão; as empresas públicas, as empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas; as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos; as empresas concessionárias da gestão de empresas públicas; as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos; as empresas concessionárias de obras



públicas; as fundações de direito privado que recebem anualmente com carácter de regularidade fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, no que diz respeito à utilização desses fundos; as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos, na medida necessária à fiscalização da legalidade, regularidade e correção económica e financeira da aplicação dos mesmos dinheiros e valores públicos.

Assim, desde que estejamos perante uma entidade enquadrável no art.º 2º da LOPTC, a natureza jurídica daquela será *irrelevante*, para efeitos de poder de controlo externo do Tribunal de Contas sobre a mesma<sup>108</sup>.

### 2.3.3. Os momentos do controlo

Este poder de controlo financeiro é exercido em *três momentos*, de modo simultâneo.

No âmbito da tutela preventiva de âmbito financeiro<sup>109</sup>, o Tribunal, através da 1ª Secção, enceta a fiscalização preventiva/prévia ou *a priori*, exercida em momento posterior à prática do ato/celebração do contrato sobre que legalmente incide, contudo, antecede o início da produção dos efeitos respetivos, *maxime*, dos efeitos financeiros. Ato último produzido, no âmbito da fiscalização prévia, é a concessão (ou recusa) de visto<sup>110</sup>. Apesar das divergências doutrinárias sobre a natureza deste ato<sup>111</sup>, seguimos de perto a

---

<sup>108</sup> A título de exemplo, veja-se o caso das associações humanitárias de bombeiros. Apesar da sua natureza jurídica - associações de direito privado (pessoas coletivas de utilidade pública administrativa, cfr. previsto no art.º 3º da Lei nº 32/2007 de 13 de agosto), estas entidades estão sujeitas ao controlo e jurisdição (esta última sujeição ocorre apenas a partir de 2006, com a publicação da Lei nº 48/2006 de 29 de agosto) do Tribunal de Contas, por força do disposto no nº 3 do art.º 2º da LOPTC. O controlo destas entidades, exercido pelo Tribunal, restringe-se, contudo, à avaliação sobre a correta utilização das verbas públicas percecionadas.

<sup>109</sup> Cfr. TAVARES, José F.F., in "*O Tribunal de Contas – Do Visto em Especial*", Ed. Almedina, 1998, p. 64.

<sup>110</sup> Cfr. nº 4 do art.º 46º da LOPTC.

<sup>111</sup> O debate doutrinário versando esta matéria tem sido desde há longos anos animado. Com efeito, autores como CAETANO, Marcelo, in "*Manual de Direito Administrativo*", 10ª edição, 5ª reimp., Tomo I, Coimbra, 1991, pp. 288-289, TEIXEIRA, Braz, in "*Finanças Públicas e Direito Financeiro*", Lisboa, 1989, pp. 187 e ss., AMARAL, Freitas do, in "*Curso de Direito Administrativo*", Vol. II, Coimbra, 2003, pp. 368 e ss. e por fim, apenas para citar alguns, DUARTE, Tiago, in "*Tribunal de Contas, visto prévio e tutela jurisdicional efetiva? Yes, we can!*", Cadernos de Justiça Administrativa, nº 71, setembro/outubro 2008, pp. 31-37, defendem que o ato de concessão (ou não) de visto prévio, se insere exclusivamente no exercício da função administrativa do

definição de Tavares (1997): “O visto do Tribunal de Contas é um ato jurídico unilateral no exercício de poderes de autoridade (ou da função) de controlo prévio da validade de atos e contratos de administração, tendo como finalidade essencial a prevenção na realização de despesas públicas em desconformidade com a ordem jurídica.” Parece-nos que não só esta definição, como todo o raciocínio produzido pelo autor, que tergiversa, aduzindo afirmações sustentadas, acerca dos fundamentos defendidos pelas duas grandes correntes existentes, no que à definição da natureza deste ato diz respeito<sup>112</sup>, são de molde a concluirmos pela natureza materialmente jurisdicional do ato de visar, executado, no âmbito do poder de controlo financeiro, pelo Tribunal de Contas.

No que ao direito comparado concerne, este tipo de controlo não é adotado em todas as ISC; com efeito, na União Europeia, apenas as ISC da Bélgica, Grécia, Itália e Luxemburgo dispõem do poder de fiscalização prévia.

O segundo momento do exercício do controlo externo pelo Tribunal de Contas consta do artigo 49º, nº 1, al. a) e b) da LOPTC. É a denominada *fiscalização concomitante*, i.e, aquela que é exercida durante a execução de certos atos ou contratos ou durante uma gerência (Costa, 2010). Esta fiscalização é exercida através da realização de auditorias pela 1ª Secção, sempre que estejam em causa a) procedimentos e atos administrativos que impliquem despesa de pessoal; b) aos contratos que não estejam sujeitos a fiscalização prévia, nos termos da lei e c) à execução de contratos visados. A 2ª Secção do Tribunal realiza, outrossim, fiscalização concomitante, através de auditorias à atividade financeira das entidades sujeitas ao poder de controlo do Tribunal, antes do encerramento da respetiva gerência.

---

Tribunal de Contas. Os fundamentos em síntese, das teses defendidas por estes e outros autores, podem ser consultados em TAVARES, José F. F., “*O Tribunal de Contas – do visto em especial*”, Almedina, 1998, pp. 126 e ss. e em COSTA, Paulo Nogueira da, in “*O Tribunal de Contas e a Boa Governança*”, Coimbra Editora, 2014, pp. 366-368. Por outro lado, outros autores sustentam que o visto, tem natureza materialmente jurisdicional, como sejam: MARTINS, Guilherme D'Oliveira, in “*Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa*”, Vol. II, Ed. AAFDL, Lisboa, 1984/85, pp. 350-357, OLIVEIRA, Águedo de, in “*A fiscalização financeira preventiva no direito português*”, Lisboa, 1959, pp. 71 e ss., FRANCO, António de Sousa, in “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, Vol. I, p. 461, CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, in “*Constituição da República Portuguesa Anotada*”, 3ª ed., Coimbra, 1993, p. 818 e COSTA, Paulo Nogueira da, *op. cit.*, pp. 369 e ss. Por fim, o Tribunal Constitucional abordou esta temática, nomeadamente nos Acórdãos nºs 214/90 de 20 de junho de 1990 e 14/91 de 23 de janeiro de 1991.

<sup>112</sup> TAVARES, José F. F., *op. cit.*, pp. 122-183.

O terceiro momento de efetivação do controlo ocorre aquando da realização da fiscalização sucessiva ou *a posteriori*. Utilizando os instrumentos fundamentais – a verificação (interna e externa) de contas, a auditoria e a avaliação – é encetada a fiscalização de legalidade e de mérito, que pode dar origem a diversas consequências – jurídicas ou meramente políticas e sociais.

O controlo sucessivo incide sobre a execução do Orçamento do Estado, considerando a Conta Geral do Estado, abrangendo a receita, a despesa, a tesouraria, o recurso ao crédito público e o património (Moreno, 1998). Por outro lado, o controlo *a posteriori* do Tribunal de Contas pode consubstanciar-se na verificação interna e externa de contas, que Moreno, (1998) denomina *auditorias de contas*, desenvolvidas com o fito de aquilatar da boa gestão financeira, através da apreciação sobre a fidedignidade e a integralidade das contas e das demonstrações financeiras e da situação financeira e patrimonial da entidade a que respeitam, através, nomeadamente, da análise ao sistema de controlo interno da mesma.

Aqui chegados, importa atentar naqueles que são,

#### **2.3.4. Os instrumentos e métodos de controlo**

Para a *execução do controlo financeiro* externo exercido pelo Tribunal de Contas, são por aquele utilizados diversos métodos e técnicas, nomeadamente para o controlo sucessivo, de que atrás falámos.

Com assento no mandato constitucional de que dispõe, bem como atento o acervo legislativo de enquadramento da atividade financeira pública e ainda atendendo aos princípios estruturantes do Direito da União Europeia, o Tribunal utiliza, assim, a *verificação de contas* (interna e externa), a *auditoria* e a *avaliação de programas públicos*, como instrumentos-chave para o exercício do seu controlo. O escopo fundamental destes instrumentos materializa-se na dimanação de *recomendações* às entidades-alvo, bem como na *deteção de indícios da prática de infrações financeiras* ou outras, estas últimas remetidas à jurisdição competente.

##### **2.3.4.1. A verificação (interna e externa) de contas**

A *verificação interna de contas* traduz-se numa operação formal e documental de controlo sucessivo<sup>113</sup> - consiste na verificação e conferência da exatidão contabilística das contas de uma entidade, apreciando assim, exclusivamente, da legalidade e regularidade daquelas, culminando numa certificação daquelas contas.<sup>114</sup>

Este método de controlo surge na sequência da *obrigação de prestação de contas*, que as entidades elencadas no art.º 2º da LOPTC possuem. Por contraponto, ao Tribunal de Contas compete, nos termos da alínea d) do nº 1 do art.º 5º da LOPTC, “verificar as contas dos organismos, serviços ou entidades sujeitos à sua prestação”.

Por outro lado, partilhamos da opinião de COSTA (2010), quando refere que a LOPTC utiliza a expressão “verificação externa de contas” quando, de facto, a ela se poderia ter referido mediante a palavra “auditoria”, visto a primeira se traduzir, efetivamente, numa auditoria, com o objeto enunciado no nº 2 do art.º 54º da LOPTC.

#### **2.3.4.2. A auditoria pública externa**

E é efetivamente a auditoria, que com a publicação da Lei nº 98/97 de 26 de agosto, foi consagrada como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública, utilizada pelo Tribunal. Contudo, desde os anos 80, que o Tribunal, através da aprovação de normas avulsas de auditoria, procurou desenvolver e aplicar as normas orientadoras dos serviços de apoio (SA), em obediência aos mais elevados padrões de qualidade técnica e de eficiência<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> Estas operações formais de controlo, noutros países- nomeadamente naqueles que abandonaram já uma Administração Pública de modelo tradicional, face ao advento da metodologia preconizada pelas modernas correntes de políticas públicas - são exercidas pelos órgãos de controlo interno. Com efeito, COSTA, Paulo Nogueira da, *op.cit.* p. 424, considera mesmo desadequada a verificação interna de contas, numa instituição superior de controlo que se assuma como órgão de soberania, a qual deverá estar antes vocacionada para a boa governança. Ainda no entender do autor, o Tribunal de Contas deveria apenas proceder à verificação da fiabilidade do controlo interno de contas. MORENO, Carlos, in “*Gestão e Controlo de Dinheiros Públicos*”, Lisboa, UAL, 1998, p. 317, defende a institucionalização da figura do auditor público do Tribunal de Contas a qual não se coaduna, sob o ponto de vista técnico, com a verificação interna de contas, considerando uma filosofia global do moderno controlo financeiro público.

<sup>114</sup> Cfr. nº 2 do art.º 53º da LOPTC.

<sup>115</sup> Cfr. Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I, p. i.

Num cenário, como o atual, de grave crise económica e financeira, a capacidade da auditoria pública, como ferramenta para garantir a transparência da gestão pública, vai ser posta à prova (Cabeza del Salvador, 2009)<sup>116</sup>. As mutações económicas e sociais que se foram operando refletiram-se, indubitavelmente, na definição do conceito. De uma definição centrada na reconstituição de factos passados, passou-se a realçar a função *preventiva* e *orientadora*, deste ramo do saber.

O valor da auditoria das contas públicas foi reconhecido desde tempos distantes, por babilónicos, gregos, romanos e egípcios. Com efeito, podemos encontrar referência à manifesta necessidade das sociedades, da figura do auditor, em Aristóteles, no seu “*Tratado da Política*” quando afirma que será preciso um magistrado, acima de todos os que gerem dinheiros públicos, que “sem nada administrar para si próprio, obrigue os outros a prestar contas acerca da sua administração e as corrija. Uns chamam-lhe auditor, outros, inspetor de contas, outros, grande procurador.”<sup>117</sup>

Em McMickle (1978)<sup>118</sup> encontramos também referência aos escritos de Aristóteles, que afirmava que o Senado de Atenas era constituído por 500 pessoas que escolhiam um “Conselho” composto por 10 “Logistae” e 10 “Euthuni”, designados para a verificação das contas dos servidores públicos, com uma especial preocupação na deteção da fraude.

Mas centremo-nos, *brevitatis causa*, nas atuais definições de *auditoria pública*, de *auditor* e na caracterização destas, para efeitos de exercício de controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas.

Apesar de inicialmente dirigida à verificação de contas e atos contabilísticos, o objeto da auditoria externa pública evoluiu, face à

---

<sup>116</sup> CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio, in “*Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública*”, Auditoría Pública, nº 47, pp. 27-45, *apud* HERNANDEZ, António M. López, in “*Control e Auditoria del sector público en un escenario de crisis económica*”, in Auditores – Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 15, Mayo de 2011.

<sup>117</sup> Vd. ARISTÓTELES, “*Tratado da Política*”, Publicações Europa-América, 2000, p. 102.

<sup>118</sup> Vd. MCMICKLE, P., 1978, “*The nature and objectives of auditing: A unified rationale of public, governmental, and internal auditing*”, United States of America: UMI Dissertation Services, *apud* TARA, Ioan Gheorge, SIMONA, Gherai Dana, in “*Historical Analysis On The Appearance Of The Supreme Audit Institutions In The European Union*”, p. 708, disponível em <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2014/n1/077.pdf>. (Consultado em 2.2.2015)

denominada em Pollit, *et al* (1999), “máquina de *accountability* democrática”, referindo-se às Instituições Superiores de Controlo<sup>119</sup>.

A palavra auditoria provém da palavra latina “audire”, que significa, ouvir. Um homem sábio – o auditor – ouve com atenção a descrição de uma situação, aplica o seu conhecimento e o seu julgamento profissional e chega a uma conclusão<sup>120</sup>.

São várias as definições existentes de auditoria pública, seja na perspetiva interna ou externa. Face ao objetivo do nosso trabalho, centrar-nos-emos na definição de *auditoria pública externa*, ou seja, aquela que é executada pelo Tribunal de Contas.

Assim, a INTOSAI define auditoria como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.<sup>121</sup>

O Tribunal de Contas Europeu (TCE) adotou a seguinte definição de auditoria<sup>122</sup>: “Uma auditoria das demonstrações financeiras tem como objetivo habilitar o auditor a expressar uma opinião segundo a qual as demonstrações financeiras foram elaboradas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro identificada. O objetivo de uma auditoria de conformidade é permitir ao auditor concluir se as atividades, as operações financeiras e as informações estão, em todos os aspetos materialmente relevantes, em conformidade com os quadros jurídicos e regulamentares aplicáveis.”<sup>123</sup>

---

<sup>119</sup> Vd. POLLIT, C. / SUMMA, H., in “*Performance Audit and Public Management Reform*”, p. 1, in POLLIT, C., *et al* (1999), in “*Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*” Oxford: Oxford University Press, 1999, disponível em <http://fdslive.oup.com/www.oup.com/academic/pdf/13/9780198296003.pdf> (Consultado em 2.2.2015)

<sup>120</sup> Cfr. KOCKS, C. (2003), “*Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? Twintig over Internal/Operational Auditing*”, Auditing.nl., p. 2.

<sup>121</sup> Cfr. definição constante do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Vol. I, p. 23.

<sup>122</sup> Relativa à auditoria financeira e de conformidade.

<sup>123</sup> Vd. Manual de Auditoria Financeira e de Conformidade do Tribunal de Contas Europeu, p. 288, disponível em [http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM\\_2012/FCAM\\_2012\\_PT.pdf](http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/FCAM_2012/FCAM_2012_PT.pdf) (Consultado em 2.2.2015).

Por seu turno, o Tribunal de Contas apresenta, no seu Manual de Auditoria e Procedimentos, Vol. I, uma definição de auditoria próxima da da INTOSAI: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”<sup>124</sup>

É, desde logo, na LOPTC<sup>125</sup>, que está prevista a auditoria – de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira – como método fundamental da ação controladora do Tribunal.

Conforme previsto no Manual de Auditoria e Procedimentos, Vol. I, do Tribunal de Contas, as auditorias encetadas pelo Tribunal incidem sobre a fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas e a apreciação da gestão financeira, sob os domínios de economia, eficiência e eficácia, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno das entidades auditadas.

Face ao disposto no art.º 55º da LOPTC, considerando a orientação do Tribunal para uma atividade de controlo integrado, são acolhidos, porém, *todos os tipos de auditoria*<sup>126</sup>.

O Tribunal de Contas segue, contudo, de perto a classificação apresentada pela INTOSAI, no quadro das ISSAI<sup>127</sup> realizando: auditorias financeiras (*financial audits*) – ISSAI 1000 a 2999<sup>128</sup>, auditorias de conformidade (*compliance audits*) – ISSAI 4000-4200<sup>129</sup> e auditorias de

---

<sup>124</sup> Cfr. Anexo I do Vol. I do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas, Lisboa, Abril 1992, ponto 11.

<sup>125</sup> Conforme art.º 55º da LOPTC.

<sup>126</sup> Confirmado na alínea c) do nº 2 do art.º 3º do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas (RSS), aprovado pela Resolução nº 3/98 – 2ª S., de 4 de junho, alterado pela Resolução nº 2/2002 de 17 de janeiro e pela Resolução nº 3/2002 de 5 de junho.

<sup>127</sup> Vd. <http://www.issai.org/about-the-issai-framework/> (Consultado em 17.01.2015).

<sup>128</sup> Vd. [http://www.issai.org/media/13509/financiaL\\_audit\\_guidelines\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13509/financiaL_audit_guidelines_e.pdf) (Consultado em 17.01.2015).

<sup>129</sup> Vd. ([http://www.issai.org/media/13513/compliance\\_audit\\_guidelines\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13513/compliance_audit_guidelines_e.pdf)) (Consultado em 17.01.2015).

desempenho (*performance audits* ou *value-for-money audits*) – ISSAI 3000 a 3999<sup>130</sup>.

No que concerne a auditorias financeiras, o escopo principal é a análise da regularidade, legalidade e verificação de contas. Tal como definido pela INTOSAI<sup>131</sup> – consistem em análises independentes, tendentes à emissão de opiniões objetivas acerca da fidedignidade das contas, dos resultados financeiros e da utilização dos recursos das entidades auditadas, atendendo às normas contabilísticas e de relato financeiro a que se encontram sujeitas.

As auditorias de conformidade (*compliance audits*) destinam-se a assegurar do grau de cumprimento das normas (internas e jurídicas), políticas internas (estabelecidas por ex. em códigos de ética e conduta) e cobrem uma vasta área de matérias. São desenvolvidas de acordo com dois critérios fundamentais: a) Regularidade (*regularity*) – garantindo que as atividades, transações e informação, refletidas nas asserções financeiras da entidade auditada, estão conforme com as disposições legais respetivas e b) Correção (*property*) – análise da conformidade de atos de gestão praticada pelos servidores públicos, com os princípios de gestão financeira pública<sup>132</sup>.

Nas auditorias de desempenho (*performance audits* ou *value-for-money audits*), procede-se a um exame independente à eficiência, eficácia e economia ao modo como as entidades auditadas utilizam os recursos<sup>133</sup>.

Partindo desta tríplice classificação e face ao disposto no já mencionado art.º 55º da LOPTC, o Tribunal pode ainda realizar auditorias integradas<sup>134</sup> ou auditorias de desempenho (*comprehensive audit*), as quais providenciarão uma perspetiva integrada da entidade auditada, não estando assim limitado, como outras instituições superiores de controlo, cujos mandatos as constranjam, seja por limites à sua independência, pessoal deficientemente

---

<sup>130</sup> Vd. [http://www.issai.org/media/13517/performance\\_audit\\_guidelines\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf) (Consultado em 17.01.2015).

<sup>131</sup> Vd. "Glossary of terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines", p. 56, disponível em [http://www.issai.org/media/13509/financial\\_audit\\_guidelines\\_e.pdf](http://www.issai.org/media/13509/financial_audit_guidelines_e.pdf) (Consultado em 17.01.2015).

<sup>132</sup> *Idem*, p. 55 (Consultado em 17.01.2015).

<sup>133</sup> *Idem*, p. 58 (Consultado em 17.01.2015).

<sup>134</sup> Ou "integrals", como sugere COSTA, Paulo Nogueira da, *op. cit.* p. 68.



qualificado, falta de acompanhamento de recomendações formuladas anteriormente ou limites ao escopo da auditoria.<sup>135</sup>

Concretizado o procedimento próprio de auditoria, mediante a utilização de métodos, técnicas, realização de testes e amostras e depois de concluídas as várias fases do processo (estudo preliminar, elaboração e aprovação do plano global de auditoria, execução da auditoria [exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, elaboração do programa de trabalho, constituição de dossiers correntes da auditoria e trabalho de campo], avaliação [elaboração do relato de auditoria e sua notificação à entidade auditada, para exercício do contraditório] e elaboração do relatório), podem ser detetadas *anomalias*.

O espectro das *anomalias* detetadas pode ir de *simples erros*, *irregularidades*, à prática de *infrações financeiras* ou mesmo de *infrações de natureza criminal* (atos ilegais). Assim, revela-se fundamental que a planificação do trabalho de verificação do auditor seja de molde a assegurar de modo razoável a deteção de anomalias que, dependendo do seu enquadramento legal, poderão ter de ser comunicadas, através do Ministério Público, às instâncias judiciais adequadas.

Durante a execução do trabalho de auditoria, caso sejam detetados indícios de *erros*, *irregularidades* ou mesmo *infrações*, o auditor pode alterar o seu programa de auditoria. Deve então realizar todas as *diligências de prova* ao seu alcance, observando as regras de registo próprias de depoimentos, acautelando que sob o ponto de vista material e formal, a prova produzida no âmbito da auditoria é suficiente para ser utilizada em termos judiciais.

Assim, os documentos de trabalho do auditor constituirão *meios de prova* imprescindíveis a eventuais ações judiciais que devam ter lugar<sup>136</sup>.

---

<sup>135</sup> A este propósito, vd. STAPENHURST, Rick, in "Features and Functions of Supreme Audit Institutions", The World Bank, nº 59, outubro 2001, disponível em:

<http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTABOUTUS/ORGANIZATION/EXTPREMNET/0,,contentMDK:22454972~pagePK:64159605~piPK:64157667~theSitePK:489961,00.html> (Consultado em 17.01.2015).

<sup>136</sup> Cfr. ISSAI 1230, 1500 e 1501, que evocam a importância dos meios de prova coligidos, no decurso do processo de auditoria, em especial para as instituições superiores de controlo com poderes jurisdicionais, como é o caso do Tribunal de Contas. Disponível em <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines/> (Consultado em 17.01.2015).

Voltaremos a este assunto, face à sua importância para a efetivação de responsabilidade financeira, no terceiro e último capítulo do presente estudo.

Os *erros* podem ser de omissão, de duplicação, de compensação, de imputação ou de princípio. Uma vez detetados, deverão ser alvo de recomendações à entidade, no sentido da sua correção. As *irregularidades* constituem uma violação, intencional ou não, de uma lei ou de uma norma ou princípio contabilístico ou administrativo aplicável, sendo que muitos erros poderão, se não atempadamente corrigidos transformar-se em irregularidades – *manutenção sistemática do erro*. Quer os erros, quer as irregularidades podem ter, ou não, repercussões financeiras.<sup>137</sup>

As irregularidades podem qualificar-se como *fraudes* quando, face aos elementos objetivos e subjetivos pertinentes, estejam reunidos os requisitos jurídicos aplicáveis. Está-se geralmente perante uma *fraude* quando existe manipulação da lei, falsificação, alteração ou omissão voluntária de registos e/ou documentos de apoio, com a intenção de obter uma representação incorreta da informação financeira ou uma apropriação ilícita de ativos ou desvio de fundos para fins diferentes daqueles para que foram atribuídos<sup>138</sup>.

Prevenir a corrupção não é um objetivo direto de uma instituição superior de controlo, porém, é no decurso de auditorias que são as mais das vezes detetadas fraudes e indícios de atos daquele crime<sup>139</sup>. Por outro lado, como afirma Dye (2007), as ISC não podem ficar indiferentes às especiais dificuldades do legislador no campo do combate à corrupção, em especial em regimes de países menos desenvolvidos<sup>140</sup>.

As novas ISSAI 300 e 400 da INTOSAI, sobre princípios fundamentais de auditoria de desempenho e conformidade, publicadas em 2013, especificam sobre a informação que deve ser incluída no relatório de auditoria. Estes devem

---

<sup>137</sup> Cfr. "Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas", Vol. I, p. 72.

<sup>138</sup> Vd. "Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas", Vol. I, p. 73.

<sup>139</sup> Vd. BORGE, Magnus, "The role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption", Paper preparado para o workshop "Public Sector Financial Transparency and Accountability: The Emerging Global Architecture and Case Studies." 9ª Conferência Internacional Anti-Corrupção, Durban, outubro 1999.

<sup>140</sup> In "Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions", apud "Performance Accountability and Combating Corruption", SHAH, Anwar, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007, p. 305.

ser *precisos* quanto aos objetivos da auditoria, as *provas* carreadas durante a fiscalização e o *resultado* das mesmas, o *alcance* e os *critérios* utilizados, a *metodologia* e as *fontes* de informação, incluindo qualquer limitação à mesma e os *resultados* da fiscalização.<sup>141</sup>

Por volta do ano 2000, na senda da importância amplamente reconhecida do conceito de *accountability* para o futuro das democracias, iniciou-se a reorganização do pensamento em torno do papel das auditorias e das Instituições Superiores de Controlo, no futuro, considerando as mutações sociais, económicas e financeiras, a que se assiste com velocidade inexorável.<sup>142</sup>

Neste contexto, é evidente que todas as instâncias de governação devem contribuir para uma efetiva transparência ao nível político, legal e financeiro ou, como afirma Dobrowolski (2013) “As ISC deverão contribuir para este desiderato, através do seu trabalho de auditoria.”<sup>143</sup>

Por vezes, são apontadas em diversos estudos<sup>144</sup>, limitações aos mandatos das ISC, no que concerne à realização de auditorias de todos os tipos. Tal não ocorre, contudo, no Tribunal de Contas.<sup>145</sup>

Com efeito, inexistente qualquer obstáculo legal à realização de auditorias de escopo diverso do tradicionalmente identificado nas auditorias financeiras, de

---

<sup>141</sup> Conforme GONZÁLEZ, Elena Herrero, in “*Las limitaciones en auditoría pública*”, Revista Auditoría Pública, nº 63, 2014, pp. 21-28 (Tradução livre).

<sup>142</sup> Atente-se, meramente a título exemplificativo, no “*Código de Boas Práticas em matéria de Transparência das Finanças Públicas*”, publicado em 1998 (e revisto em 2007), pelo FMI (disponível em <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>) [Consultado em 23.01.2015], ou na Declaração de Sun City, proferida no 17º Encontro de Auditores-Gerais da *Commonwealth*, realizado entre 10 e 13 de outubro, na África do Sul, onde foram estabelecidas as bases de envolvimento das ISC, em questões como: O valor do produto das auditorias e o papel e responsabilidade das ISC a esse respeito; A importância das ISC fomentarem a prática de auditorias ambientais e a importância das auditorias a sistema de informação tecnológica (a este último propósito, vd. “*International Journal of Government Audit*”, janeiro de 2000, Vol. 27, nº 1, pp. 7-10).

<sup>143</sup> Conforme defende DOBROWOLSKI, Z., in “*The role of the Supreme Audit Office In Combating Corruption*”, Ljubljana, Eslovénia, 2011, apud “*Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies*”, Bona, 26 de fevereiro de 2013, documento INTOSAI, p. 7.

<sup>144</sup> A título exemplificativo: STAPENHURST, Rick, *op. cit.*

<sup>145</sup> Atente-se no disposto na alínea c) do nº 2 do art.º 3º da Resolução nº 3/98 – 2ª S. de 4 de junho – Regulamento da 2ª Secção.

desempenho ou conformidade, nem tão-pouco o mandato do Tribunal de Contas é limitativo, a este conspecto.

Dye (2007) identifica, para além dos tipos tradicionais de auditorias encetadas pelas ISC, que atrás vimos, um novo tipo de auditoria: a *auditoria forense*<sup>146</sup>. Neste tipo de auditoria, o auditor deve desenhar o seu programa de auditoria, com vista à obtenção de provas que evidenciem a prática de fraude e/ou corrupção. As competências do auditor para realizar este tipo de auditorias excedem as utilizadas para perpetrar auditorias de desempenho ou conformidade.

Nos países de influência anglo-saxónica, este tipo de auditoria é já amiúde utilizado, pelas ISC daqueles países<sup>147</sup>. No Brasil, em 2005, foi destacado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), um elemento ao *Office of the Auditor General of Canada*, no sentido de recolher dados que permitam instalar junto do TCU uma unidade idêntica à *Forensic Audit Unit*, da ISC do Canadá<sup>148</sup>. No mesmo ano, medida similar foi encetada pela ISC da Costa Rica - *Contraloría General de la República*, numa *joint-venture*, entre aquela ISC e a do Canadá, com o mesmo objetivo<sup>149</sup>.

O debate em torno da oportunidade das ISC desenvolverem auditorias forenses, para além dos tradicionais tipos de auditoria, não é pacífico. Porém,

---

<sup>146</sup> In "Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions", apud "Performance Accountability and Combating Corruption", SHAH, Anwar, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007, p. 313.

<sup>147</sup> Nos EUA, o *Government Accountability Office (GAO)* [Instituição Superior de Controlo, daquele país], possui uma unidade específica para a realização deste tipo de auditorias: a *Forensic Audits and Special Investigation Unit*, a qual tem como principais objetivos conduzir investigações complexas e análises aos programas e processos federais; entrevistar testemunhas, sujeitos e informadores, para obter informação e dados; Distinguir entre informação relevante ou irrelevante e preparar análises e recomendações; Recolher provas, mediante trabalho de agente infiltrado e realização de vigilâncias; Colaborar com outros auditores, analistas, advogados e investigadores; Desenvolver e manter relações com outras instâncias federais investigativas e preparar relatórios técnicos, testemunhos e relatórios de investigações. (Tradução livre), retirado do site: <http://www.gao.gov/careers/criminal.html> [Consultado em 23.01.2015].

<sup>148</sup> Na sequência daquele destacamento, foi elaborado um relatório de síntese por MODENA, Carlos César "Implementing na Anti-Fraud/Anti-Corruption Strategy in the Brazilian Court of Auditors", disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF> [Consultado em 23.01.015].

<sup>149</sup> Vd. o *paper* final, produzido por FALLAS, José Alpízar, "Implementing the Forensic Audit Capability of the Contraloría General de la República de Costa Rica", disponível em [https://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=19:improving-the-forensic-audit-capability-of-the-contralor%C3%ADA-general-de-la-rep%C3%ABblica-de-costa-rica&Itemid=334&lang=en](https://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_k2&view=item&id=19:improving-the-forensic-audit-capability-of-the-contralor%C3%ADA-general-de-la-rep%C3%ABblica-de-costa-rica&Itemid=334&lang=en) [Consultado em 23.01.2015].

em 1997, o consultor do Banco Mundial, James P. Wesberry, Jr., afirmou no 4º Congresso Trienal da CAROSAI (*Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions*), em Georgetown, Guiana<sup>150</sup>, que num mundo a ser devastado por uma moral colapsada, não restará outra alternativa às ISC que liderar a linha da frente da batalha anticorrupção, desenvolvendo rapidamente um grupo de auditores forenses, capazes de executar *auditorias de investigação independentes*, sempre que haja alegações daquele ilícito.

Em Portugal, atente-se na posição de Lopes (2003), que defende como bastantes a competência e poderes jurisdicionais do Tribunal de Contas, para desenvolver um eficaz combate ao fenómeno da corrupção.<sup>151</sup>

As organizações internacionais não demonstram constrangimento na abordagem do tema.

Veja-se o caso da INTOSAI que refere, sem sombra de *fumus* sobre a questão, ao debruçar-se sobre a cooperação entre as ISC e a auditoria interna do sector público, que para além das auditorias de desempenho e conformidade, as ISC devem proceder a *exames especiais* e *auditorias forenses*<sup>152</sup>.

E esta preocupação, por banda daquelas organizações, não é propriamente recente.

Do 16º INCOSAI, que ocorreu em Monteviedeu, Uruguai, em 1998 foram debatidos o papel da ISC na prevenção e deteção da fraude e corrupção, e quais os métodos e técnicas apropriadas para alcançar esse objetivo<sup>153</sup>.

---

<sup>150</sup> Vd. WESBERRY, James P., Jr., in "21<sup>st</sup> Century Challenge to Supreme Audit Institutions", 4th Triennial Congress of the Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI), Georgetown, Guyana, 18 de março 1997, pp. 6-7.

<sup>151</sup> Cfr. LOPES, Helena Abreu, "O papel do Tribunal de Contas português na prevenção da corrupção", Revista do Tribunal de Contas, n.º 40, 2003, pp. 113- 128.

<sup>152</sup> Vd. "Coordination and Cooperation between SAI's and Internal Auditors in the Public Sector", ed. INTOSAI, p. 4, disponível em [http://www.issai.org/media/13353/intosai\\_gov\\_9150\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13353/intosai_gov_9150_e_.pdf) [Consultado em 24.01.2015]

<sup>153</sup> Os tópicos essenciais resultantes da Declaração de *Sun City*, concernentes a esta matéria, constataam que por norma, o mandato das ISC para conduzir auditorias deste tipo não é limitativo, contudo, as metodologias utilizadas terão que ser aprimoradas, com vista a encorajar a gestão a estabelecer controlos internos que visem a prevenção e deteção da fraude (de modo proactivo e reativo). Por outro lado, devem ser estabelecidos mecanismos legais que permitam a preservação informática de dados sensíveis. As técnicas de auditoria forense utilizadas, ajudarão a incrementar a expectativa dos cidadãos no que concerne o trabalho dos auditores na prevenção e deteção da fraude. Por fim, o auditor deve, na elaboração do seu programa de auditoria, prever os métodos mais diligentes que lhe garantam a deteção de fraude, sempre que ela exista.

Do 21º *Simposium* Nações Unidas/INTOSAI, realizado em Viena, em 2011, subordinado ao tema: “*Práticas efetivas de cooperação entre Instituições Superiores de Controlo e os cidadãos para incrementar accountability pública*”, resultou, entre outras conclusões, que os cidadãos têm o dever de alertar as ISC sobre situações de fraude e corrupção, devendo aquelas criar mecanismos de gestão daquela informação. São ainda apontados os exemplos das ISC do México e EUA, pelos mecanismos criados para receber aquelas denúncias.<sup>154</sup>

Já em 2013, as Nações Unidas, em projeto conjunto<sup>155</sup> com a INTOSAI, publicaram o primeiro documento conclusivo do projeto, sobre o papel das ISC, no combate à corrupção, através da compilação de informação sobre o tema.<sup>156</sup>

Também a OCDE refletiu já esta preocupação confirmando a necessidade das Instituições Superiores de Controlo, atentas às expectativas dos cidadãos, no que concerne ao rigor da gestão pública, deverem dedicar-se a *novos tipos de auditoria*, que permitam identificar a corrupção e a fraude.<sup>157</sup>

O Tribunal de Contas Europeu, disponibiliza no seu *website*, orientações sobre a recolha de dados de auditoria, a condução da entrevista de auditoria e *guidelines* para os auditores, relativamente à temática da fraude.<sup>158</sup>

---

<sup>154</sup> Mecanismos estes que incluem, entre outros, linhas telefónicas específicas para receção de denúncias e programas informáticos específicos para a deteção de fraudes financeiras. Vd. “*Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions – Compendium of Innovative Practices of Citizen Engagement by Supreme Audit Institutions for Public Accountability*”, Economic & Social Affairs, United Nations, 2014, 15 janeiro, p. 9.

<sup>155</sup> Denominado “*INTOSAI Platform for Cooperation with the United Nations*”.

<sup>156</sup> Referimo-nos ao documento disponível em [http://workspace.unpan.org/sites/Internet/Documents/A\\_UN-INTOSAI\\_Joint\\_Project\\_For\\_Digital%20Book.pdf](http://workspace.unpan.org/sites/Internet/Documents/A_UN-INTOSAI_Joint_Project_For_Digital%20Book.pdf) (Consultado em 6.2.2015).

<sup>157</sup> Vd. a este propósito, o documento disponível em [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3\\_committees/4\\_goal4/FAC\\_TFSP\\_OECD\\_Partners\\_Good\\_Governance\\_Mapping\\_Role\\_SAI.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/3_committees/4_goal4/FAC_TFSP_OECD_Partners_Good_Governance_Mapping_Role_SAI.pdf) (Consultado em 6.2.2015).

<sup>158</sup> Informação disponível em <http://www.eca.europa.eu/pt/Pages/AuditMethodology.aspx> (Consultado em 2.2.2015).

A *auditoria forense* é, conforme definição de Singleton (2006), um processo de deteção, prevenção e correção de atividades fraudulentas. Os auditores forenses devem ser capazes de prevenir uma razoável hipótese de fraude.<sup>159</sup>

Também Ayala (2008) define auditoria forense como o tipo de auditoria que pode surgir, sempre que se detetem *fraudes* no decurso de uma auditoria de outro tipo, sendo que a investigação de uma fraude financeira está dependente da identificação do tipo de fraude, o ambiente em que a fraude foi cometida (sector público ou privado) e a legislação aplicável. Por outro lado, uma auditoria forense pode iniciar-se diretamente sem necessidade de uma auditoria prévia de outro tipo, por exemplo, no caso de existirem *denúncias* específicas.

Assim, os enfoques deste tipo de auditoria serão: *preventivo*<sup>160</sup> – auditoria orientada a proporcionar garantia às organizações a respeito da sua capacidade de dissuadir, prevenir, detetar e reagir perante fraudes financeiras, que podem incluir trabalhos prévios de consultadoria para implementar programas e controlos antifraude, esquema de alertas de irregularidades e sistema de administração de denúncias. O enfoque é preventivo porquanto implica encetar ações e tomar decisões no presente para evitar fraudes no futuro. Por seu turno, uma auditoria forense *reativa* é orientada a identificar a existência de fraudes financeiras, mediante a investigação aprofundada com vista a esclarecer sobre o montante da fraude, os seus efeitos diretos e indiretos, possível tipificação legal, presumíveis autores e cúmplices. O *destino* das conclusões deste tipo de auditoria forense é as instâncias judiciais, nomeadamente criminais. O enfoque é reativo, porquanto implica encetar ações e tomar decisões no presente sobre factos ocorridos no passado. Pode existir também a necessidade de realizar uma *auditoria forense integral*, isto é, que seja simultaneamente preventiva e reativa.<sup>161</sup>

---

<sup>159</sup> Vd. SINGLETON, Tommie, SINGLETON, Aaron, BOLOGNA, Jack, LINDQUIST, Robert, in "*Fraud Auditing and Forensic Accounting*", John Wiley & Sons, Inc. (ed), 3ª edição, 2006, p. 55.

<sup>160</sup> Ou proativo.

<sup>161</sup> Vd. AYALA, Jorge Badillo, in "*Auditoria Forense – Más que una especialidad profesional una misión: prevenir e detectar el fraude financiero*", Mayo de 2008, Versao 2.0, p. 5, disponível em [https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/Auditoria\\_Forense\\_Una\\_Misi%C3%B3n\\_JBadillo\\_Mayo08%2814023%29.pdf](https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08%2814023%29.pdf) [Consultado em 24.01.2015]

O benefício da execução de auditorias forenses, no contexto da Instituição Superior de Controlo nacional, prende-se com a utilização adaptada das técnicas específicas de recolha de prova, para efeitos de evidência sustentada e ainda com a definição e preparação do auditor para futuros depoimentos a prestar em sede de julgamento<sup>162</sup>. Por outro lado, ao habilitar o departamento próprio para a receção e tratamento de denúncias, com as *ferramentas* adequadas à análise, numa perspetiva forense, das mesmas, através da *formação específica* ao corpo de fiscalização do Tribunal, permitir-se-ia o desenvolvimento deste tipo de auditorias, a executar por departamento autónomo e específico ou por *auditores especializados* e integrados nas equipas de auditoria, sempre que os indícios de fraude ocorressem no decurso de outro tipo de auditorias entretanto encetadas.

---

<sup>162</sup> As regras processuais, existentes no processo penal, relativas a meios de prova (art.ºs 124º a 170º do Código de Processo Penal [CPP]) e meios de obtenção de prova (art.ºs 171º a 190º do CPP), desempenhariam papel fundamental. Os auditores e técnicos verificadores, pertencem ao corpo especial de fiscalização do Tribunal de Contas. Não são, porém, considerados órgãos de polícia criminal (nem existe necessidade de tal qualificação, pois o escopo da sua atividade é díspar da investigação criminal *tout court*). Contudo, quer por via das já existentes prerrogativas legais, quer considerando as normas internacionais aplicáveis à auditoria pública, nomeadamente a desenvolvida por instituições superiores de controlo, seria de todo conveniente que o corpo de fiscalização do Tribunal de Contas (ou uma parte dele), possuísse formação específica nestas técnicas originariamente naturais da investigação criminal, mas úteis para o desenvolvimento de auditorias forenses. O auditor desempenharia indubitavelmente o papel de perito - hoje formalmente assumido, mas não materialmente reconhecido - sempre que se justificasse. Por outro lado, aquando da recolha de meios de prova, nomeadamente testemunhal e documental, considerando-se as regras previstas na legislação penal a este respeito, assegurar-se-ia, de modo mais eficiente, a eficácia do processo de auditoria para efeitos de propositura de ação de responsabilidade financeira, pelo Ministério Público. A este propósito, defende CLUNY, António: "(...) perante a evidência, em processo de auditoria, da ocorrência de uma infração financeira grave cujo decurso pode afetar a boa gestão ou o uso de dinheiros públicos, seria importante que, em procedimento judicial imediato e separado da própria auditoria, fosse possível avaliar perfunctoriamente os indícios da infração, os riscos subjacentes e a utilidade de, tempestivamente, acautelar o interesse público com medidas eficientes e oportunas", in "Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária", Coimbra Editora, 1ª Ed. Dezembro 2011, p. 242. Por outro lado, também LOPES, Helena Ferreira, ao afirmar "(...) O que constitui prova são os instrumentos probatórios constantes da auditoria ou seja, são os documentos em que o relatório se funda para concluir por uma determinada factualidade – documentos autênticos, autenticados, particulares, incluindo nestes os exames, vistorias, avaliações e declarações prestadas pelos responsáveis ou por outrem." e mais adiante "(...) A auditoria consubstancia-se numa atividade de perceção e valoração de determinada realidade fáctica, efetuada por pessoas dotadas de especiais conhecimentos técnicos e científicos – os auditores. Equivale isto a dizer que estamos perante uma atividade pericial e que a auditoria é uma perícia.", reconhece a equivalência dos auditores a peritos, tal como previstos e definidos no CPP e a importância dos meios de prova, utilizados no processo de auditoria, in "O valor probatório do relatório de auditoria em juízo", in II *Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal*. León, 23 y 24 de septiembre de 2004 – Madrid, 2005, pp. 297-318. Por outro lado, não seria de todo insipiente que as definições gerais, relativas à prova, previstas nos art.ºs 513º a 522º-C do Código de Processo Civil (CPC), estivessem subjacentes à metodologia de recolha de prova a efetuar no âmbito deste tipo de auditorias.



A *mais-valia* resultante desta formulação inovadora<sup>163</sup> seria a realização de auditoria vocacionada para a *avaliação perfunctória do risco* e da *deteção da fraude financeira*, na senda do definido pelas organizações internacionais como uma preocupação que as ISC devem ter<sup>164</sup>, habilitando, desde logo, de modo *eficiente* o Ministério Público, para propositura de ação de responsabilidade financeira ou remessa do processo de auditoria às instâncias próprias, caso fossem detetados ilícitos de natureza criminal. Esta solução permitiria, a nosso ver, um *ganho de eficácia* nas ações propostas pelo Ministério Público.

#### 2.3.4.3. A avaliação (de programas públicos)

Outros dos poderes do Tribunal de Contas, a par do controlo da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira, é o da *avaliação*. Num plano axiológico-normativo, como defende Tavares (2014), podemos afirmar que avaliação concretizada pelo Tribunal de Contas, enquanto parte de um controlo completo da legalidade, abrange a verificação da conformidade com a juridicidade.<sup>165</sup>

Partindo do contexto constitucional que define os parâmetros da atuação da Administração Pública, enquadrando-a com os princípios fundamentais não só ali previstos, mas também no art.º3º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), da prossecução do interesse público, do respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça da imparcialidade, da boa-fé e da boa administração, a Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, atribui ao Tribunal de Contas poderes de controlo e de *avaliação* (para além de promover a existência de um sistema de controlo aos níveis nacional e comunitário).<sup>166</sup>

---

<sup>163</sup> A qual, a concretizar-se, necessariamente implicaria alterações pontuais à orgânica da Direção-Geral do Tribunal de Contas.

<sup>164</sup> Atente-se na ISSAI 1240, da INTOSAI, especialmente dedicada às responsabilidades do auditor, em relação à fraude, em auditorias financeiras. Disponível em [http://www.issai.org/media/13096/issai\\_1240\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_.pdf) [Consultado em 24.01.2015]

<sup>165</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., in "*Estudos de Administração e Finanças Pública*", Almedina, 2014, 2ª edição atualizada, p. 175.

<sup>166</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 175.

O termo avaliação cobre uma multiplicidade de atividades e um significativo número de métodos. As mais das vezes é utilizada para ajudar na definição de novas políticas (*polícies*), outros alinhamentos dos programas (públicos), em avaliação, de modo a torna-los mais efetivos<sup>167</sup>. Alguns autores identificam enorme similitude entre os métodos utilizados em auditorias de desempenho (*performance ou value-for-money*) e na avaliação de programas.

De acordo com a definição da INTOSAI, a *avaliação* consiste numa “investigação sistemática de uma organização ou instituição, programa ou projeto, ou processo ou política, que tem em vista beneficiar a sociedade”.<sup>168</sup>

O espectro de *efetividade* da avaliação é, porém, maior do que o da auditoria de desempenho. De acordo com Tavares (2014), que apesar de tudo encontra similitudes entre as noções de avaliação e de auditoria de desempenho, a avaliação “vai muito mais longe quanto ao seu conteúdo e métodos utilizados: relativamente ao conteúdo, a avaliação visa analisar a adequação dos objetivos às necessidades identificadas, ou seja, a sua pertinência e oportunidade; por outro lado, todos os efeitos (...) de um programa (...) constituem objeto da avaliação; também a própria adequação, coerência e proporcionalidade dos meios em relação aos objetivos fixados é um aspeto igualmente relevante; e, por último, na avaliação ponderam-se os níveis dos resultados obtidos e a determinação das suas causas.”<sup>169</sup>

Apesar de existirem ISC que entendem que a auditoria de desempenho compreende a avaliação de programas e de políticas públicas<sup>170</sup>, vários autores consideram que os seus objetivos são, efetivamente, diferentes. Mayne (2006) identifica similaridades e diferenças entre estes dois instrumentos de controlo:

---

<sup>167</sup> Cfr. LONSDALE, Jeremy, BEMELMANS-VIDEC, Marie-Louise, PERRIN, Burt, in “*Making accountability work: Dilemmas for evaluations and for audit*”, Comparative Policy Evaluations, Vol. 14, 2007, Transaction Publishers, New Brunswick, New Jersey, p. 11.

<sup>168</sup> Cfr. Working Group on Program Evaluation, “*Program Evaluation for SAI’s – A Primer*”, Paris, 2010, p. 29.

<sup>169</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 173.

<sup>170</sup> Cfr. OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA, *Performance Audit Manual*, Ottawa, 2004, p. 13.

ambos possuem como objetivo avaliar a atuação dos programas do sector público, utilizando métodos sistemáticos, realizados por profissionais.<sup>171</sup>

Por outro lado, Leeuw (1996) e Divorski (1996)<sup>172</sup> defendem que as *técnicas experimentais ou quase-experimentais*, utilizadas na avaliação, não são admitidas em auditorias de desempenho, embora Leeuw (1996) sustente que possa existir uma fusão entre os dois instrumentos, no futuro. Pollit & Summa (1996)<sup>173</sup> por seu turno, explicam que a diferenciação básica entre os dois instrumentos não se consubstancia na utilização de diferentes técnicas ou métodos, mas antes nas definições institucionais de ambas.

### 2.3.5. Os efeitos do controlo

Seja no âmbito do controlo prévio<sup>174</sup>, seja em sede de verificação externa de contas<sup>175</sup>, no âmbito de auditorias<sup>176</sup> ou ainda de efetivação de responsabilidades financeiras<sup>177</sup>, um dos poderes do Tribunal de Contas é o de efetuar *recomendações* (a par das observações e conclusões).

As *recomendações* do Tribunal de Contas definem-se, de acordo com Tavares (2014), como um “ato de um órgão público (Tribunal de Contas), no exercício dos seus poderes legais de controlo da legalidade, da regularidade e

---

<sup>171</sup> Cfr. MAYNE, John, in “*Audit and Evaluation in Public Management: Challenges, reforms and Different Roles*”, The Canadian Journal of Program Evaluation Vol. 21 N.º. 1, 2006, pp 11–45, Canadian Evaluation Society, p. 26.

<sup>172</sup> Cfr. LEEUW, F. in “*Auditing and evaluation: Bridging a gap, worlds to meet? New Directions for Evaluation*”, p 51–60 e DIVORSKI, S. in “*Differences in the approaches of auditors and evaluators to the examination of government policies and programs.*”, in “*Evaluation and auditing: Prospects for convergence (New Directions for Evaluation)*”, n.º. 71, C. Wisler (Ed.), San Francisco: Jossey-Bass pp. 7–14, *apud* MAYNE, John, in “*Audit and Evaluation in Public Management: Challenges, reforms and Different Roles*”, The Canadian Journal of Program Evaluation Vol. 21 N.º. 1, 2006, pp 11–45, Canadian Evaluation Society, p. 27.

<sup>173</sup> Cfr. POLLIT, C. & SUMMA, H., in “*Performance audit and evaluation: Similar tools, different relationships?*”, C. Wisler (Ed.), in “*Evaluation and auditing: Prospects for convergence (New Directions for Evaluation)*”, n.º 71 pp. 29–50. San Francisco: Jossey-Bass *apud* MAYNE, John, in “*Audit and Evaluation in Public Management: Challenges, reforms and Different Roles*”, The Canadian Journal of Program Evaluation Vol. 21 N.º. 1, 2006, pp 11–45, Canadian Evaluation Society, p. 27.

<sup>174</sup> Cfr. Alínea c) do n.º 3 e do n.º 4 do art.º 44º da LOPTC.

<sup>175</sup> Cfr. Alínea i) do n.º 3 do art.º 54º da LOPTC.

<sup>176</sup> Cfr. Art.º 55º da LOPTC.

<sup>177</sup> Cfr. Art.º 62º da LOPTC.

da gestão financeira, em que, verificadas determinadas situações, indica/aconselha/apela/exorta os órgãos controlados a seguir determinado caminho em ordem a suprir ou corrigir as mesmas ou evitar a sua ocorrência no futuro”.<sup>178</sup>

Mas considerando esta definição, qual a *natureza jurídica* das recomendações? Qual o alcance da sua dimanação (o seu objeto)? Que *consequências* se verificam para as entidades destinatárias, do seu não acatamento?

Na linha de autores como Tavares (2014), Costa (2010) ou Ventura (2013), podemos afirmar que estas se distanciam das noções de *decisão* – no sentido em que estas não constituem ordens, determinações ou comandos. Por outro lado, não se quedam na noção de *parecer*, pois sendo um ato opinativo, encerram em si um apelo sobre o(s) caminho(s) a seguir<sup>179</sup>. Por fim, também não estamos perante um *ato materialmente jurisdicional*, porque desde logo ausente o carácter vinculativo e coercivo *tout court*, do ato. Assim, diremos que as recomendações, enquanto atos dimanados pelo Tribunal de Contas, possuem *natureza não normativa*.<sup>180</sup>

Porém, se atentarmos na consequência do seu não acatamento, verificamos a possibilidade, face ao disposto no n.º 1 do art.º 65º da LOPTC<sup>181</sup>, daquela ser suscetível de gerar, na esfera jurídica do *destinatário da recomendação*, responsabilidade financeira sancionatória. Podendo divergir da

---

<sup>178</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 318.

<sup>179</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., “Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das Recomendações do Tribunal de Contas”, in “Estudos de Administração e Finanças Pública”, Almedina, 2014, 2ª edição atualizada, p. 323.

<sup>180</sup> Cfr. definição de VENTURA, Catarina Sampaio, in “O poder da recomendação”, p. 5, comunicação proferida no III Encontro Nacional de Provedores do Estudante, Coimbra, 11 de outubro de 2013, as recomendações não normativas, são recomendações individuais e concretas ou específicos modos de agir da administração pública. Também PINTO, Lacerda da Costa e VEIGA/Alexandre Brandão da, in “Natureza, Limites e Efeitos das Recomendações e Pareceres Genéricos da CMVM”, in Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, n.º 12, dezembro 2001, p. 275, defendem que “a qualificação de um ato como normativo, sujeito a um apertado crivo de controlo, nomeadamente quanto ao seu objeto e à relação com as demais fontes dos sistemas dos atos normativos. (...) Por isso, a diferença específica que faz com que as figuras das recomendações e dos pareceres genéricos não sejam atos normativos é a ausência da natureza imperativa ou obrigatória para os seus destinatários.”

<sup>181</sup> Que pune o não acatamento reiterado e injustificado das injunções e das recomendações do Tribunal de Contas, como responsabilidade financeira sancionatória.

opção de inserção sistemática do preceito, ou mesmo da natureza do mesmo<sup>182</sup>, o certo é que aquele que deva, em função de uma recomendação dimanada do Tribunal de Contas, adotar ou omitir um comportamento<sup>183</sup>, pode afastar-se dessa indicação, fundamentando, contudo, a sua opção.

Com efeito, o acatamento ou a falta dele, das recomendações do Tribunal de Contas, releva, para a entidade auditada, em sede de *avaliação da culpa*, nomeadamente no que respeita à efetivação da responsabilidade financeira. Por outro lado, em sede de controlo prévio, sempre que seja emitido visto com recomendações, não sendo estas acolhidas, caso venham a ser submetidos casos posteriores similares, o visto terá que ser recusado, com as devidas e legais consequências.

Por fim, o Tribunal deverá proceder a *auditorias de acompanhamento de recomendações*, na senda das diretrizes da INTOSAI, sobre esta matéria<sup>184</sup>, dirigindo os seus relatórios aos órgãos diretamente visados, com eventuais recomendações complementares, aos órgãos superiores hierárquicos e de tutela ou superintendência, caso existam; à Assembleia da República, ao Ministério Público, para efeitos de apuramento das responsabilidades a que houver lugar (art.º 29º, 57º e 89º da LOPTC), para publicação no Diário da República ou nos Jornais Oficiais das Regiões Autónomas (art.º 9º da LOPTC) e para difusão “através de qualquer meio de comunicação social, após comunicação às entidades interessadas” (art.º 9º, nº 4 da LOPTC).<sup>185</sup>

---

<sup>182</sup> Cfr. COSTA, Paulo Nogueira da, in “*O Tribunal de Contas e a Boa Governança - Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal*”, 2014, Coimbra Editora, p. 491.

<sup>183</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, p. 326.

<sup>184</sup> Atente-se, a título exemplificativo, nas conclusões do XI Congresso da INTOSAI, realizado nas Filipinas, em 1983, segundo as quais, as ISC, pela sua natureza e razão de ser, devem dispor do poder de formular recomendações tendo em vista a melhoria da gestão administrativa e financeira e, consequentemente, devem as mesmas, em princípio, ser acatadas, sendo desejável que, em cada Estado, existam mecanismos adequados ao acompanhamento da sua aplicação e ao apuramento das responsabilidades inerentes, ou nos Princípios 6 e 7 da *Carta sobre a Independência das ISC*, dimanada da *Subcomissão para a independência das ISC (Sub-committee on SAI independence)*, que resultou do XVI Congresso, daquela instituição, realizado em Montevideu, em 1998.

<sup>185</sup> Cfr. TAVARES, José F. F., *op. cit.*, pp. 327-328.

### III CAPÍTULO

## A RESPONSABILIDADE FINANCEIRA

*“Todos somos responsáveis de tudo, perante todos”*

FIODOR DOSTOIEVSKI

### 3.1. A função jurisdicional do Tribunal de Contas – a jurisdição financeira

Discorreremos, atrás, sobre uma das funções do Tribunal de Contas – a função jurisdicional. Esta é exercida sobre os sujeitos e entidades que têm a seu cargo a guarda e gestão de dinheiros públicos, os quais, de harmonia com princípios gerais, devem *prestar contas* dessa atividade ao titular dos bens ou recursos (públicos) administrados, sujeitando-se, desse modo, à jurisdição do Tribunal de Contas.<sup>186</sup>

Dispondo do seu mandato constitucional, nomeadamente após a revisão da Lei Fundamental de 1989<sup>187</sup> - art.º 214º, nº 1, al. c), o Tribunal de Contas viu, a partir de 2006, alargada a sua jurisdição. Sobre a reforma introduzida com esta alteração legislativa, já nos referimos, contudo, no ponto 1.2. do presente trabalho. Sempre se dirá, contudo, que foi a partir de 2006, que se inverteu o paradigma relativo à natureza da jurisdição do Tribunal de Contas – abandonou-se uma perspetiva subjetiva – dependente da natureza da entidade – optando-se por outra, objetiva – abarcando as entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos -

---

<sup>186</sup> Cfr. FRANCO, João do Carmo, in *“Contribuição para o Estudo da Responsabilidade Financeira”*, Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/setembro de 1995, p. 123.

<sup>187</sup> Explica-nos CLUNY, António, in *“Responsabilidade financeira reintegratória e responsabilidade civil delitual de titulares de cargos políticos, funcionários e agentes do Estado”*, Revista do Tribunal de Contas, nº 32, julho/dezembro de 1999, p. 114, que a Constituição de 1976, previa que a competência do Tribunal de Contas, no âmbito da efetivação de responsabilidade financeira dos contáveis, estava adstrita apenas e só ao julgamento de contas. Tal decorria já, aliás, de legislação específica sobre o *“julgamento da conta”*, na aceção do art.º 32º do Decreto 22 257 de 25/2/1933.

consagrando em definitivo o *direito de sequela* dos dinheiros e valores públicos.<sup>188</sup>

Compreende-se pois que num Estado de Direito democrático, seja um órgão *independente e imparcial*, configurado constitucionalmente como o órgão supremo fiscalizador das finanças públicas, a julgar e efetivar a responsabilidade por infrações financeiras. É neste *competência judicativa* que se espriam os poderes materialmente jurisdicionais, distintos e complementares dos poderes de controlo financeiro.<sup>189</sup>

Guilherme D'Oliveira Martins (2010) alerta-nos para o novo conceito de Administração Financeira Pública. Defende o autor que se assiste hoje a uma *fuga* para o direito privado, da Administração pública tradicional. Fuga esta inevitável, face às novas exigências relacionadas com a disciplina orçamental, redução de despesas e adequação dos impostos ao princípio das capacidades contributivas, mas também não justificante de um abrandamento do controlo público independente encetado pelo Tribunal de Contas. Assim se justifica que a Administração financeira pública tenha que abranger não só as entidades integradas na esfera do direito público, mas também aquelas pertencentes à esfera do direito privado, desde que esta se desenvolva a partir da *objetiva utilização* dos meios públicos.<sup>190</sup>

E este tem sido o trilha lógico, adotado na generalidade pelos Estados democráticos. Com efeito, já no Tratado de Roma se reconhece a importância do *facto contável*, nos dispositivos ali constantes, relacionados com a planificação contável, critérios de valoração e auditoria. O *facto contável*, tal

---

<sup>188</sup> Assim discorre MARTINS, Guilherme D'Oliveira, in "A responsabilidade financeira – evoluções recentes", Cadernos de Justiça Administrativa, nº 88, julho/agosto 2011, p. 56.

<sup>189</sup> Cfr. FRANCO, João do Carmo, in "A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial", Revista Fiscalidade, nº 32, pp. 78-79.

<sup>190</sup> A este propósito, refere ROCHA, Joaquim Freitas da/GOMES, Noel, in "Da responsabilidade financeira", Revista *Scientia Iuridica*, Tomo LXI, nº 329, maio/agosto 2012, p. 312, que, para efeitos orçamentais, o conceito de Administração Pública se alargou, passando a incluir diferentes realidades institucionais como sejam as *entidades públicas reclassificadas*, expressão utilizada na Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 91/2001 de 20.8, na redação dada pela Lei nº 22/2011 de 20.05), tradicionalmente excluídas do setor público administrativo, embora com movimentação financeira pública, relevante. Também estas entidades passam agora pelo crivo jurisdicional do Tribunal de Contas, sendo certo que a sua anterior exclusão, gerou inclusive dúvidas acerca da constitucionalidade da desigualdade de tratamento verificada, conforme defende CARMO, João Franco do, in "A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial", Revista Fiscalidade, nº 32, outubro/dezembro de 2007, p. 82.

como referia José Maria Fernández Pirla, Presidente do *Tribunal de Cuentas* espanhol, em 1984, constitui, no mundo em que vivemos, uma manifestação de carácter social, tão importante como outras que, em etapas passadas, foram já enquadradas legalmente. A necessidade, portanto, da criação do *direito contável*, não é discutível, e por conseguinte, a jurisdição contável, que nasceu em Espanha no âmbito do sector público (tal como em Portugal), pode ser considerada como uma manifestação decisiva da sociedade espanhola no processo de criação deste novo ramo do direito.<sup>191</sup>

A competência jurisdicional original do Tribunal de Contas bastava-se no julgamento da conta, apresentada pelos contáveis, sempre que evidenciadas infrações financeiras. Hoje, não é exclusivamente na sequência do julgamento da conta, que nasce na esfera jurídica do responsável financeiro, o dever de *repor, indemnizar* ou de *pagar uma multa* (Cluny, 2011)<sup>192</sup>

Com a alteração legislativa de 2006, introduzida na LOPTC, o art.º 58º da LOPTC abandonou o catálogo de processos, passíveis de instauração sempre que detetada qualquer infração financeira e, restringindo aquele, passou a prever apenas que a efetivação de responsabilidades financeiras ocorresse mediante *julgamento de contas* e *julgamento de responsabilidades financeiras*.<sup>193</sup>

Isto apesar de hoje, o julgamento de contas ser uma *atividade residual* do Tribunal, como afirma Magalhães (2006), e adiante tentaremos demonstrar.

194

---

<sup>191</sup> Tradução livre, do prólogo proferido pelo Presidente do Tribunal de Cuentas, em 1984, José Maria Fernández Pirla, in SANCHÉZ, Pascual Sala, in "*La jurisdicción contable – Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España*", Revista Española de Control Externo, Madrid, 1984, p. 88.

<sup>192</sup> Cfr, CLUNY, António, in "*Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*", Coimbra Editora, dezembro 2011, p. 193.

<sup>193</sup> Esta alteração legislativa ocorre, face à constatação de inutilidade de algumas das espécies de processos anteriormente previstos no nº 1 do art.º 58º e que eram – processo de julgamento das contas, de julgamento de responsabilidades financeiras e de fixação de débito aos responsáveis ou de declaração de impossibilidade de julgamento e ainda em processos de multa. Vd., a este conspecto, CLUNY, António, in "*Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*", Coimbra Editora, dezembro 2011, p. 195.

<sup>194</sup> Cfr, MAGALHÃES, Lídio, in "*Algumas reflexões sobre o regime da responsabilidade financeira na Lei nº 98/97 de 26/8º*", Revista Scientia Iuridica, T. 50, nº 307, julho/Setembro de 2006, p. 438.



O processo jurisdicional está estruturado como um *processo simplificado*, sem olvidar, contudo, todas as garantias de defesa dos demandados, num *contraditório pleno* (pessoal e institucional) e com audiência pública de julgamento. Os processos são decididos, em 1ª instância, por um só juiz (Morais Antunes, 2010)<sup>195</sup>

Subsidiariamente, de modo a prevenir quaisquer omissões, aplicar-se-á o Código de Processo Civil, sem prejuízo da aplicação do Código de Processo Penal sempre que esteja em causa matéria sancionatória.<sup>196</sup>

### 3.2. As dimensões inerentes à atividade financeira pública

A par de uma ideia de *fiscalização*, exige-se o seu reverso lógico: a ideia de *responsabilização*, com o objetivo do apuramento de eventuais erros, irregularidades ou infrações no funcionamento interno da atividade financeira, com as consequências legais daí decorrentes para o agente que praticou os atos correspondentes.<sup>197</sup>

Carmo (1995) entende que *responsabilidade* será a situação jurídica em que se encontra o sujeito que, tendo praticado um comportamento ilícito, vê formar-se na sua esfera jurídica a obrigação de suportar certas sanções ou consequências desfavoráveis.<sup>198</sup>

Guilherme D'Oliveira Martins (1996), por seu turno, define *responsabilidade financeira* como o dever e sujeição de um titular de cargo

---

<sup>195</sup> Cfr. previsto no n.º 3 do art.º 79º da LOPTC. Vd. MORAIS ANTUNES, Carlos Alberto, "*O julgamento do Tribunal de Contas no âmbito da responsabilização financeira*", Palestra proferida na VI Assembleia Geral da Organização das ISC da CPLP, S. Tomé e Príncipe, 11 a 14 de outubro de 2010, Ed. Centro de Estudos e Formação, Lisboa, 2011, p. 36.

<sup>196</sup> Vd. art.º 80º da LOPTC. A aplicação subsidiária, consoante o tipo de responsabilidade *sub judice*, das regras disciplinadoras do processo civil e do processo penal, apresenta algumas críticas, de que nos ocuparemos adiante, as quais aparentemente mereceram consagração na Lei n.º 20/2015 de 9 de março.

<sup>197</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, in "*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 52.

<sup>198</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, in "*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, pp. 47-48, na senda da definição de responsabilização de FRANCO, António de Sousa, in "*Finanças Públicas e Direito Financeiro*", 2ª ed., Coimbra, 1988, p.402, que afirmava falar-se de responsabilização quando o objetivo do controlo é o apuramento de eventuais erros ou irregularidades, quer para ilibar as entidades controladoras, quer para promover a respetiva efetivação das formas de responsabilidade que ocorram.

político ou de um funcionário ou agente do Estado e das demais entidades públicas (ou privadas, acrescentamos nós), a quem sejam confiados dinheiros públicos, à prestação de contas (controlo financeiro) e a sanções ou à obrigação de proceder a uma reparação e consequência do ato de execução financeira praticado em violação de leis (controlo jurisdicional).<sup>199</sup>

E prossegue o autor, afirmando que a responsabilidade pela prática de atos financeiros é uma das *consequências* da produção de atos financeiros ilegais ou irregulares. Relativamente ao valor jurídico do ato, pode cominar-se a sua inexistência, invalidade, ineficácia ou mera irregularidade, porém, no que concerne ao agente que o praticou há que prever as sanções ou outras consequências que decorram da violação da lei.

Nestes termos, *latu sensu*, podemos considerar as seguintes *dimensões* de responsabilidade por atos de natureza financeira:

a) *A dimensão política* – a responsabilidade política baseia-se em *juízos de mérito*, resultantes de *critérios políticos* de apreciação, embora com *consequências juridicamente relevantes*. Esta responsabilidade pode resultar de atuações na área financeira, sendo que o ato mais credor da responsabilidade política do Governo é a apreciação da Conta Geral do Estado pela Assembleia da República e a apresentação das contas regionais perante as Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas.<sup>200</sup> Por outro lado, conforme ensina Martínez (1967), o fenómeno financeiro integra um elemento político, posto que “é criado por uma vontade política, nos termos que se julga ajustáveis a essa vontade; através dele pretende-se obter um resultado prático que também oferece conteúdo político”. Assim, responsabilizados politicamente são, ou podem ser, determinados sujeitos colocados no topo da Administração Pública, em virtude, fundamentalmente, da globalidade e discricionariedade da sua atuação e por referência a padrões que relevam do foro político e das

---

<sup>199</sup> Cfr. MARTINS, Guilherme D'Oliveira, in “*Dicionário Jurídico da Administração Pública*”, Maio/96, p. 275. Entrelinhámos que também as entidades privadas, como vimos atrás, estão sujeitas ao controlo financeiro e jurisdicional do Tribunal de Contas. Esta sujeição foi posterior a 1996, como também já abordado, facto pelo qual não consta da definição dada.

<sup>200</sup> Cfr. resulta dos art.ºs 162º e 232º, nº 1, da CRP. Esta definição exposta resulta do dizer de MAGALHÃES, Lídio, in “*Notas sobre a responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, nº 5/6, janeiro/junho de 1990, p. 16.

regras que lhe estão associadas.<sup>201</sup> Carmo (1995) distingue ainda, dentro da responsabilidade política, a *responsabilidade orçamental* e a *responsabilidade derivada da prática de atos financeiros*, reportando-se a primeira à definição aqui postulada, de Magalhães (1990) aferida de acordo com a competência do Tribunal de Contas de controlo jurisdicional da execução orçamental e a segunda, à responsabilidade de titulares de cargos políticos (tratando-os como responsáveis sob o foro político, civil e criminal), dos funcionários do Estado e das demais entidades públicas (responsabilizáveis civil, criminal e disciplinarmente), na aceção que lhes é dada na Lei de Enquadramento Orçamental.<sup>202</sup>

b) *A dimensão criminal* – O princípio geral da responsabilização criminal de titulares de cargos políticos e dos funcionários e agentes do Estado, encontra-se consagrado constitucionalmente.<sup>203</sup> A lei, contudo, tipifica vários crimes suscetíveis de serem cometidos por funcionários e titulares de órgãos do Estado, considerando os bens jurídicos em causa – a tutela do património e dos dinheiros públicos.<sup>204</sup> Em lei especial<sup>205</sup>, estão tipificados os chamados “crimes de responsabilidade”<sup>206</sup>. A própria LOPTC, no n.º 1 do art.º 52º, na

---

<sup>201</sup> Cfr. MARTÍNEZ, Soares, in “*Introdução ao Estudo das Finanças*”, Lisboa, DGCI-CEF, 1967, p. 35, *apud* CARMO, João Franco do, in “*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 53.

<sup>202</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, *op. cit.*, p. 55.

<sup>203</sup> Cfr. art.ºs 117º, n.º 1 e 271º, n.º 1 da CRP.

<sup>204</sup> A este propósito, atente-se, como exemplo, nas tipificações constantes do Código Penal (CP), nomeadamente a dos art.ºs 372º a 374º-B (crimes cometidos no exercício de funções públicas - corrupção); 375º a 377º (crime de peculato), 382º (abuso de poder) ou 383º (crime de violação de segredo) específicas para funcionários públicos, na aceção do art.º 386º do CP, ou outros, em que o agravamento da moldura penal dos crimes comuns, opera por via da qualidade do agente do crime, por ex.: art.º 367º (favorecimento pessoal), agravado no art.º 368º.

<sup>205</sup> Lei n.º 34/87 de 16 de julho, sucessivamente alterada, sendo a alteração mais recente a constante da Lei n.º 4/2013 de 14 de janeiro. Atente-se, a título exemplificativo, nas disposições constantes dos art.º 14º (Violação de norma de execução orçamental), ou 20º e 21º, que punem, respetivamente, o peculato e o peculato de uso.

<sup>206</sup> Os quais tiveram assento constitucional nas Constituições anteriores à em vigor, a qual, apenas estipula hoje que os titulares de cargos políticos são responsáveis criminalmente, remetendo a concretização dessa responsabilidade para a lei ordinária (Lei n.º 34/87 de 16 de julho). Estes crimes podem ser agrupados em cinco categorias, como sugere COSTA, Eduardo Maia, in “*Responsabilidade Criminal dos Titulares de Cargos Políticos*”, IGAT, Abril 1999, *apud* SOUSA, Alfredo José de, in “*Crimes de Responsabilidade (Violação de Normas de Execução Orçamental)*”, Revista de Direito THEMIS, III.5, 2002, pp. 117-118, a saber – crimes contra a

versão de 1989<sup>207</sup>, punia com pena aplicável ao crime de falsificação aqueles que, dolosamente introduzissem nos processos ou nas contas, elementos destinados a induzir o Tribunal de Contas em erro<sup>208</sup>. Com a publicação da Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, foram erradicadas as disposições relativas às “sanções criminais”, aplicáveis no âmbito da LOPTC. O novo regime sancionatório consta hoje da Lei n.º 34/87 de 16 de julho, que na alteração sofrida em 2010<sup>209</sup>, vê aditado um artigo – 3.º-A, que faz aplicar as disposições constantes daquela lei, aos titulares de altos cargos públicos<sup>210</sup>.

c) *A dimensão civil* – Importantes alterações legislativas foram, nos últimos anos, introduzidas a este nível. Com efeito, a reforma de 1989 da Constituição da República Portuguesa, o novo regime de responsabilidade extracontratual do Estado e ainda as disposições relativas ao procedimento administrativo, também estas recentemente alteradas, através do Decreto-Lei n.º 4/2015 de 7 de janeiro (que entrará em vigor em 8 de Abril de 2015), relevam para efeitos da caracterização da repercussão das obrigações de natureza civil, na responsabilidade financeira. Atente-se assim, no art.º 22.º da CRP<sup>211</sup>, no que concerne à responsabilidade (civil) das entidades públicas, art.º 117.º, n.º 1, aos titulares de cargos políticos, relativamente à responsabilidade política, civil e criminal, pelas ações ou omissões que pratiquem no exercício das suas funções, e no art.º 271.º, referente à possibilidade de responsabilização

---

segurança do Estado, crimes contra a realização da justiça, crimes contra a legalidade da administração pública e violação de normas de execução orçamental.

<sup>207</sup> Lei n.º 86/89 de 8 de setembro, revogada pela Lei n.º 98/97 de 26 de agosto.

<sup>208</sup> Cfr. MAGALHÃES, Lídio, in “Notas sobre a responsabilidade financeira”, Revista do Tribunal de Contas, n.º 5/6, janeiro/junho de 1990, pp. 17-18.

<sup>209</sup> Lei n.º 41/2010 de 3 de setembro.

<sup>210</sup> São considerados para efeitos da Lei, titulares de altos cargos públicos, os gestores públicos, os titulares de órgão de gestão de empresa participada pelo Estado, quando designados por este, os membros de órgãos executivos das empresas que integram o setor empresarial local, os membros dos órgãos diretivos dos institutos públicos, os membros das entidades públicas independentes previstas na Constituição ou na lei e os titulares de cargos de direção superior de 1.º grau ou equiparados, cfr. art.º 3.º-A da Lei n.º 34/87 de 16 de julho.

<sup>211</sup> Que reza: “O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem”.

civil, criminal e disciplinar dos funcionários e agentes do Estado. A consagração da responsabilidade civil do Estado encontra eco, não só nestas disposições constitucionais, como ainda nos art.º s 3º nº 2 e 11º nº 2 (anterior art.º 7º, nº 2), do Novo Código de Procedimento Administrativo (NCPA), ressaltando-se ainda as importantes disposições relativas a obrigações pecuniárias, previstas na alínea k) do art.º 161º, daquele NCPA<sup>212</sup> e artigos 176º e 179º, também referentes a este tipo de obrigações<sup>213</sup>. No que se refere à responsabilidade extracontratual do Estado e demais entidades públicas, uma das tradicionais formas de responsabilidade perante o Estado, é a que resulta do exercício, por este, do *direito de regresso*, previsto no art.º 8º nº 3 e 6º, nº 1 da Lei nº 67/2007, de 31 de dezembro, alterada pela Lei nº 31/2008 de 17 de julho<sup>214</sup> e no art.º 63º da LOPTC, o qual é exigível sempre que se verifiquem as seguintes situações – no caso de negligência leve, praticada pelo titular do órgão, funcionário ou agente, o que gera a *irresponsabilidade* daqueles<sup>215</sup>, ou caso de ter existido funcionamento anormal do serviço.

d) *A dimensão disciplinar* – As disposições da Lei nº 35/2014 de 20 de junho (Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas – LGTFP)<sup>216</sup> relativas à responsabilidade disciplinar dos funcionários e agentes da Administração Central, Regional e Local, anteriormente contidas em Estatuto autónomo<sup>217</sup>, mantêm as asserções anteriormente previstas, no catálogo não fechado, das penas de suspensão e demissão. Assim, prevê-se que os funcionários que recebam fundos, cobrem receitas ou recolham verbas de que não prestem

---

<sup>212</sup> Que comina com a nulidade, a verificação de atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei.

<sup>213</sup> Apesar da postergação de um tradicional princípio de direito administrativo, que consistia no “privilégio de execução prévia”, pois esta matéria irá ser regulada em diploma autónomo, mantendo-se, porém, em vigor, este instituto, até àquela aprovação.

<sup>214</sup> Como era estabelecido no Decreto nº 48051 de 21 de novembro de 1967, Vd. a este propósito, MAGALHÃES, Lídio, in “Notas sobre a responsabilidade financeira”, Revista do Tribunal de Contas, nº 5/6, janeiro/junho de 1990, p. 19.

<sup>215</sup> Cfr. art.º 7º, 8º, nºs 1, 2 e 3 do Regime da Responsabilidade Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas.

<sup>216</sup> Vd. art.º 186º, alínea k) e art.º nº 297º, nº 3, alíneas l) e n), da Lei citada.

<sup>217</sup> Anteriores Decreto-Lei nº 24/84 de 16 de Janeiro, revogado pela Lei nº 58/2008 de 9 de setembro, entretanto outrossim revogado pela Lei nº 35/2014 de 20 de junho.

contas nos prazos legais, possam ser punidos com a pena de suspensão. Por outro lado, um dos fundamentos de despedimento ou demissão por motivo disciplinar, com inviabilização de manutenção do vínculo, continua a ser a infração cometida pelo funcionário que seja “encontrado em alcance ou desvio de dinheiros públicos”, ou que “com intenção de obter, para si ou para terceiro, benefício económico ilícito, falte aos deveres funcionais, não promovendo atempadamente os procedimentos adequados, ou lese, em negócio jurídico ou por mero ato material, designadamente por destruição, adulteração ou extravio de documentos ou por viciação de dados para tratamento informático, os interesses patrimoniais que, no todo ou em parte, lhe cumpre, em razão das suas funções, administrar, fiscalizar, defender ou realizar.”. Na LGTFP, deverá atentar-se ainda nos preceitos constantes dos art.º 10º, nº 4, relativo à nulidade dos contratos de prestação de serviço, 42º, nº 6, sobre a impossibilidade de recusa, pela entidade competente, de assinatura do termo de aceitação e 63º, nº 1, relativo a contratos a termo irregulares, todos suscetíveis de gerar *responsabilidade financeira*, para os seus perpetradores. Ainda naquele diploma legal, está prevista a possibilidade de acumulação de funções públicas remuneradas, por participação em conselhos consultivos e em comissões de fiscalização ou outros órgãos colegiais de fiscalização ou controlo de dinheiros públicos.<sup>218</sup>

Uma breve nota acerca do futuro deste instituto, no direito italiano, que nos parece interessante como mote para as considerações seguintes: Em Itália (Terzini, 2010) discute-se hoje o caminho a trilhar, no que concerne à responsabilidade financeira, no sentido de perceber se se deve optar pelo desenvolvimentos dos instrumentos repressores da *Corte dei Conti* ou se, tendo em conta a dimensão das administrações públicas e a sua complexidade, será preferível investir na atualização técnica de modo a evitar distorções, defendendo a autora que estes dois caminhos são complementares entre si.<sup>219</sup>

---

<sup>218</sup> Cfr. art.º 21º, nº 2, al. b), da LGTFP.

<sup>219</sup> TERZINI, Filomena, in “*La responsabilità amministrativa e contabile e la giurisdizione della Corte dei Conti*”, apud MERLONI, Francesco/VANDELLI, Luciano, “*La corruzione amministrativa. Cause, prevenzione e rimedi*”, Passigli Editori, 2010, p. 184.

### 3.3. O ilícito financeiro. A responsabilidade financeira *stricto sensu*

#### 3.3.1. Os pressupostos da responsabilidade financeira

Infringir uma norma financeira, traduz-se num comportamento ilícito, o qual pode originar duas espécies de responsabilidade: *reintegratória* e/ou *sancionatória*.<sup>220</sup>

O comportamento assacado ao infrator corresponderá, assim, a um ilícito financeiro, substancial ou processual, por oposto (*quod non licet*), a um comando financeiro.<sup>221</sup>

Com a alteração legislativa operada pela Lei n.º 20/2015 de 9 de março, o art.º 80.º da LOPTC abandona a anterior disposição que previa que, em matéria sancionatória, se aplicasse subsidiariamente o Código de Processo Penal e que nos processos onde fosse discutida apenas responsabilidade financeira *reintegratória* – porque deriva da matriz civilística de responsabilidade – socorresse-se o julgador dos preceitos constantes do Código de Processo Civil. Prevê-se hoje apenas a aplicação supletiva do código de processo civil e do direito penal (títulos I e II do respetivo código), no que concerne ao regime substantivo da responsabilidade financeira sancionatória.

Porém, alinhamos com Antunes (2010), quando refere que a aplicação a título subsidiário, da lei processual civil no julgamento da responsabilidade reintegratória, introduziu *desnecessários* fatores de instabilidade ao processo jurisdicional financeiro que se bastava com a subsidiariedade do processo penal e dos princípios que o enformam e que *melhor se adequam* às especificidades do

---

<sup>220</sup> Deixamos para depois a responsabilidade derivada também de um comportamento ilícito, mas por infração de normas não financeiras – a responsabilidade por multa.

<sup>221</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, in "Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira", Revista do Tribunal de Contas, n.º 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 129.

conceito de responsabilidade financeira assente na prova dos factos conducentes ao estabelecimento da culpa do agente.<sup>222</sup>

A estrutura da responsabilidade financeira assenta na verificação de um *facto*, constituído por uma *ação* ou *omissão*, que tem que ser *típico*, isto é, consignar a lei a previsão de determinado ilícito financeiro. O facto típico pressupõe a existência de um *elemento objetivo* e outro *subjetivo*. Carreada esta afirmação para a caracterização do ilícito de que nos ocupamos, e como defende Lopez (1988), quando define os elementos essenciais da responsabilidade *contable*, ao *elemento objetivo* corresponderá a existência de um *dano* ou prejuízo do património monetário do Estado, e o *elemento subjetivo* poder-se-á definir como o sujeito autor da infração que, em virtude do exercício do seu cargo, detém e maneja fundos públicos.<sup>223</sup>

O *facto típico*, considerado ilícito<sup>224</sup>, pressupõe necessariamente a violação de um dever, materializado num *juízo de desvalor* sobre o facto (através de uma ação orientada pela vontade) e sobre a conduta do sujeito ou agente da infração (i.e., um juízo valorativo sobre a falta de preparação de um sujeito, para se comportar de acordo com a ordem jurídica).<sup>225</sup>

Assim, ínsita à responsabilidade jurídica, vai a *causalidade culpabilizante* (ou de imputação ética) ou a *censurabilidade* dos factos. Não basta à ilicitude de um facto a consideração da sua objetividade, materializada na omissão de um comportamento devido, por omissão de agir ou por ação positiva, é necessário que se verifique a *culpabilidade*.<sup>226</sup>

---

<sup>222</sup> Cfr. ANTUNES; Carlos Morais, in "O julgamento do Tribunal de Contas no âmbito da responsabilização" financeira, Palestra proferida na VI Assembleia Geral da Organização das ISC da CPLP, S. Tomé e Príncipe, 11-14 outubro de 2010, Ed. Centro de Estudos e Formação, Lisboa, 2011, p. 41.

<sup>223</sup> Cfr. LOPEZ, Juan Carlos, in Comunicação no "Encuentro com las entidades fiscalizadoras superiores de America – 1988", tema II – "Metodología de la detección de fraude", ed. do Tribunal de Contas espanhol, p. 300, apud CARMO, João Franco do, *op. cit.*, p. 121.

<sup>224</sup> Cfr. nº 1 do art.º 59º da LOPTC.

<sup>225</sup> Neste sentido, CARMO, João Franco do, in "A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial", Revista Fiscalidade, nº 32, p. 88.

<sup>226</sup> Como defende CARMO, João Franco do, *op. cit.*, p. 134, de balanço com a tese defendida, a este respeito, pelo Professor PESSOA JORGE, que defendia que a atribuição ou imputação da omissão do comportamento devido à vontade do agente, de forma a poder formular-se a respeito da sua conduta um juízo de reprovação, ou seja, a culpabilidade. Atente-se ainda no disposto nos art.º 61º e 64º da LOPTC.



A culpa<sup>227</sup>, enquanto conceito gradativo, deverá ser aferida de acordo com as circunstâncias do caso: da existência de *dolo* (seja direto, necessário ou eventual) à *negligência*, exige-se a verificação de conduta dolosa, pois apenas ali se poderá pressupor a intenção do facto ilícito praticado pelo agente. Mesmo perante uma ação ou omissão ilícita, praticada com negligência grave (ou consciente/grosseira), teremos que necessariamente afastar a punibilidade, por falta de condições de procedibilidade<sup>228</sup>. Falamos de culpa *consciente*, se o agente prevê a possibilidade do resultado ilícito, mas tal não o determina a optar por conduta diferente e necessariamente conforme à lei, ou *inconsciente*, nos casos em que o agente não prevê o resultado ilícito, embora este fosse objetivamente previsível, ambas relevantes para efeitos de imputabilidade.<sup>229</sup>

Entre facto (ilícito e culposo) e dano, terá que existir uma relação de causa-efeito, i.e., um *nexo causal* – adequado – juridicamente denominada de causalidade adequada - que estabeleça a *relação direta* entre o ato ilícito e os prejuízos realizados, como consequência de uma ação danosa, em ordem da verificação final – as condições objetivas de punibilidade.

A punibilidade do facto ilícito e culposo ocorrerá, desde que não se verifiquem causas de exclusão da culpa.<sup>230</sup>

---

<sup>227</sup> Para que se verifique responsabilidade financeira, terá sempre que se provar a culpa do agente – art.º 61º, nº 5 e 67º, nº 3 da LOPTC, avaliada de acordo com os pressupostos elencados no art.º 64º, nº 1 da LOPTC.

<sup>228</sup> Verificada a conduta negligente, prevê o nº 2 do art.º 64º que a responsabilidade financeira reintegratória (e apenas esta), seja reduzida ou mesmo relevada. Sobre o instituto da relevação da responsabilidade, dedicar-nos-emos mais adiante.

<sup>229</sup> No sentido do descrito por CARMO, João Franco do, *op. cit.* p. 89. CLUNY, António, por seu turno, defende que o conceito de culpa que se exige no campo do direito financeiro sancionador, não alcança a mesma densidade da culpa exigível para o Direito Penal. Com efeito, o autor socorre-se da definição de NIETO, Alejandro (in "*Peculiaridades Genéricas de la Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador: La Diligencia Debida, La Buena Fe y el Riesgo*", Ed. Tecnos, Madrid, 1993 pp. 347 e ss.) dos elementos essenciais dessa culpa, como sejam a "diligência exigível" (reportada àquela que está prevista no nº 1 do art.º 10º da Lei nº 67/2007 de 31 de dezembro), a "boa-fé" (porquanto se impõe, na apreciação da culpa, analisar em concreto as circunstâncias que possam ter levado um responsável, normalmente diligente e por isso informado, a cometer uma ilegalidade capaz de integrar uma infração financeira e por fim, o "risco", desde logo porque ao admitir o dolo como a forma mais grave de culpa do autor, concebe-se também uma intencionalidade que se dirige a um risco concreto e (possivelmente) a uma lesão específica e querida de um valor protegido pela norma. In "*Responsabilidade financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária*", Coimbra Editora, dezembro 2011, pp. 133-138.

<sup>230</sup> Como sejam o caso fortuito, a força maior, o estado de necessidade, a coação moral ou medo insuperável, violência ou coação física irresistível ou a obediência indevida desculpante, no dizer de MACEDO, Adalberto José Barbosa Monteiro de, in "*Ilícitos Financeiros*", Ed. Vislis, 2000, p. 43.

A definição de *infração financeira*, defendida por Raposo (2004)<sup>231</sup> é elucidativa:

“ Todo o facto culposo, punido com multa e podendo gerar a obrigação de repor, praticado em violação da disciplina dos dinheiros públicos, por aqueles que têm a obrigação de concorrer para que ela seja observada.”

### 3.3.2. As características da responsabilidade financeira

A responsabilidade financeira carrega uma dimensão pessoal<sup>232</sup>: aos responsáveis pode ser assacada a responsabilidade como *agentes da ação* – responsabilidade direta, por ação (quem praticou o ato financeiro ilícito) ou omissão (quem tinha o dever funcional de agir)<sup>233</sup>, e como *agentes estranhos*

---

<sup>231</sup> Cfr. RAPOSO, Amável, in “ *O Tribunal de Contas de Portugal – A Função Jurisdicional*”, Revista do Tribunal de Contas, nº 42, 2004, p. 54.

<sup>232</sup> E não institucional, no sentido em que é o próprio agente da ação e não o serviço ou órgão que ele integra, o responsável pela reposição e/ou pagamento da multa, como bem refere ROCHA, Joaquim Freitas da/GOMES, Noel, *op. cit.*, p. 319.

<sup>233</sup> De acordo com o disposto nos art.º 61º, nº 1 e 62º, nº 2 da LOPTC, o responsável direto ou de facto, não necessita de possuir quaisquer outras *qualidades especiais*, para além de possuir o *domínio do facto*: a este propósito, CARMO, João Franco do, *op. cit.*, p. 102, exemplifica do seguinte modo: “pode ser o exator, funcionário, dirigente, gerente, gestor ou equiparado, membro do Governo”, entre eventualmente outros. Importará referir que relativamente à responsabilidade financeira dos membros do Governo, a doutrina divide-se entre aqueles que consideram que nem sempre a prática de uma infração financeira por membros do Governo, dá lugar a responsabilidade financeira, se aquele, enquanto agente da ação, tiver solicitado e decidido de acordo com o parecer ou informação que lhe foi presente, sendo que, nestes casos, a responsabilidade financeira poderá recair sobre os funcionários ou agentes referidos no art.º 61º, nº 4 da LOPTC. Vd. neste sentido RAPOSO, Amável, *op. cit.*, p. 56. Em sentido contrário – CORREIA, Lia Olema, in “*O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira*”, Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 810, defende que apesar da responsabilidade dos funcionários por propostas no processo de tomada de decisão, configurar uma responsabilidade direta, é contudo solidária, pois a sua existência não afasta a responsabilidade do gestor ou membro do Governo mal informado, sempre que este atue no exercício das suas funções, com *culpa in elegendo* e *in vigilando* (alíneas a) a c) do art.º 62º da LOPTC. No mesmo sentido, vd. RODRIGUES, Nuno Cunha, in “*Responsabilidade financeira reintegratória/responsabilidade financeira sancionatória/titulares de cargos políticos/eleitos locais*”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, nº 2, verão, pp. 296-297, que aponta para a inconstitucionalidade da diferenciação de tratamento entre titulares de cargos políticos e eleitos locais, pois apesar de considerar inquestionável o princípio *ignorantia iuris neminem excusat*, previsto no art.º 6º do Código Civil, é da experiência comum que os membros do Governo devem ser aconselhados nas suas decisões. Com efeito, tendemos a optar por estes últimos entendimentos, numa interpretação sistemática (por contraponto a outra – literal ou restritiva), da lei, considerando inclusive o facto do art.º 36º do Decreto nº 22 257 de 25 de fevereiro de 1933, amiúde invocado para afastar, *grosso modo*, a responsabilidade financeira dos membros do Governo, encontrar-se hoje totalmente desadequado da realidade, tendo inclusive a matéria que tal decreto invoca, sido alvo de regulamentação própria, através da Lei nº 34/87 de 16 de julho. Vd. a este propósito os Acórdãos do Tribunal de Contas nº 14/2013 – 3ª S. – PL e nº 23/2013 – 3ª S.-PL.

*ao facto* – responsabilidade subsidiária (o causador mediato do facto ilícito)<sup>234</sup>.

Se forem vários os responsáveis suscetíveis de imputação direta ou subsidiária, a sua responsabilidade é solidária<sup>235</sup>. Esta pode ocorrer, como afirma Cluny (2011), não apenas em função de uma coautoria num único ilícito, como, também, da prática diferenciada de diferentes ilícitos que, no seu conjunto, contribuem *causalmente* para um mesmo dano que importa reparar ou para uma falta (desaparecimento) que importa repor.

Donde, a solidariedade passiva ocorre apenas na responsabilidade financeira reintegratória, que caracterizaremos adiante. Com efeito, o carácter puramente sancionatório das multas (responsabilidade sancionatória ou por multa) decorrido da condenação pessoal de um infrator<sup>236</sup>, não permite a responsabilização conjunta, considerando que a infração praticada só é passível de reparação (liquidação) pelo próprio autor do facto ilícito.

Determinadas questões a carecer de definitivo ajuste legislativo, se colocam, por exemplo, no que diz respeito ao direito de regresso, relativamente à quantia a repor, que o responsável solidário decida assumir de *motu proprio*, antes do julgamento<sup>237</sup>. Sendo estrito do Tribunal de Contas o domínio jus-

---

<sup>234</sup> Cfr. refere CLUNY, *op. cit.*, p. 180, A responsabilidade subsidiária é caracterizada pelo facto de existir um responsável principal e de, em caso de incumprimento na reposição ou indemnização por parte deste, poder o responsável subsidiário ser chamado a responder pela obrigação contraída. Este responsável subsidiário, ainda no dizer do autor, é o "autor de conduta mediatamente causal do dano", i. e., o autor mediato do dano, por *culpa in eligendo* (alíneas a) e b) do n.º 3 do art.º 62º da LOPTC) ou por *culpa in vigilando* (alínea c) do n.º 3 do art.º 62º da LOPTC).

<sup>235</sup> Como afirma CLUNY, António, *op. cit.*, p. 185, é o caso de uma coautoria perfeita, na prática da mesma infração financeira, como aquela que decorre de uma possível aprovação ilegal de uma despesa por um órgão colegial, como seja um conselho de administração, um executivo camarário ou uma assembleia municipal. Porém, que dizer quando daquela decisão colegial, algum (ns) potencial (ais) responsável (eis), lavrou em ata voto de vencido, devidamente fundamentado? Ou mesmo se absteve, na votação? Face ao disposto no art.º 28º, n.º 2 do CPA (e já não ao art.º 93º, n.º 3 da Lei n.º 169/99 de 18 de setembro, na redação dada pela Lei n.º 5-A/2002 de 11 de janeiro, considerando ter este artigo sido revogado pela Lei n.º 75/2013 de 12 de setembro), apenas fica isento da responsabilidade derivada do ato, aquele que registar, em ata, a declaração de voto vencido. Vd. a este propósito a Sentença n.º 3/2010 – 3ª Secção (Proc. N.º 10-JRF/2009), do Tribunal de Contas, pp. 18-19.

<sup>236</sup> No dizer de CARMO, João Franco do, in "A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial", Revista Fiscalidade, n.º 32, p. 103.

<sup>237</sup> Fazendo uso do disposto no art.º 72º (em vigor desde 2010, através do art.º 3º da Resolução n.º 13/2010 de 17 de maio), do Regulamento Geral do Tribunal de Contas.

financeiro para apreciar, julgar e condenar todos os responsáveis solidários, *quid juris?*

Com efeito, inexistem meios processuais específicos da jurisdição financeira, que permitam ao responsável solidário que assumiu a reposição da quantia, repete-se, *antes* do julgamento, para demandar junto deste Tribunal os restantes *solidariamente responsáveis*.<sup>238</sup>

Outra questão interessante é aquela que Rocha/Gomes (2012) suscitam, ancorados num debate de natureza internacional<sup>239</sup>, relativamente à dimensão unicamente individual ou pessoal da responsabilidade financeira.

Sugerem os autores, sem grandes desenvolvimentos porém, que seria desejável pensar numa responsabilidade *transpessoal e coletiva*, no domínio do direito financeiro público, numa lógica de responsabilização da comunidade no seu todo. Demandando as consequências das irregularidades cometidas por uma geração, fundada num imperativo de ética do futuro e ainda que através de um nexó difuso e descentrado – se permitisse uma responsabilidade coletiva inter-geracional que, partindo de um pressuposto de inter-temporalidade de determinadas decisões, as quais, no futuro, são suscetíveis de restringir direitos, liberdades e garantias, impusesse aos sujeitos atuais, condicionamentos nas suas condutas.<sup>240</sup>

---

<sup>238</sup> Sobre esta questão, CLUNY, António, *op. cit.*, p. 187, aventa a hipótese de junto de outra jurisdição, o responsável que assumiu a reposição poder intentar ação de regresso. Diremos nós, nesta linha de raciocínio, que fazendo-se valer dos documentos a constituir como título executivo; o relatório de auditoria onde se encontram indiciados os vários responsáveis e a prova de pagamento da quantia a repor, poderá aquele, junto da jurisdição cível, intentar a correspondente ação de direito de regresso sobre os outros corresponsáveis. Não obstante, somos de parecer que deveria ser criado mecanismo legal que permitisse a propositura dessa ação, junto do Tribunal de Contas, de modo a garantir-se a *unicidade teleológica* do sistema de jurisdição financeira.

<sup>239</sup> Os autores identificam as obras de KOSLOWSKI, Peter, "*Gerechtigkeit zwischen den Generationen: Globale Perspektiven*", in Revista Portuguesa de Filosofia, 65, 2009, fasc. 1-4, p. 506, e ainda ROSA, Emilio Padilla, "*Equidad intergeneracional y sostenibilidad. Las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos*", Instituto de Estudios Fiscales, Investigaciones, nº 1/02, Madrid, 2002, pp. 15 e 25 e ss.

<sup>240</sup> ROCHA, Joaquim Freitas, in "*Breves Reflexões sobre responsabilidade coletiva e finanças públicas*", in Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho, Tomo I, Ano de 2012, pp. 128-144, disponível em [http://issuu.com/eduminho/docs/final\\_responsabilidade\\_e\\_cidadania/4](http://issuu.com/eduminho/docs/final_responsabilidade_e_cidadania/4) (Consultado em 07.03.2015), aprofunda o tema, concluindo que atualmente não é ainda possível concluir que uma geração possa ser responsabilizada pelo que fez de mal em termos financeiros públicos, em relação às gerações que a precederam, principalmente se tal responsabilização passar pela aplicação de sanções efetivas e individualizadas. Não obstante, o autor considera o raciocínio tecido numa perspetiva de reflexão futura.

No direito comparado, nomeadamente em Espanha, a responsabilidade “contable”, pode também ser direta ou subsidiária<sup>241</sup>. São responsáveis diretos os que executaram, forçaram ou induziram a executar ou cooperaram na comissão dos factos ou participado posteriormente na sua ocultação ou de modo a impedir a sua persecução<sup>242</sup>. Serão responsáveis subsidiários, aqueles que por negligência ou demora no cumprimento de obrigações, atribuídas de modo expresso pelas leis e regulamentos, hajam *dado causa* direta ou indireta ao defraudamento do erário público ou a que não se possa ressarcir aquele total ou parcialmente do montante das responsabilidades diretas.<sup>243</sup>

O direito espanhol pressupõe a existência de culpa, graduando a sua intensidade, aquilatando ainda acerca das formas de autoria e comparticipação, numa aproximação clara ao regime do direito penal. A existência de responsáveis subsidiários, tal como no direito português, depende da *verificação e declaração efetiva* de responsáveis diretos.

Verifica-se assim uma *similitude* geral entre a definição dos dois tipos de responsáveis, no direito nacional e espanhol.<sup>244</sup>

### 3.4. Os tipos de responsabilidade financeira

O regime sancionatório da jurisdição financeira prevê que do cometimento de infrações financeiras nasça a responsabilização dos seus agentes.

Ambas as responsabilidades – reintegratória e sancionatória - dependem de pressupostos gerais e comuns e necessariamente *cumuláveis*<sup>245</sup>, sobre os quais já nos debruçámos.

---

<sup>241</sup> Cfr. art.º 38.2 da Ley Orgánica 2/1982 do Tribunal de Cuentas.

<sup>242</sup> Cfr. art.º 42.1 da Ley Orgánica 2/1982 do Tribunal de Cuentas.

<sup>243</sup> Cfr. art.º 43.1 da Ley Orgánica 2/1982 do Tribunal de Cuentas.

<sup>244</sup> A este propósito vd. GINER, Roberto P. Cortell, in “*Responsabilidad contable directa y subsidiaria*”, Revista Auditoria Pública, nº 9, março de 1997, pp. 40-44.

<sup>245</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, in “*A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial*”, Revista Fiscalidade, nº 32, p. 87, por um lado que se esteja no âmbito da fiscalização jurisdicional das finanças públicas e por outro, que o comportamento tido por ilícito corresponda a uma infração financeira.

### 3.4.1. Da responsabilidade financeira reintegratória

Considerada a responsabilidade financeira própria, típica ou *stricto sensu*, existe quando alguém (em razão das funções exercidas e no âmbito do controlo jurisdicional do Tribunal de Contas) se *constitui* na obrigação de integrar ou repor fundos públicos, em consequência da prática de um ato financeiro ilícito típico<sup>246</sup>.

Próxima da sistemática jurídico-normativa prevista para a responsabilidade civil<sup>247</sup>, possui contudo características específicas que determinam a sua *autonomização* como uma categoria normativa própria<sup>248</sup>.

A sua função é hoje *exclusivamente reparadora*, ao contrário do regime anterior, cujo âmago normativo, pressupunha uma natureza mista (simultaneamente reparadora e punitiva, esta última hoje assegurada através da responsabilidade financeira sancionatória). Em todo o caso, como defende Carmo (2007), esta responsabilidade não afastou por completo a sua natureza sancionatória, considerando que visa a proteção da integridade dos dinheiros públicos e da correção e regularidade do processo da sua detenção e utilização.

Por outro lado, e ainda no seguimento do pensamento do autor, a responsabilidade reintegratória é passível de conversão em multa, o que não sucedia na LOPTC de 1989.<sup>249</sup>

Os ilícitos típicos, sobre os quais se prevê o *iter* descrito em 3.3.1., previstos na LOPTC, que dão lugar à responsabilidade reintegratória são: o *alcance* (art.º 59º, nº 2), o *desvio* (art.º 59º, nº 3), o *pagamento indevido* (art.º

---

<sup>246</sup> Cfr. CORREIA, Lia Olema F.V.J., in "*O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira*", Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 802.

<sup>247</sup> Neste sentido, vd. PEREIRA, Ernesto Trindade, in "*O Tribunal de Contas*", TC, 1962, p. 160 e LOUSADA, Celso, in "*Responsabilidades Financeiras (subsídio para um estudo)*", 1959, pp. 25 e ss. e ainda, no que se refere a esta temática na doutrina estrangeira, com regimes próximos ao nosso, GUIJARRO, Javier Medina, in "*Presente e Futuro del Enjuiciamiento Contable del Tribunal de Cuentas*", RECE, nº 1, 1999 e TROTABAS, Louis/COTTERET, Jean-Marie, in "*Droit Budgétaire et Comptabilité Publique*", 1985, pp. 165 e ss..

<sup>248</sup> Cfr. CORREIA, Lia Olema F.V.J., in "*O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira*", Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 802 e CARMO, João Franco do, in "*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*", Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 76.

<sup>249</sup> Com a entrada em vigor da Lei nº 20/2015 de 9 de março, esta figura desaparecerá. Dedicamo-nos à análise deste ponto, mais adiante.

59º, nº 4), o *dever indemnizatório criado por ilegalidade financeira* (art.º 59º, nº 5) e a *não arrecadação de receita* (art.º 60º).

*Alcance e desvio*, expressões tradicionalmente utilizadas com o mesmo significado<sup>250</sup>, significam hoje realidades distintas. Com efeito, o alcance é a infração típica dos responsáveis *comptables*, por desaparecimento de dinheiros ou valores ou sem saída deles devidamente documentada, independente (involuntária) da ação do agente nesse sentido. Por outro lado, o desvio, embora signifique, outrossim, o desaparecimento de dinheiros ou valores públicos, implica uma ação voluntária do agente, no exercício das funções públicas que lhe estão cometidas, refletindo assim a natureza dolosa do ato, convocando a responsabilidade criminal do agente (Carmo, 2007), a qual, a verificar-se, não subtrai nem consome a responsabilidade financeira reintegratória que deva ter lugar.

A figura de *pagamento indevido* é definida em Guilherme D'Oliveira Martins (2011) como “ (...) o pagamento ilegal que cause dano para o erário público, incluindo aqueles a que corresponda contraprestação efetiva que não seja adequada ou proporcional à prossecução das atribuições da entidade em causa ou aos usos normais de determinada atividade”.

Em causa estão precisamente dois fatores essenciais, para o preenchimento da tipicidade: a existência de *dano*<sup>251</sup> e de *contraprestação efetiva*<sup>252</sup>.

---

<sup>250</sup> Quer na Lei nº 2054 (Base I, nº 1), no Decreto-Lei nº 49168 de 25 de agosto de 1969 e na Lei nº 86/89 de 8 de setembro.

<sup>251</sup> O conceito de dano, para o direito civil, acolhe maior amplitude do que o dano para efeitos de responsabilidade financeira. Com efeito, a noção de dano, no domínio da responsabilidade civil, pressupõe ou a diminuição efetiva do património do lesado (dano emergente) ou a frustração de um ganho (lucro cessante), podendo ser patrimonial ou não patrimonial, positivo ou negativo, presente ou futuro (desde que determinável). Na responsabilidade financeira reintegratória, por outro lado, a determinação das quantias a repor assenta *tout court* nas importâncias correspondentes à infração imputada aos responsáveis, apurada nos relatórios de auditoria que fundamentarão as ações de responsabilidade financeira a encetar pelo Ministério Público, as quais apenas podem ser alteradas, por via da redução ou ampliação, pelo juiz de julgamento (cfr. art.º 94º, nº 1 da LOPTC). Neste sentido, vd. CARMO, João Franco do, in “A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial”, Revista Fiscalidade, nº 32, p. 97.

<sup>252</sup> Na senda do brocardo latino *Compensatio lucri cum damno*.

Até à reforma de 1997, o prejuízo efetivo (dano) não integrava o tipo da norma em causa<sup>253</sup>, fazendo portanto corresponder a noção de pagamento indevido, tão-somente à de pagamento ilegal, cuja sanção correspondente era a reposição da quantia em causa.

Com a introdução do elemento – dano – a que não corresponda contraprestação efetiva, convoca-se a necessidade de prova – evidência de auditoria (a carrear durante a fiscalização/auditoria), sobre o *efetivo prejuízo* monetário verificado para os cofres públicos.

Atente-se no interessante paralelismo estabelecido por Lousada (1959), entre o *dano* e a *fraude*. Diz o autor que pode haver dano, sem existir fraude, aplicando-se o princípio geral da responsabilidade civil da reposição do dano. Por outro lado, pode também existir intenção de fraude e esta não se revelar, exemplificando o autor com a situação do erro intencional de classificação de despesas. Nestes termos, conclui-se que a delimitação dos conceitos deverá ser *rigorosa*, de modo a evitar conclusões posteriormente impossíveis de sufragar, em sede de processo jurisdicional.<sup>254</sup>

Sobre a contraprestação efetiva, importa ressaltar que a noção integra, cumulativamente, *dois requisitos*, para os quais Correia (2006) nos remete: prestação economicamente equivalente ao benefício recebido, avaliada em termos de boa gestão e que essa contraprestação corresponda à satisfação do interesse público que os fundos em causa visam acautelar. Se assim não fosse, qualquer pagamento realizado, com verbas previamente destinadas a fim díspar, não constituiria o seu autor em responsabilidade financeira, porque a contraprestação efetiva existiria, ainda que não conforme com o fim inicialmente previsto.

Deste modo, sempre que a contraprestação efetiva não seja legalmente atendível, há lugar a reposição do pagamento indevido. *A contrario*, sempre que exista pagamento ilegal, que não cause dano para o erário público, por ter uma contraprestação legalmente admissível, não se verificando os pressupostos da norma, inexistente punibilidade (Carmo, 2007). Com a reforma de 2006,

---

<sup>253</sup> Afastando claramente este tipo de responsabilidade da responsabilidade civil.

<sup>254</sup> LOUSADA, Celso, in "*Responsabilidades Financeiras (subsídio para um estudo)*", Lisboa, 1959, p. 73.



quedaram-se as críticas, a nosso ver legitimamente tecidas à data, sobre o anterior n.º 4 do art.º 59.º da LOPTC<sup>255</sup>, que previa o afastamento da ilicitude, logo a não punibilidade da conduta, sempre que os cofres do Estado culminassem enriquecidos sem causa, em virtude, porém, daqueles pagamentos ilegais, manifestando-se apenas com a verificação daquele instituto, para que liminarmente se afastasse a responsabilidade financeira.

Sobre o *dever indemnizatório criado por ilegalidade financeira*, previsto no n.º 5 do art.º 59.º, esclarece Carmo (2007) que se alguém, violando normas financeiras, originar na esfera da entidade pública a obrigação de indemnizar qualquer terceiro, pode ser condenado pelo Tribunal na reposição das quantias correspondentes àquela obrigação de indemnizar. Assim, se aquele responsável, porque violou a legalidade financeira, der causa a que a entidade pública se constitua em responsabilidade civil, poderá ter que repor as quantias correspondentes à indemnização exigível daquela entidade, em instâncias judiciais.

A lei destaca, relativamente a este *dever indemnizatório*, o domínio da contratação pública, no entendimento de Carmo (2007), porque esta é uma área que pode gerar múltiplas *liabilities*.

Para que se verifique a infração que origina responsabilidade reintegratória por *não arrecadação de receita*, dever-se-á provar que a conduta do agente foi cometida sob a forma *dolosa*. Bastará assim que da fiscalização realizada aos sistemas de controlo interno, não resulte prova suficiente e adequada a indiciar a responsabilidade do agente a título doloso, para se afastar a punibilidade da conduta. Tendo esta infração como escopo o prejuízo efetivamente criado para o Estado pela não cobrança, liquidação ou entrega de receitas<sup>256</sup>, em bom rigor, este sempre existirá, mesmo que o ilícito não venha

---

<sup>255</sup> Como no crítico dizer de MAGALHÃES, Lídio, in "*Algumas reflexões sobre o regime da responsabilidade financeira na Lei n.º 98/97 de 26/8*", Revista *Scientia Iuridica*, T. 50, n.º 307, julho/Setembro de 2006, p. 442.

<sup>256</sup> Um caso exemplificativo será o da não cobrança de coimas em processos contraordenacionais, por efeito de inadequados procedimentos de efetivação ou laxismo na condução daqueles, conduzindo v.g., à prescrição dos processos.

a ser processualmente punível, comprometendo-se assim indubitavelmente o interesse público<sup>257</sup>.

### 3.4.2. Da responsabilidade financeira sancionatória

O escopo deste tipo de responsabilidade é a *punição* de um comportamento desconforme com o ordenamento jurídico-financeiro e violador de uma norma de natureza financeira, *independentemente* da produção de dano.<sup>258</sup>

Constitui, assim, uma responsabilidade por factos ilícitos, baseada na *culpa* e não no dano, conforme consagração expressa no art.º 65º da LOPTC.<sup>259</sup> Assim, a principal diferença entre esta responsabilidade e a responsabilidade financeira reintegratória consiste na *diferença de objetivo*: a primeira pressupõe a avaliação concreta da culpa, enquanto nesta última, para além da punição do infrator, está em causa o ressarcimento do prejuízo causado ao erário público, mediante a imputação dos danos sofridos, aos agentes responsáveis.

Como afirma Guilherme D'Oliveira Martins (2010), estes dois tipos de responsabilidade não se ilidem, verificada que seja uma ou outra. Com efeito,

---

<sup>257</sup> Neste sentido, vd. CORREIA, Lia Olema F.V.J., in "*O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira*", Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006, p. 809.

<sup>258</sup> Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da/GOMES, Noel, in "*Da responsabilidade financeira*", Revista *Scientia Iuridica*, Tomo LXI, nº 329, maio/agosto 2012, p. 315.

<sup>259</sup> Cfr. MARTINS, Guilherme D'Oliveira, "*A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública*", Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010, p. 249. Sobre a natureza deste tipo de responsabilidade, diversos autores discorreram. Sendo uma *responsabilidade delitual*, baseada na culpa do agente e cuja verificação importa a aplicação de uma multa, parece poder dizer-se que este tipo de responsabilidade deverá reger-se pelos princípios constitucionais e legais que regem, em geral, o direito sancionador. Com efeito, assim defendeu CARMO, João Franco do, in "*Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira*" Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/Setembro de 1995, p. 75, quando considerou que a responsabilidade por multa revestia natureza contravencional, baseado no facto de se lhe aplicar supletivamente as normas disciplinadoras do direito penal. MARTINS, Guilherme D'Oliveira, in "*Constituição Financeira*", 2º Vol., Ed. AAFDL, 1984/85, p. 360, já antes se havia pronunciado sobre esta querela, quando faz corresponder a responsabilidade financeira sancionatória a uma responsabilidade administrativa ou de mera ordenação social<sup>259</sup>. Por seu turno, ante estas duas perspetivas, CLUNY, António, *op. cit.*, p. 88, considera que a responsabilidade financeira sancionatória constitui-se como um ramo autónomo de direito sancionador, não se inserindo nem nas definições de direito contraordenacional, nem tão-pouco contravencional.

se se verificar responsabilidade reintegratória, poderá existir também responsabilidade sancionatória.<sup>260</sup>

A responsabilidade sancionatória compreende o *universo dual* das infrações financeiras, relativas à correção e regularidade da atividade financeira e da boa gestão dos dinheiros públicos e das infrações cometidas por incumprimento de deveres de comportamento para com o Tribunal (infrações não financeiras), as quais, se não atendidas após serem instados os responsáveis nesse sentido, pode gerar desobediência qualificada, nos termos previstos no art.º 68º da LOPTC, sendo os processos instruídos pelo Ministério Público.

O elenco das infrações financeiras suscetíveis de gerar responsabilidade financeira sancionatória é o seguinte: a não liquidação, cobrança ou entrega nos cofres do Estado das receitas devidas; A violação das normas sobre a elaboração e execução dos orçamentos, bem como da assunção, autorização ou pagamento de despesas públicas ou compromissos; A falta de efetivação ou retenção indevida dos descontos legalmente obrigatórios a efetuar ao pessoal; A violação de normas legais ou regulamentares relativas à gestão e controlo orçamental, de tesouraria e de património; Os adiantamentos por conta de pagamentos nos casos não expressamente previstos na lei; A utilização de empréstimos públicos em finalidade diversa da legalmente prevista, bem como pela ultrapassagem dos limites legais da capacidade de endividamento; A utilização indevida de fundos movimentados por operações de tesouraria para financiar despesas públicas; A execução de contratos a que tenha sido recusado o visto, ou de contratos que não tenham sido submetidos à fiscalização prévia quando a isso estavam legalmente sujeitos; A utilização de dinheiros ou outros valores públicos em finalidade diversa da legalmente prevista; O não acatamento reiterado e injustificado das injunções e das recomendações do Tribunal; A violação de normas legais ou regulamentares relativas à contratação pública, bem como à admissão de pessoal e o não acionamento dos mecanismos legais relativos ao exercício do direito de regresso, à efetivação de penalizações ou a restituições devidas ao erário público.

---

<sup>260</sup> Cfr. previsto no art.º 65º, nº 6, da LOPTC.

As últimas cinco infrações, surgem do aditamento operado pela Lei n.º 48/2006 de 29 de agosto.

Com a entrada em vigor da Lei n.º 20/2015 de 9 de março, este catálogo sofre algumas alterações pontuais, das quais se destaca o acréscimo da alínea n), infração que na LOPTC anterior (ainda em vigor), estava ínsita no art.º 66.º, relativo a infrações não financeiras, de que falaremos adiante.

O n.º 2 do art.º 65.º prevê a *moldura abstrata* das multas a aplicar aos responsáveis, assim definido desde 2011: o limite mínimo é de 25 UC<sup>261</sup> (unidades de conta) e o máximo ascende a 180 UC. Estes limites deverão ser ponderados de acordo com diversos fatores: se o responsável proceder ao pagamento da coima antes do julgamento, o valor a aplicar será o mínimo.<sup>262</sup> Consoante a graduação da culpa que ao caso couber, o limite mínimo da multa será de 1/3 do limite máximo – quando se verifique dolo, ou o limite máximo poderá ser reduzido a metade – sempre que a imputação subjetiva seja a negligência.

Associados à responsabilidade sancionatória, surgem duas figuras: a *conversão* e a *relevação*. A conversão consiste (ia) na possibilidade legal de, sempre que não se verifique dolo dos responsáveis, a reposição a que deva haver lugar (situações onde se verifica simultaneamente as duas formas de responsabilidade previstas na LOPTC), ser convertida em pagamento de multa, de montante pecuniário inferior, porém dentro da moldura prevista para a responsabilidade sancionatória. Porém, como à frente se verá, com a entrada em vigor da Lei n.º 20/2015 de 9 de março, este instituto deixará de figurar na LOPTC.

No que concerne à relevação da responsabilidade, dedicar-nos-emos ao tema no ponto 3.5.2. do presente estudo.

Como mencionámos atrás, a dimensão da responsabilidade sancionatória, não se esgota na punição pela verificação de infrações financeiras.

---

<sup>261</sup> O valor da Unidade de Conta processual em 2015 é de €102 (cento e dois euros), cfr. previsto no art.º 117.º, alínea a) da Lei n.º 83-B/2014, de 31.12.

<sup>262</sup> Este ponto foi introduzido pela Lei n.º 35/2007 de 13 de agosto.

Do art.º 66º, n.º 1 da LOPTC, constam as situações de facto geradoras de responsabilidade sancionatória, numa *dimensão administrativa*: A falta injustificada de remessa de contas ao Tribunal, pela falta injustificada da sua remessa tempestiva ou pela sua apresentação com deficiências tais que impossibilitem ou gravemente dificultem a sua verificação<sup>263</sup>; A falta injustificada de prestação tempestiva de documentos que a lei obrigue a remeter; A falta injustificada de prestação de informações pedidas, de remessa de documentos solicitados ou de comparência para a prestação de declarações; A falta injustificada da colaboração devida ao Tribunal; A inobservância dos prazos legais de remessa ao Tribunal dos processos relativos a atos ou contratos que produzam efeitos antes do visto e a introdução nos processos de elementos que possam induzir o Tribunal em erro nas suas decisões ou relatórios.<sup>264</sup>

Para estas infrações, estão previstas multas cuja moldura abstratamente aplicável, se revela substancialmente inferior às previstas para a responsabilidade sancionatória por infrações financeiras: Os limites variam entre o mínimo de 5 UC e o máximo de 40 UC, sendo certo que se aquelas forem cometidas com negligência, os valores serão reduzidos a metade.

Os processos por multa derivados de infrações não financeiras podem ser instruídos no decurso do processo de auditoria, pelo juiz responsável.

### **3.5. A efetivação de responsabilidades financeiras**

#### **3.5.1. A legitimidade processual - a ação popular**

Propor ações de responsabilidade financeira pressupõe a existência de legitimidade para o efeito, por aqueles que pretendam ver efetivados potenciais direitos.

---

<sup>263</sup> A Lei nº 20/2015 reduz o âmbito da infração, passando a falta injustificada de prestação de contas ao Tribunal, para o catálogo das infrações financeiras, previstas no art.º 65º da LOPTC. Assim, a infração será apenas relativa à remessa intempestiva e injustificada de contas ao Tribunal.

<sup>264</sup> Com a entrada em vigor da Lei nº 20/2015, este elenco sofre alterações pontuais de pouca monta.

Esta legitimidade pode revestir carácter *ativo* ou *passivo*. De acordo com a LOPTC – art.º 89º, nº 1, têm legitimidade ativa desde logo o Ministério Público<sup>265</sup>, enquanto representante dos interesses do Estado e defensor da legalidade<sup>266</sup>, que embora limitado pela matéria fática prevista nos relatórios de auditoria, independente das qualificações jurídicas naqueles constantes<sup>267</sup>. Mas não só. Com a alteração legislativa introduzida em 2006, também os OCI e os órgãos de direção, superintendência ou tutela sobre os visados em relatórios de ações de controlo do Tribunal, possuem *legitimidade ativa* para propositura de ações de responsabilidade financeira, apesar de se poder questionar com que grau de autonomia, considerando a sua dependência face ao órgão de poder político respetivo, conforme defende Cluny (2011).

Afastada pareceu ficar, por hora em definitivo, a solução preconizada pela lei espanhola, que admite uma pluralidade de sujeitos com legitimidade ativa para intentar ações de responsabilidade, incluindo os cidadãos, no contexto da ação popular<sup>268</sup>.

O direito de ação popular<sup>269</sup>, encontra consagração constitucional no art.º 52º da Lei Fundamental. Em 31 de agosto de 1995, através da publicação da Lei nº 83/95 (LAP), definiram-se as situações geradoras do direito de participação popular em procedimentos administrativos e de ação popular. O surgimento de uma Lei dedicada à ação popular, a par de outras disposições legais dispersas sobre aquela, abriram caminho à efetiva defesa dos interesses difusos, coletivos e individuais, dos cidadãos.

Porém, este direito, como instrumento de democracia representativa das sociedades hodiernas, está *vedado* na jurisdição financeira, face ao elenco de entidades com competência para requerer julgamento, previsto no art.º 89º da

---

<sup>265</sup> Por imposição constitucional – art.º 219º, nº 1 da CRP e conforme previsto no art.º 29º da LOPTC.

<sup>266</sup> Cfr. FRANCO, António de Sousa, in "O Tribunal de Contas na Encruzilhada Legislativa" Prefácio à obra de TAVARES, José F. F./MAGALHÃES, Lídio, "Tribunal de Contas – Legislação Anotada", Índice Remissivo, Ed. Almedina, Coimbra, 1990, p. 30.

<sup>267</sup> Cfr. CLUNY, António, *op. cit.*, p. 247. O autor defende ainda que o Ministério Público deve sempre ser considerado parte legítima no processo, sustente, ou não, a posição do autor da ação (quando diferente do próprio), cfr. art.º 29º, nº 4 da LOPTC.

<sup>268</sup> A denominada, no direito espanhol – *acción pública contable*.

<sup>269</sup> Com origem na *actio popularis* do direito romano.

LOPTC. Defendemos, não obstante, que numa perspectiva *de jure condendo* permitir a possibilidade de acesso dos cidadãos à jurisdição financeira, enquanto último garante dos finitos bens e valores públicos à disposição de alguns, para os gerir em nome de todos, efetivaria de modo absoluto o direito daqueles à adequada utilização dos recursos financeiros públicos<sup>270</sup>. Naturalmente a definição desta legitimidade teria de ficar condicionada à verificação de certos requisitos, nomeadamente acerca das situações de natureza fiscal e as relativas ao cumprimento de obrigações com a Segurança Social, dos peticionários.

Sobre a *legitimidade passiva* poder ser demandado em ações de cariz financeiro, junto do Tribunal de Contas, importa recordar que a responsabilidade financeira é de natureza pessoal, encontrando-se as pessoas coletivas excluídas de poderem ser demandadas nesta sede. Assim, é no art.º 5º, n.º 1, al. e) da LOPTC, que se encontram definidos aqueles que podem ser chamados à demanda, a saber, todos os que de algum modo giram dinheiros ou valores públicos.

A solidariedade passiva é apenas possível na responsabilidade financeira reintegratória, atento o carácter puramente sancionatório e pessoal das multas aplicadas por responsabilidade financeira sancionatória.<sup>271</sup>

---

<sup>270</sup> A questão da possibilidade de acesso dos cidadãos, através do acionamento do direito de ação popular, junto da jurisdição financeira foi alvo de polémica recente, protagonizada pela Secção Regional da Madeira do Tribunal de Contas. Com efeito, do Despacho n.º 85/2013, publicado no Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira, II Série, n.º 90, de 10 de maio de 2013, retira-se, em suma, o que segue, constante das conclusões J. a M.: *O facto de a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas não estar ainda processualmente apetrechada com normas necessárias para tornar exequíveis os comandos constitucionais que impõem a ação popular transversalmente a toda a ordem judiciária portuguesa (art.º 52.º, n.º 3, da CRP), constitui uma inconstitucionalidade por omissão, atento o disposto no art.º 283.º, da CRP, mas não impede os cidadãos ou as competentes associações de recorrerem a tal ação para efetivação desta responsabilidade financeira, pois trata-se de um direito fundamental que a Constituição consagra logo na parte I, "Direitos e Deveres Fundamentais", e no Título II, "Direitos, Liberdades e Garantias". K. Tal inconstitucionalidade reprova a falta, na LOPTC, de meios legais processuais que assegurem a efetivação de direitos fundamentais, como a ação popular. Portanto, o próprio legislador pode ser demandado por responsabilidade civil extracontratual, ao abrigo do n.º 5 do art.º 15.º da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro. Apesar de tais conclusões, já em 2014, é proferido o Despacho n.º 17/2014, publicado no mesmo órgão oficial daquela Região Autónoma, n.º 19 de 28 de janeiro de 2014, o qual se pronuncia sobre a ação popular entretanto interposta sobre os factos *sub judice* no Despacho anterior, indeferindo, nos termos do art.º 91º, n.º 1, *a contrario*, da LOPTC, o requerimento de julgamento de responsabilidades financeiras, apresentado por um grupo de cidadãos.*

<sup>271</sup> Cfr. CARMO, João Franco do, in "A responsabilização financeira efetivada por jurisdição especial", Revista Fiscalidade, n.º 32, p. 105.

### 3.5.2. A extinção e transmissão *post mortem* das responsabilidades financeiras

O modo de extinção das responsabilidades financeiras não é idêntico para os dois tipos de responsabilidade.<sup>272</sup>

Se estivermos perante responsabilidade financeira reintegratória, a mesma pode ser extinta através, desde logo, do pagamento da quantia a que o demandado seja condenado a repor. Para além da extinção deste tipo de responsabilidade, pelo cumprimento da obrigação, a mesma pode dar-se como finda por efeito do decurso do prazo de prescrição de 10 anos, contados desde a data da infração, ou, no caso da mesma não ser determinável, a partir do último dia da respetiva gerência.<sup>273</sup> Como já abordado antes neste estudo, abandona-se com a entrada em vigor da Lei n.º 20/2015 de 9 de março, a figura da *conversão da responsabilidade financeira reintegratória em sancionatória*, sempre que inexistia dolo do responsável, conforme ainda se encontra previsto no art.º 65.º, n.º 7 da LOPTC, causa esta de extinção desta espécie de responsabilidade. Não obstante, a quantia a repor pode ser *diminuída*, avaliado que seja o grau de culpa, com os condicionalismos e nos termos previstos no art.º 64.º da LOPTC.

Instituto comum de extinção da responsabilidade financeira, independentemente da espécie, é o da *relevação* da mesma, em vigor desde 2006 e efetivado pela 3.ª Secção, sendo que, no caso da responsabilidade financeira reintegratória, imputada a título de negligência, basta que a decisão de relevação da responsabilidade seja devidamente *fundamentada*. No que concerne, contudo, à relevação de responsabilidade financeira sancionatória, a

---

<sup>272</sup> Art.º 69.º da LOPTC.

<sup>273</sup> Art.º 70.º da LOPTC. Os prazos de prescrição podem ser suspensos com a entrada em Tribunal da conta ou com o início da auditoria e até à audição do responsável, no limite de dois anos, à exceção dos casos previstos para os OCI, nos termos do art.º 89.º, n.º 2, em que o prazo ali previsto, suspende-se pelo período decorrente até ao exercício do direito de ação ou à possibilidade desse exercício. Com a entrada em vigor da Lei n.º 20/2015 de 9 de março, o art.º 70.º da LOPTC vê aditados dois números. O primeiro (art.º 70.º, n.º 5) prevê a possibilidade de interrupção do prazo de prescrição, com a citação do demandado em processo jurisdicional. O segundo (art.º 70.º, n.º 6) dá luz a preceito idêntico previsto no regime processual contraordenacional desde 2001 (com a publicação da Lei n.º 109/2001 de 24 de dezembro), prevendo a prescrição absoluta do procedimento, decorrido que seja o prazo de prescrição, acrescido de metade. Veja-se uma das soluções encontrada pela 3.ª Secção do Tribunal, antes da alteração agora preconizada, no Acórdão n.º 1/2014.



LOPTC prevê *três situações* em que a mesma pode ocorrer: se se evidenciar suficientemente que a falta só pode ser imputada ao seu autor a título de negligência; não tiver havido antes recomendação do Tribunal de Contas ou de qualquer OCI ao serviço auditado para correção da irregularidade do procedimento adotado ou tiver sido a primeira vez que o Tribunal de Contas ou um OCI tenham censurado o seu autor pela sua prática.

À semelhança da posição defendida por Costa (2010), somos de parecer que a utilização deste instituto pode configurar uma diminuição do efeito repressivo derivado de má conduta, numa sede em que a margem para a sua aplicação está de certo modo condicionada pelo facto de estarmos perante uma jurisdição que responde pelo legítimo desígnio do cidadão em crer que aqueles que se apropriem de dinheiros ou valores públicos serão *efetivamente* punidos.

A responsabilidade sancionatória, por seu turno, pode ser extinta, para além de decorrido o prazo de prescrição de cinco anos, ou ter sido efetuado o pagamento da multa ou mesmo ter sido a responsabilidade relevada, também pela amnistia e ainda pela morte do responsável.<sup>274</sup>

E assim é, ao contrário do que acontece aquando da verificação de responsabilidade financeira reintegratória, em que a morte do responsável não extingue a obrigação de repor ou indemnizar, desde que este tenha já sido ouvido em contraditório em sede de processo de auditoria, devendo lançar-se mão do incidente de habilitação de herdeiros, os quais responderão pela infração, até ao limite do valor dos bens da herança do *de cuius*.<sup>275</sup>

---

<sup>274</sup> Art.º 69º da LOPTC.

<sup>275</sup> A título exemplificativo, atente-se na Sentença da 3ª Secção nº 7/2010. Esta é a posição jurisprudencial do Tribunal de Contas e ainda de CLUNY, António, *op. cit.*, pp. 260-261. Esta é também a solução encontrada em Espanha, prevista no artigo 38.5 da Lei Orgânica do *Tribunal de Cuentas*. Defende CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos, que o que se persegue não é a reparação do dano causado por quem o provocou, mas antes evitar o enriquecimento injusto dos herdeiros (tradução livre), in "*La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*", Editorial Comares. p. 154, *apud* Revista *Auditoria Pública*, nº 55, 2011, p. 22. A jurisdição italiana prevê que a responsabilidade na perda de receita transmite-se aos herdeiros de acordo com a legislação em vigor, nos casos de enriquecimento ilícito predecessor, resultando num enriquecimento sem causa dos herdeiros (Art. 1, comma 1, L. n. 20/1994). (tradução livre).

### 3.6. As formas de processo

A jurisdição própria do Tribunal de Contas encerra em si as especificidades do processo jurisdicional, como acontece com toda a ordem de Tribunais.

Num exercício comparativo entre os processos administrativo e jurisdicional, encontramos *divergências* notórias, desde logo ao nível da competência, pois enquanto no processo administrativo temos um *iter* próprio da Administração, no processo jurisdicional, este pertence *exclusivamente* aos Tribunais. Também o *decisor*, os *poderes*, a *natureza das decisões* e as *regras aplicáveis* a um e outro regime, diferem. No processo administrativo, a Administração tem o ónus da decisão, que exerce apesar do seu poder ser delegável, sendo a maioria das suas decisões adequadas às pretensões do requerente e proferidas de acordo com determinada fundamentação, promovida normalmente pelos serviços. Já o processo jurisdicional implica a decisão apenas por um juiz, cujo qual detém *poderes indelegáveis*, consistindo a sua decisão em vontade e adequação legal próprias e não sujeitas a aderência a informações dos serviços. A execução das decisões, em processo jurisdicional é irrevogável, ao contrário do que acontece no processo administrativo. As regras aplicáveis neste último tipo de processo são flexíveis e exigem poucas formalidades essenciais, porém o mesmo não acontece com o procedimento jurisdicional, no qual as regras disciplinadoras são *rígidas, específicas* e obedecem a elevado número de *formalidades*.

Vimos anteriormente que o processo jurisdicional no Tribunal de Contas socorre-se supletivamente das regras disciplinadoras do processo civil sumário<sup>276</sup>. A Lei n° 20/2015, veio introduzir, porém, disposições específicas para a disciplina da audiência de discussão e julgamento, através do aditamento à LOPTC, dos artigos 93°-A, 93°-B e 93°-C.

---

<sup>276</sup> Art.º 80º da LOPTC, que dispõe antes da Lei n° 20/2015 que o processo no Tribunal de Contas rege-se em matéria da 3ª Secção (secção jurisdicional) pelo Código de Processo Civil, em matéria sancionatória, pelas disposições do Código de Processo Penal e no que se refere ao procedimento da Direção-Geral do Tribunal de Contas, pelo Código de Procedimento Administrativo, sempre que atue fora das suas competências de fiscalização e de controlo financeiro (de acordo com o parecer n° 3/2005-DCP, ratificado pelo Conselheiro Presidente em 31 de maio de 2005). Face à alteração daquele artigo, foram eliminados os recursos supletivos às disposições quer do CPP, quer do CPA, optando o legislador pela remissão genérica, sempre que haja necessidade de integração de lacunas, para o Regulamento do Tribunal e para o CPC.

Prevêm-se agora os *poderes de direção e disciplina* do juiz, da audiência de discussão e julgamento, dos processos julgados no Tribunal de Contas, independentemente da forma de processo<sup>277</sup>, definem-se as regras respeitantes à *publicidade* e *continuidade* da audiência e ainda à *ordem dos atos* a praticar na audiência.<sup>278</sup>

Importante alteração sofre também o art.º 94º da LOPTC, nomeadamente o seu n.º 1, onde a lei permanece agora silente quanto à referência à não vinculação do juiz ao montante indicado no requerimento, podendo condenar em maior ou menor quantia. Com efeito, vozes críticas se levantavam àquele preceito, nomeadamente a de Cluny (2011), que duvidava da legalidade e constitucionalidade do mesmo, uma vez que o processo junto da 3ª Secção rege-se supletivamente pelas normas do processo civil, cuja conceção privilegia o processo de partes.<sup>279</sup>

### **3.6.1. O julgamento de contas e o julgamento de responsabilidades financeiras**

Já em momento anterior do presente estudo, nos referimos, sem curar contudo de grande detalhe, às duas formas de processo de julgamento, previstas na LOPTC.

O processo de julgamento de contas, na nova aceção do n.º 2 do art.º 58º da Lei n.º 20/2015, visa efetivar as responsabilidades financeiras evidenciadas em relatórios de verificação externa de contas, com homologação, se for caso disso, da demonstração numérica referida no n.º 2 do art.º 53º da LOPTC<sup>280</sup>.

O processo de julgamento de responsabilidades financeiras, por seu turno, visa efetivar as responsabilidades financeiras emergentes de factos *evidenciados* em relatórios das ações de controlo do Tribunal elaborados fora do processo

---

<sup>277</sup> Art.º 93º-Aº da Lei n.º 20/2015 de 9 de março.

<sup>278</sup> Art.º 93º-B e 93º-C da Lei n.º 20/2015.

<sup>279</sup> Cfr. CLUNY, António, *op. cit.*, pp. 263-265.

<sup>280</sup> De acordo com o Relatório de Atividades de 2013 do Tribunal de Contas (publicado no Diário da República n.º 115, II Série, de 18 de junho de 2014), não constam dados relativos a este tipo de julgamentos, o que confirma a tendência dos últimos anos, de diminuição do número de julgamentos sujeitos a esta forma.

de verificação de contas ou em relatórios dos órgãos de controlo interno, conforme dispõe a nova redação do n.º 3 do art.º 53º da LOPTC.<sup>281</sup>

Seja qual for a forma do mesmo, inicia-se o procedimento jurisdicional com a apresentação da *petição inicial* (requerimento), apresentado pela *entidade competente*, de acordo com as *regras* previstas no art.º 90º da LOPTC, sendo que se vê agora alterado o número limite do rol de testemunhas a apresentar, passando este de três, por cada facto, para um limite geral e máximo de dez testemunhas.

Depois de distribuído o processo, por sorteio, segue-se a *citação* do demandado, fixando-se naquela um prazo para apresentação da defesa. Apresentada, ou não, a contestação, dirigida ao Presidente do Tribunal (e não ao juiz do processo), nos termos do art.º 92º da LOPTC, segue-se a *fase de julgamento*, agora com as regras previstas nos artigos aditados à LOPTC e anteriormente referidos. Proferida a *sentença*, nos termos do art.º 95º da LOPTC, onde é conhecido o *mérito da causa*, segue-se a fase da *execução* da sentença, caso a mesma não seja tempestivamente cumprida, após trânsito em julgado.

### **3.6.2. Da responsabilidade por infrações não financeiras (os processos autónomos de multa)**

Um breve bosquejo merece ainda o procedimento relativo a expediente autónomo das multas previstas no art.º 66º da LOPTC. Como já tivemos oportunidade de referir, estes processos destinam-se a punir *infrações processuais não financeiras*, tendo portanto uma natureza *compulsória*, por incumprimento de uma obrigação legal, de uma ordem ou da assunção de condutas que visem inviabilizar de algum modo a ação do Tribunal. A alteração introduzida à alínea a) do n.º 1 do art.º 66º da LOPTC, aduz que apenas a falta injustificada e intempestiva de remessa de contas ao Tribunal, consiste em infração, atirando as contas remetidas com deficiências, que impossibilitem a sua verificação, para a alínea n) do art.º 65º, passando a

---

<sup>281</sup> Da Lei n.º 20/2015 de 9 de março.

classificar esta infração como uma infração suscetível de gerar responsabilidade financeira sancionatória.<sup>282</sup>

Cabe ao juiz do processo da 1ª e 2ª Secção, a tramitação destes processos, nos próprios autos ou em processo autónomo. Após exercício do contraditório, cabe ao juiz do processo a prolação da decisão, que reveste a forma de *sentença*.

283

### 3.7. Os recursos

O regime de recursos do processo jurisdicional do Tribunal de Contas incide sobre as decisões proferidas pela 1ª instância (Sede e Secções Regionais) – e só sobre esta, sobre os emolumentos aplicados em processo de auditoria ou ainda sobre as multas por infrações do art.º 66º da LOPTC. A Lei nº 20/2015 impõe que nos recursos é sempre *obrigatória* a constituição de advogado.<sup>284</sup>

Caso se trate de recuso de responsabilidade sancionatória, o efeito do recurso é *suspensivo*, ao contrário do que acontece com a responsabilidade reintegratória, em que esse efeito só ocorre mediante a *prestação de caução*.<sup>285</sup>

Os recursos *ordinários*, previstos no art.º 96º da LOPTC, são aplicáveis às decisões finais de recusa, concessão ou isenção de visto e ainda sobre decisões referentes a emolumentos. Com a alteração introduzida ao nº 3 do referido artigo, pela Lei nº 20/2015, dos processos da 3ª Secção cabe recurso, com subida imediata, da sentença e das decisões interlocutórias que tenham como efeito a não realização do julgamento quanto a todo ou parte do pedido ou quanto a algum dos demandados.

---

<sup>282</sup> A LOPTC ainda em vigor prevê que quer a falta intempestiva, injustificada bem como a remessa de contas com deficiências que impossibilitem gravemente a sua verificação, constituem infração – art.º 66º, nº1, alínea a). Contudo, a partir da entrada em vigor da Lei nº 20/2015, a remessa de contas com deficiências graves, que não permitam a sua verificação pelo Tribunal, passa a ser classificada como infração financeira, face à sua inserção no catálogo do art.º 65º da LOPTC. O restante elenco de infrações do art.º 66º, permanece inalterado. Porém, a responsabilidade por infrações não financeiras, passa a poder ser relevada, desde que se prove que foi cometida a título de negligência – art.º 66º, nº 3 da LOPTC.

<sup>283</sup> Estes processos encontram-se regulados nos art.º 13º da LOPTC e 76º do Regulamento Interno do Tribunal de Contas (com a Lei nº 20/2015, denominar-se-á apenas Regulamento do Tribunal de Contas).

<sup>284</sup> Cfr. nº 6 do art.º 97º da LOPTC, ao contrário da disposição anterior que referia essa obrigatoriedade apenas nos recursos de competência da 3ª Secção.

<sup>285</sup> Cfr. art.º 97º, nº 4 e 5 da LOPTC.

Quanto aos recursos *extraordinários* para fixação de jurisprudência, regulados nos art.º 101º e 102º da LOPTC, atenta-se à alteração introduzida pela Lei nº 20/2015, que prevê, nos casos de recusa ou concessão de visto e ainda de responsabilidade financeira, dos plenários das 1ª ou 3ª Secções, em que sejam proferidas duas decisões opostas, relativas à mesma questão fundamental de direito, a possibilidade de ser interposto este tipo de recurso, relativamente à última decisão proferida, para o *plenário geral* do Tribunal.

## CONCLUSÕES

Damos de seguida *conta*, em síntese, das ideias fundamentais do presente estudo:

1. É ao Tribunal de Contas de Portugal, enquanto órgão de soberania, assim constitucionalmente consagrado, que compete, enquanto instituição suprema responsável pelo controlo financeiro externo, garantir a democracia financeira, através da fiscalização das finanças públicas e do julgamento das responsabilidades emergentes de todos os que gerem dinheiros e valores públicos;

2. Ao longo dos últimos vinte e cinco anos, o Tribunal de Contas foi alvo de três reformas fundamentais: Em 1989, ao nível da independência do Tribunal, traduzindo as orientações dimanadas de instâncias internacionais, como a INTOSAI, organismo ao qual pertence, como membro fundador, nomeadamente da Declaração de Lima, de 1977;

3. O segundo momento crucial, para aquela Instituição, ocorreu em 1997, momento no qual foi alargada a sua jurisdição financeira, definido o controlo concomitante e aperfeiçoada a fiscalização sucessiva da atividade financeira pública;

4. Em 2006, são introduzidas importantes alterações à Lei e Organização e Processo do Tribunal de Contas, relativas à responsabilidade financeira. É outrossim consolidada a relação do Tribunal com os órgãos de controlo interno da Administração Pública, incumbidos de efetivar o controlo interno, os quais passaram a ter legitimidade ativa para propositura de ações de responsabilidade financeira;

5. A jurisdição financeira exercida pelo Tribunal de Contas comporta diversas dimensões, ao nível *territorial, subjetivo e material*;

6. Entre esta jurisdição e outras do panorama judicial português, não existem conflitos, nem de competência, nem tão-pouco de jurisdição, visto este Tribunal ser único e autónomo na sua categoria constitucional, sendo que a responsabilização de determinado agente pela prática de ilícitos financeiros, não exclui a possibilidade de arguição e eventual subsequente condenação, junto de qualquer outra categoria de tribunais e pelos mesmos factos, do mesmo agente, por responsabilidade de outra natureza, que não financeira;

7. A Administração Pública portuguesa vem assistindo nos últimos anos, à absorção de conceitos modernos de políticas públicas, tais como *new public management, governance e public accountability* (horizontal), verificando-se uma aproximação da gestão pública aos princípios gerais subjacentes da gestão privada. É alicerçado nesta nova realidade, que o Tribunal de Contas exerce a sua competência, dentro do quadro normativo profissional dimanado de organizações internacionais às quais pertence;

8. De acordo com três critérios fundamentais: o *critério do posicionamento do órgão/serviço de controlo*, o da *natureza e dos fins a prosseguir* e o da *legalidade, boa gestão financeira natureza jurisdicional do controlo*, podemos distinguir dois tipos de controlo financeiro público: o *controlo externo*, a cargo, no plano político, da Assembleia da República e das Assembleias Legislativas das Regiões Autónomas e no sentido técnico-jurisdicional o exercido pelo Tribunal de Contas, e o *controlo interno*;

9. Considerando as orientações internacionais sobre o tema, as ISC devem proceder à apreciação da eficácia da ação dos OCI. Donde, para efeitos de eficiência dos objetivos a alcançar, deverá promover-se a relação interinstitucional, ao nível da coordenação de metodologias e conjugação de esforços, com vista à construção de um verdadeiro sistema nacional de controlo interno;

10. A estrutura do sistema de controlo interno em Portugal, define-se em três níveis – operacional, sectorial e estratégico, conforme determinadas *etapas agregadas* a executar, de modo a atingir a legalidade, regularidade e boa gestão

e que são compostas pela verificação, o acompanhamento, a avaliação e a informação;

11. A Comissão Europeia apresenta um modelo estruturado dedicado aos Governos, que lhes permita perceber o “estado da arte” do controlo interno exercidos nos seus países, denominado PIFC (*Public Internal Financial Control*), o qual assenta em três pilares fundamentais: a *accountability* da gestão, a existência de auditoria interna independente e de uma unidade de harmonização de procedimentos que desenvolva normas internas relacionadas com os dois primeiros pilares;

12. Entre as organizações públicas incumbidas da execução do controlo externo e as que exercem o controlo interno, deve existir cooperação e diálogo construtivo, que permita atingir um efetivo sistema integrado de controlo financeiro público;

13. Diversos estudos internacionais concluem pela necessidade de articulação estreita entre as organizações incumbidas do controlo da atividade financeira, definindo o controlo interno como um instrumento de gestão indispensável para garantir que os objetivos do gestor estão em vias de ser realizados, responsabilizando-o pela implementação, adequação, avaliação e atualização de uma estrutura de controlo interno necessariamente eficaz;

14. As instituições superiores de controlo distinguem-se entre si de acordo com quatro critérios fundamentais a saber – *estrutura, organização, poderes e relacionamento com outros órgãos do Estado* – constituindo assim *três modelos de controlo financeiro externo* e independente das finanças públicas, adotados no Estados Democráticos: O sistema de Tribunal de Contas; O Sistema de Auditor-Geral e o sistema misto de Tribunal de Contas/Auditor-Geral.

15. Em Portugal, apesar da aproximação ao modelo judicial, de matriz francesa, é hoje entendido que face aos poderes jurisdicionais constitucionalmente previstos do Tribunal de Contas, atribuídos a todos os juizes conselheiros que compões as três câmaras nacionais do mesmo (após 2006), a par das competências de boa gestão, extensíveis às auditorias de qualquer tipo realizáveis, moldam o Tribunal a um *modelo misto com uma*



*predominância de lógica jurisdicional*, face à clara complementaridade das funções de auditoria e de julgamento de responsabilidades;

16. O Tribunal de Contas exerce a sua competência de fiscalização, em três momentos: de modo prévio, concomitante e sucessivo;

17. A fiscalização prévia traduz-se, a nosso ver, num ato materialmente jurisdicional: o visto. Este tipo de controlo financeiro prévio, não é adotado em todas as instituições superiores de controlo; com efeito, na União Europeia, apenas as da Bélgica, Grécia, Itália e Luxemburgo dispõem deste poder;

18. A fiscalização sucessiva utiliza os seguintes instrumentos fundamentais – a verificação (interna e externa) de contas, a auditoria e a avaliação – através dos quais é encetada a fiscalização de legalidade e de mérito, que pode dar origem a diversas consequências - jurídicas ou meramente políticas e sociais;

19. A auditoria está definitivamente consagrada, no Tribunal, como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública. Considerando a orientação do Tribunal para o controlo integrado, são acolhidos na sua Lei de Organização e Processo, todos os tipos de auditoria, apesar de centrar a sua ação de fiscalização em auditorias financeiras, de desempenho e de conformidade, de acordo com as orientações de instâncias internacionais, às quais o Tribunal pertence;

20. Sempre que no decurso de ações de auditoria sejam detetados indícios de erros, irregularidades ou mesmo infrações, o auditor deve desenvolver todas as diligências de prova ao seu alcance, observando as regras de registo próprias de depoimentos, acautelando que sob o ponto de vista material e formal, a prova produzida no âmbito da auditoria é suficiente e adequada para ser utilizada em termos judiciais;

21. Atualmente, as preocupações de diversas organizações internacionais, convergem para a utilidade abstrata das instituições superiores de controlo virem a desempenhar um papel ativo, no combate à fraude e à corrupção, mediante o desenvolvimento de auditorias específicas para a deteção de tais ilícitos;

22. Através do desenvolvimento de *auditorias forenses* – de natureza preventiva e reativa, as quais não encontram qualquer obstáculo no mandato legal do Tribunal de Contas – esta instituição pode contribuir ativamente para a prevenção de atos fraudulentos, praticados por gestores públicos ou responsáveis pela *res publica*;

23. O benefício da execução de auditorias forenses, no contexto da instituição superior de controlo nacional, prende-se com a utilização adaptada das técnicas específicas de recolha de prova, para efeitos de evidência sustentada e ainda com a definição e preparação do auditor para futuros depoimentos a prestar em sede de julgamento;

24. Por outro lado, ao habilitar o departamento próprio para a receção e tratamento de denúncias, com as ferramentas adequadas à análise, numa perspectiva forense, das mesmas, através da formação específica do corpo de fiscalização do Tribunal, permitir-se-ia o desenvolvimento sustentado deste tipo de auditorias, a executar por departamento autónomo e específico ou por auditores especializados e integrados nas equipas de auditoria, sempre que os indícios de fraude ocorressem no decurso de outro tipo de auditorias.

25. A mais-valia resultante desta formulação inovadora seria a realização de auditoria vocacionada para a *avaliação perfunctória do risco* e da *deteção da fraude financeira*, na senda dos objetivos definidos pelas organizações internacionais, habilitando, desde logo, de modo eficiente, o Ministério Público, para propositura de ação de responsabilidade financeira ou remessa do processo de auditoria às instâncias próprias, caso fossem detetados ilícitos de natureza criminal ou outra;

26. Esta solução permitiria, a nosso ver, um ganho de eficácia nas ações propostas pelo Ministério Público;

27. Ao aquilatarmos sobre a natureza jurídica das recomendações do Tribunal de Contas, consideramos não estarmos perante um ato materialmente jurisdicional, porque desde logo ausente o carácter vinculativo e coercivo *tout court*, do ato. Assim, diremos que as recomendações, enquanto atos dimanados pelo Tribunal de Contas, possuem natureza não normativa, traduzindo-se num ato opinativo cujo âmago encerra um apelo a determinado comportamento, pela entidade auditada;

28. Porém, se atentarmos na consequência do seu não acatamento, verificamos a possibilidade, face ao disposto no n.º 1 do art.º 65º da LOPTC, daquela ser suscetível de gerar, na esfera jurídica do *destinatário* da recomendação, responsabilidade financeira sancionatória;

29. A responsabilidade financeira, que inequivocamente possui uma natureza autónoma de qualquer outro tipo de responsabilidade, demanda em quatro dimensões: a *política* – materializada na responsabilidade orçamental e na responsabilidade derivada da prática de atos financeiros; a *criminal* – através da consagração legal de determinados tipos de crimes, relacionados com a tutela de bens jurídicos relacionados com o património e os dinheiros públicos; a *civil* – no que se refere à responsabilidade civil extracontratual do Estado, o direito de regresso contra os que perpetrarem atos lesivos à administração dos recursos financeiros públicos e a *disciplinar* – do elenco de infrações passíveis de responsabilização disciplinar, constam as relacionadas com a apropriação de dinheiros ou bens públicos ou lesão gestonária do património do Estado;

30. Com a alteração legislativa de 2006, foi abandonado o catálogo de processos, passíveis de instauração, sempre que detetada qualquer infração financeira, passando o mesmo a ser restrito aos julgamentos de dois tipos: o *julgamento de contas* e o *julgamento de responsabilidades financeiras*;

31. Contudo, verifica-se uma tendência de crescimento da utilização da forma de julgamento de responsabilidades financeiras, em detrimento do julgamento de contas;

32. A estrutura da responsabilidade financeira assenta na verificação de um *facto*, constituído por uma *ação* ou *omissão*, que tem que ser *típico*, isto é, consignar a lei a previsão de determinado ilícito financeiro;

33. A responsabilidade financeira carrega uma *dimensão pessoal*: aos responsáveis pode ser assacada a responsabilidade como *agentes da ação* – responsabilidade direta, por ação (quem praticou o ato financeiro ilícito) ou omissão (quem tinha o dever funcional de agir), e como *agentes estranhos ao facto* – responsabilidade subsidiária (o causador mediato do facto ilícito);

34. Determinados autores defendem o desenvolvimento do estudo de uma responsabilidade financeira *transpessoal* e *coletiva*, no domínio do direito

financeiro público, numa lógica de responsabilização futura da comunidade no seu todo;

35. O regime sancionatório da jurisdição financeira prevê que do cometimento de infrações financeiras nasça a responsabilização dos seus agentes. Ambas as responsabilidades – *reintegratória* e *sancionatória* - dependem de pressupostos gerais, comuns e necessariamente cumuláveis;

36. Apesar de manter uma dimensão sancionatória, a responsabilidade financeira reintegratória visa primordialmente a reparação de danos causados ao erário público;

37. As diferenças sintáxico-jurídicas entre *dano* e *fraude* devem proferir-se, em sede de auditoria ou outro tipo de controlo, com o rigor indispensável à sustentação de conclusões sufragáveis em processo jurisdicional;

38. A responsabilidade financeira sancionatória compreende o *universo dual* das infrações financeiras relativas à correção e regularidade da atividade financeira e da boa gestão dos dinheiros públicos e das infrações cometidas por incumprimento de deveres de comportamento para com o Tribunal (infrações não financeiras), sendo uma responsabilidade baseada na culpa;

39. Ambas as espécies de responsabilidade são cumuláveis, podendo portanto coexistir na mesma sede processual;

40. O direito de *ação popular*, como instrumento de democracia representativa das sociedades hodiernas, está vedado na jurisdição financeira, face ao elenco de entidades com competência para requerer julgamento, previsto no art.º 89º da LOPTC. Defendemos, não obstante, que numa perspetiva *de jure condendo*, a previsão legal da *ação popular financeira*, garantiria aos cidadãos o acesso à justiça financeira, acionada contra aqueles que, em nome de todos, mas de *motu proprio*, gerem bens e valores públicos;

41. O instituto da *relevação* da responsabilidade financeira sancionatória ou reintegratória pode configurar uma diminuição do efeito repressivo derivado de má conduta, numa sede em que a margem para a sua aplicação está de certo modo condicionada, pelo facto de estarmos perante uma jurisdição que responde pelo legítimo desígnio do cidadão, em crer que aqueles que se apropriem de dinheiros ou valores públicos serão efetivamente punidos;

42. A Lei n.º 20/2015 de 9 de março – última alteração à LOPTC, abandona a figura da *conversão* da responsabilidade financeira reintegratória, em sancionatória;

43. A tramitação processual no Tribunal de Contas sofre relevante alteração, com a publicação do diploma referido em 42., no que concerne à nova previsão do art.º 80º, considerando que apenas as regras do processo civil são agora aplicáveis subsidiariamente ao processo da jurisdição financeira, ao contrário do previsto na LOPTC anteriormente, abandonando-se a subsidiariedade das normas de processo penal, relativamente à responsabilidade financeira sancionatória, a qual se basta agora com as disposições dos títulos I e II do Código Penal.

## BIBLIOGRAFIA E OUTRAS FONTES

### 1 - Geral

AMARAL, Freitas do, *“Curso de Direito Administrativo”*, Vol. II, Coimbra, 2003

AYALA, Jorge Badillo, *“Auditoría Forense – Más que una especialidade profesional una misión: prevenir e detectar el fraude financiero”*, Mayo de 2008, Versao 2.0, disponível em [https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria\\_Forense\\_Una\\_Misi%C3%B3n\\_JBadillo\\_Mayo08%2814023%29.pdf](https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/Auditoria_Forense_Una_Misi%C3%B3n_JBadillo_Mayo08%2814023%29.pdf)

BELO, Maria Aurélio, *“A articulação em Portugal do sistema de controlo financeiro, político, técnico e jurisdicional”*, 2002, Galileu – Revista de Economia e Direito.

BORGE, Magnus, *“The role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption”*, Paper preparado para o workshop *“Public Sector Financial Transparency and Accountability: The Emerging Global Architecture and Case Studies.”* 9ª Conferência Internacional Anti-Corrupção, Durban, outubro 1999

BOVENS, Mark, *“Public Accountability – A framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain”*, disponível em [http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.qub.ac.uk%2Fpolproj%2Feneg%2Fcontested\\_meanings%2FBovens\\_Public%2520Accountability.connex2.doc&ei=Fk4IVZPnH4bZU\\_jWgfgB&usq=AFQjCNHCKAihAkxxl\\_sl2\\_eT\\_cGAWmQTgg&bvm=bv.88198703,d.d24](http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.qub.ac.uk%2Fpolproj%2Feneg%2Fcontested_meanings%2FBovens_Public%2520Accountability.connex2.doc&ei=Fk4IVZPnH4bZU_jWgfgB&usq=AFQjCNHCKAihAkxxl_sl2_eT_cGAWmQTgg&bvm=bv.88198703,d.d24)

BRASIL, Tribunal de Contas da União. *Referencial Básico de governança*/Tribunal de Contas da União – Brasília: TCU, Secretaria de Planejamento, Governança e Gestão, Coordenação-Geral de Controle Externo dos Serviços Essenciais ao Estado e das Regiões Sul e Centro-Oeste, 2013

CABEZA DEL SALVADOR, Ignacio, *“Reflexiones sobre la crisis económica y el papel de la auditoría pública”*, Revista Auditoría Pública, n.º 47

CADILHA, António, *“Os Poderes e Pronúncia Jurisdicionais na ação de condenação à prática de ato devido e os limites funcionais da justiça administrativa”* in *Estudos em homenagem ao Prof. Sérvulo Correia, II Volume* Ed. Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2010

CAETANO, Marcelo, *“Manual de Direito Administrativo”*, 10ª edição, 5ª reimp., Tomo I, Coimbra, 1991

CANOTILHO, Gomes/MOREIRA, Vital, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, 3ª ed., Coimbra, 1993

-, *“Constituição da República Portuguesa Anotada”*, Vol. I, 4ª ed. Revista, Coimbra Editora, 2007

CARMO, João Franco do, *“Contribuição para o estudo da responsabilidade financeira”*, Revista do Tribunal de Contas, nº 23, janeiro/Setembro de 1995

-, *“A responsabilização financeira efectivada por jurisdição especial”*, Revista Fiscalidade, nº 32, outubro/dezembro de 2007

CORREIA, Lia Olema F.V.J., *“O dever de boa gestão e a responsabilidade financeira”*, in *“Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor Doutor António de Sousa Franco”*, Vol. II, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2006

COSTA, Paulo Nogueira, *“O Tribunal de Contas e a Boa Governança – Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal”*, 2014, Coimbra Editora

CLUNY, António, *“Responsabilidade Financeira e Tribunal de Contas – Contributos para uma reflexão necessária”*, Coimbra Editora, 1ª Ed., Dezembro 2011

-, *“Responsabilidade financeira reintegratória e responsabilidade civil delitual de titulares de cargos políticos, funcionários e agentes do Estado”*, Revista do Tribunal de Contas, nº 32, julho/dezembro de 1999

CUBILLO RODRÍGUEZ, Carlos, *La función jurisdiccional del Tribunal de Cuentas*, Editorial Comares

DIVORSKI, S. *“Differences in the approaches of auditors and evaluators to the examination of government policies and programs.”*, in *“Evaluation and auditing: Prospects for convergence (New Directions for Evaluation)”*, nº. 71, C. Wisler (Ed.), San Francisco: Jossey-Bass

DOBROWOLSKI, Z., *“The role of the Supreme Audit Office In Combating Corruption”*, Ljubljana, Eslovénia, 2011, in *“Guideline for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies”*, Bona, 26 de fevereiro de 2013

DUARTE, Tiago, *“Tribunal de Contas, visto prévio e tutela jurisdiccional efectiva? Yes, we can!”*, Cadernos de Justiça Administrativa, nº 71, setembro/outubro 2008

FALLAS, José Alpizar, *“Implementing the Forensic Audit Capability of the Contraloría General de la República de Costa Rica”*, disponível em [https://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=19:improving-the-forensic-audit-capability-of-the-contralor%C3%ADa-general-de-la-rep%C3%BAblica-de-costa-rica&Itemid=334&lang=en](https://www.ccaf-fcvi.com/index.php?option=com_k2&view=item&id=19:improving-the-forensic-audit-capability-of-the-contralor%C3%ADa-general-de-la-rep%C3%BAblica-de-costa-rica&Itemid=334&lang=en)

FRANCO, António de Sousa, *“O Controlo da Administração Pública em Portugal”*, Ed. do Tribunal de Contas, Lisboa, 1993;

-, *“O Sistema Nacional de Controlo Financeiro em Portugal”*, III Encontro dos Tribunais de Contas dos Países de Língua Portuguesa, realizado em Maputo de 21 a 24 de Outubro de 1997, ed. Centro de Estudos e Formação dos Tribunais de Contas das Comunidades de Língua Portuguesa;

-, *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*, Vol I, 2ª ed., Coimbra, 1988

FRANCO, António de Sousa/TAVARES, José F. F., *Orçamento – conceito, natureza e regime dos Orçamentos públicos Portugueses*, Lisboa, 2006, atualizado por MARTINS/Guilherme D'Oliveira/TAVARES, José F. F., com a colaboração de PESSANHA, Alexandra

GINER, Roberto P. Cortell, "*Responsabilidad contable directa y subsidiaria*", Revista Auditoría Pública, nº 9, março de 1997

GONZÁLEZ, Elena Herrero, "*Las limitaciones en auditoría pública*", Revista Auditoría Pública, nº 63, julho de 2014

GUIJARRO, Javier Medina, "*Presente e Futuro del Enjuiciamiento Contable del Tribunal de Cuentas*", RECE, nº 1, 1999

HERNANDÉZ, António M. López, "*Control e Auditoría del sector público en un escenario de crisis económica*", in Auditores – Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 15, Mayo de 2011

JONES, George & STEWART, John. "*New development: Accountability in public partnerships - The case of Local Strategic Partnerships*." Public Money and Management, January, 2009.

KENNEY, Charles D., "*Horizontal Accountability: Concepts and Conflicts*", in MAINWARING, Scott, WELNA, Christopher "*Democratic Accountability in Latin America*", Oxford University Press, 2003

KOCKS, C. (2003), *Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? Twintig over Internal/Operational Auditing*, Auditing.nl.

KOSLOWSKI, Peter, "*Gerechtigheit zwishen den Generationen: Globale Perspektiven*", in Revista Portuguesa de Filosofia, 65, 2009, fasc. 1-4

LAWSON, A. and RAKNER, L. 2005. *Understanding Patterns of Accountability in Tanzania: Final Synthesis Report*. Oxford: Oxford Policy Management and Bergen: Christen Michelsen Institute.

LEEuw, F., "*Auditing and evaluation: Bridging a gap, worlds to meet? New Directions for Evaluation*"

LONSDALE, Jeremy, BEMELMANS-VIDEC, Marie-Louise, PERRIN, Burt, "*Making accountability work: Dilemmas for evaluations and for audit*", Comparative Policy Evaluations, Vol. 14, 2007, Transaction Publishers, New Brunswick, New Jersey

LOPES, Helena Abreu, "*O papel do Tribunal de Contas português na prevenção da corrupção*", Revista do Tribunal de Contas, n.º 40, 2003

LOPES, Helena Ferreira, "*O valor probatório do relatório de auditoria em juízo*", in II Encuentro de los Tribunales de Cuentas de España y Portugal. León, 23 y 24 de septiembre de 2004 – Madrid, 2005.

LOPEZ, Juan Carlos, Comunicação no "*Encuentro com las entidades fiscalizadoras superiores de America – 1988*", tema II – "*Metodología de la detección de fraude*", ed. do Tribunal de Contas espanhol

MACEDO, Adalberto José Barbosa Monteiro de, "*Ilícitos Financeiros*", Ed. Vislis, 2000

MAGALHÃES, Lídio, "*Notas sobre a responsabilidade financeira*", Revista do Tribunal de Contas, nº 5/6, janeiro/junho de 1990

-, "*Algumas reflexões sobre o regime da responsabilidade financeira na Lei nº 98/97 de 26/8*", Revista *Scientia Iuridica*, T. 50, nº 307, julho/Setembro de 2006

MARTÍNEZ, Soares, "*Introdução ao Estudo das Finanças*", Lisboa, DGCI-CEF, 1967

MARTINS, Guilherme D'Oliveira, "*A responsabilidade financeira do Gestor da Coisa Pública*", in "*Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*", Vol. II – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ed. Almedina, 2010;

-, "*Colóquio Internacional A Moderna Gestão Financeira Pública: uma resposta à crise económica?*", Tribunal de Contas, Lisboa, 2009.

- , *“Lições sobre a Constituição Económica Portuguesa”*, Vol. II, AAFDL, Lisboa, 1984/85
- , *“Dicionário Jurídico da Administração Pública”*, Maio/96
- , *“A responsabilidade financeira – evoluções recentes”*, Cadernos de Justiça Administrativa, nº 88, julho/agosto 2011
- , *“Constituição Financeira”*, 2º Vol., Ed. AAFDL, 1984/85
- MARTINS, Guilherme D’Oliveira/TAVARES, José F. F., *“O Tribunal de Contas na ordem constitucional portuguesa”*, Lisboa, 2011
- MAYNE, John, *“Audit and Evaluation in Public Management: Challenges, reforms and Different Roles”*, The Canadian Journal of Program Evaluation Vol. 21 Nº. 1, 2006, pp 11–45, Canadian Evaluation Society
- MODENA, Carlos César *“Implementing an Anti-Fraud/Anti-Corruption Strategy in the Brazilian Court of Auditors”*, disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053600.PDF>
- MORAIS ANTUNES, Carlos Alberto, *“O julgamento do Tribunal de Contas no âmbito da responsabilização financeira”*, Palestra proferida na VI Assembleia Geral da Organização das ISC da CPLP, S. Tomé e Príncipe, 11 a 14 de outubro de 2010, Ed. Centro de Estudos e Formação, Lisboa, 2011
- MORENO, Carlos, *“O Sistema Nacional de Controlo Financeiro - Subsídios para a sua apreensão crítica”*, Ed. UAL, Lisboa, 1997
- , *“Gestão e Controlo de Dinheiros Públicos”*, Lisboa, Ed. UAL, 1998
- MORENO, E., CRISP, B. F., & SHUGART, M. (2003). *“The accountability deficit in Latin America.”* S. Mainwaring & C. Welna (Eds.), *Democratic accountability in Latin America*. New York: Oxford University Press.
- NEWELL, P. & WHEELER, J., 2006, *“Taking Accountability into Account”*, in *“Rights, Resources and the Politics of Accountability”*, Zed Books, London
- NIETO, Alejandro, *Peculiaridades Genéricas de la Culpabilidad n el Derecho Administrativo Sancionador: La Diligencia Debida, La Buena Fe y el Riesgo*, Ed. Tecnos, Madrid, 1993
- O’DONNELL, Guillermo, *“Horizontal Accountability in New Democracies”*, Vol. 9, nº 3, julho, 1998, Journal of Democracy
- O’NEILL, T., FORESTI, M. and HUDSON, A. (2007) *“Evaluation of Citizens Voice and Accountability: Review of the Literature and Donor Approaches.”* London: DFID
- OLIVEIRA, Águedo de, *“A fiscalização financeira preventiva no direito português”*, Lisboa, 1959
- PEREIRA, Ernesto Trindade, *“O Tribunal de Contas”*, TC, 1962
- PERUZZOTTI, E. & SMULOVITZ, C., 2006. *“Social Accountability: An Introduction.”* in E. Peruzzotti and C. Smulovitz eds. *“Enforcing the Rule of Law: Social Accountability in the New Latin American Democracies”*. Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.
- PINTO, Lacerda da Costa e VEIGA/Alexandre Brandão da, *“Natureza, Limites e Efeitos das Recomendações e Pareceres Genéricos da CMVM”*, in *“Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários”*, nº 12, dezembro 2001
- POLLIT, C., GIRR X., LONSDALE, J., MUL, R., SUMMA, H. & WAERNES, M., (1999), in *“Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries”* Oxford: Oxford University Press.



POLLIT, C. & SUMMA, H., "Performance audit and evaluation: Similar tools, different relationships?", in C. Wisler (Ed.), in "Evaluation and auditing: Prospects for convergence (New Directions for Evaluation", nº 71. San Francisco: Jossey-Bass

RAWLS, John, "Uma Teoria da Justiça", Ed. Martins Fontes, São Paulo, 2000

ROCHA, Joaquim Freitas da/GOMES, Noel, "Da responsabilidade financeira", Revista Scientia Iuridica, Tomo LXI, nº 329, maio/agosto 2012

ROCHA, Joaquim Freitas, "Breves Reflexões sobre responsabilidade coletiva e finanças públicas", in Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho, Tomo I, Ano de 2012

RODRIGUES, Nuno Cunha, "Responsabilidade financeira reintegratória/responsabilidade financeira sancionatória/titulares de cargos políticos/eleitos locais", in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 5, nº 2, verão

ROSA, Emilio Padilla, "Equidad intergeneracional y sostenibilidad. Las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos", Instituto de Estudios Fiscales, Investigaciones, nº 1/02, Madrid, 2002

SANCHÉZ, Pascual Sala, "La jurisdicción contable – Las responsabilidades contables y su enjuiciamiento en la nueva Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de España", Revista Española de Control Externo, Madrid, 1984

SCHEDLER, A. "Conceptualizing Accountability" in "The Self-Restraining State: Power and Accountability in New Democracies." Ed. Andreas Schedler, Larry Diamond, and Marc F. Plattner. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SCOTT, Colin, 'Accountability in the Regulatory State', Journal of Law and Society, 2000

SILVEIRO, Fernando Xarepe, "O Tribunal de Contas, as sociedades comerciais e os dinheiros públicos – contributo para o estudo da atividade de controlo financeiro", Coimbra Editora, 2003

SINGLETON, Tommie, SINGLETON, Aaron, BOLOGNA, Jack, LINDQUIST, Robert, "Fraud Auditing and Forensic Accounting", Jonh Wiley & Sons, Inc (ed), 3ª edição, 2006

STAPENHURST, Rick, "Features and Functions of Supreme Audit Institutions", The World Bank, nº 59, outubro 2001

TARA, Ioan Gheorge, SIMONA, Gherai Dana, "Historical Analysis On The Appearance Of The Supreme Audit Institutions In The European Union" disponível em <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2014/n1/077.pdf>

TAVARES, José F. F., "Estudos de Administração e Finanças Públicas", Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada;

- "O Controlo Interno na Administração Pública", Seminário organizado pela Inspeção-Geral de Finanças, Lisboa, 1996, realizado nos dias 27 e 28 de Novembro;

- "Reflexões sobre o conceito, a natureza e o regime das Recomendações do Tribunal de Contas", in "Estudos de Administração e Finanças Pública", Almedina, 2014, 2ª edição atualizada

- "Administração, controlo, avaliação e responsabilidade", Lisboa, 1997, in Estudos de Administração e Finanças Públicas", Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada;

- "Relações entre órgãos de controlo interno e externo", in "Estudos de Administração e Finanças Públicas", Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada;

- "Linhas de Evolução do Tribunal de Contas nos últimos 25 anos", Lisboa, 1999 in Estudos de Administração e Finanças Públicas", Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada;

-, *"O futuro da auditoria pública e da obrigação de prestação de contas na UE"*, in *Estudos de Administração e Finanças Públicas*, Ed. Almedina, 2014, 2ª edição atualizada.

TAVARES, José F. F./MAGALHÃES, Lídio, *"Tribunal de Contas – Legislação Anotada"*, Índice Remissivo, Ed. Almedina, Coimbra, 1990

TEIXEIRA, Brás, in *"Finanças Públicas e Direito Financeiro"*, Lisboa, 1989

TROTABAS, Louis/COTTERET, Jean-Marie, *"Droit Budgétaire et Comptabilité Publique"*, 1985

WESBERRY, James P., Jr., *"21<sup>st</sup> Century Challenge to Supreme Audit Institutions"*, 4th Triennial Congress of the Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions (CAROSAI), Georgetown, Guyana, 18<sup>th</sup> March 1997.

VENTURA, Catarina Sampaio, *"O poder da recomendação"*, comunicação proferida no III Encontro Nacional de Provedores do Estudante, Coimbra, 11 de outubro de 2013

## **2 - Documentos editados por instituições internacionais:**

### **FMI:**

*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*, disponível em <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/code.htm>

### **GAO:**

*International Journal of Government Auditing*, janeiro de 2000, Vol. 27, nº 1.

### **INTOSAI:**

-, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*

-, *Enhancing Good Governance for Public Assets - Guiding Principles for Implementation*, Warsaw, 23, May, 2013

-, *Coordination and Cooperation between SAI's and Internal Auditors in the Public Sector*, ed. INTOSAI, p. 4, disponível em [http://www.issai.org/media/13353/intosai\\_gov\\_9150\\_e\\_.pdf](http://www.issai.org/media/13353/intosai_gov_9150_e_.pdf)

-, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*

**OFFICE OF THE AUDITOR GENERAL OF CANADA**, *Performance Audit Manual*, Ottawa, 2004

**WORLD BANK INSTITUTE**, *"Improving Democratic Accountability Globally"*, a *Handbook for Legislators on Congressional Oversight in Presidential Systems*, November 2013

DYE, Kenneth, *"Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions"*, apud SHAH, Anwar, *Performance Accountability and Combating Corruption*, Public Sector Governance and Accountability Series, World Bank Publications, 2007

### **COSO:**

*"Internal Control – Integrated Framework"*, 2011, disponível em [http://www.coso.org/documents/coso\\_framework\\_body\\_v6.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_framework_body_v6.pdf).

### **COMISSÃO EUROPEIA:**

*"Welcome to the world of PIFC – Public Internal Financial Control"*, European Commission, 2006

### NAÇÕES UNIDAS:

*"Citizen Engagement Practices by Supreme Audit Institutions – Compendium of Innovative Practices of Citizen Engagement by Supreme Audit Institutions for Public Accountability"*, Economic & Social Affairs, United Nations, 2014, 15 janeiro.

### 3 – Legislação mencionada

Constituição da República Portuguesa

Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, aprovada pela Lei nº 98/97 de 26.08, alterada pela Lei nº 87-B/98 de 31.12, pela Lei nº 1/2001 de 4.01, pela Lei nº 55-B/2004 de 30.12, pela Lei nº 48/2006 de 29.08, pela Lei nº 35/2007 de 13.08, pela Lei nº 3-B/2010 de 28.04, pela Lei nº 61/2011 de 07.12, pela Lei nº 2/2012 de 06.01 e pela Lei nº 20/2015 de 9 de março.

Regulamento Interno do Tribunal de Contas, aprovado pelo Plenário Geral, na Sessão de 28 de Junho de 1999, e publicado na 2.ª Série do *Diário da República*, n.º 162, de 14 de Julho de 1999

Decreto 22 257 de 25/2/1933

Decreto nº 48051 de 21 de novembro de 1967

Decreto-Lei nº 49168 de 25 de agosto de 1969

Lei nº 34/87 de 16 de julho

Lei nº 32/2007 de 13 de agosto

Lei nº 35/2007 de 13 de agosto

Lei nº 4/2013 de 14 de janeiro

Lei nº 35/2014 de 20 de junho

Lei nº 83-B/2014, de 31 de dezembro

Decreto-Lei nº 4/2015 de 7 de janeiro

Ley Orgánica 2/1982 do Tribunal de Cuentas

### 4 – Documentos disponíveis na WEB

Relatório de Atividades da Direção-Geral do Tribunal de Contas, disponível em [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_anual/2013/ra2013\\_estatistica\\_indicadores.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_anual/2013/ra2013_estatistica_indicadores.pdf)

*O Tribunal de Contas na atualidade*, disponível em [http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit\\_act.pdf](http://www.tcontas.pt/pt/apresenta/actualidade/sit_act.pdf)

*Sourcebook for Evaluating Global and Regional Partnership Programs – Indicative Principles and Standards*, disponível em <http://siteresources.worldbank.org/EXTGLOREGPARPROG/Resources/sourcebook.pdf>

*Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises*, disponível em [http://www.ecgi.org/codes/documents/oecd\\_soe\\_en.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/oecd_soe_en.pdf)

*HM Treasury, Cabinet Office, Corporate Governance in Central Government Departments: Code of Good Practice, 2011*, disponível em [http://www.ecgi.org/codes/documents/cg\\_government\\_uk\\_jul2011\\_en.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/cg_government_uk_jul2011_en.pdf)

## NOTA FINAL

Discorreremos, ao longo deste estudo, sobre realidades que assumem de modo incisivo e definitivo, um relevante interesse numa sociedade que tende a abandonar a contemplação displicente, avançando segura para um grau de exigência diferente. Não surpreende que numa democracia em estágio consolidado, assim seja.

Consciencializarmo-nos e prepararmo-nos melhor implica daqueles em quem depositamos a nossa garantia de futuro sustentável, mais responsabilidade e rigor na sua gerência.

Parafraseando Walter Rathenau<sup>286</sup>, porque a “economia é o nosso destino”, dependemos de noções válidas, modernas e isentas de laboração pública, numa lógica de *value for money*, mas precisamos de crer, porém, que sempre que existam fugas ao objetivo, exemplarmente serão responsabilizados os prevaricadores. A estratégia de desenvolvimento de um Estado democrático envolve, certamente, a estabilização numa âncora sólida de todo o edifício da Administração Financeira Pública.

Não esgotámos, nem podia ser essa a nossa pretensão, os assuntos abordados. Com efeito, caracterizar uma Instituição como o Tribunal de Contas, permitiria desenvolver o estudo das projeções futuras, num contexto internacional, porque globalizado é também o espaço onde aquele se move.

Pensar sobre o modo como se executa em Portugal o controlo financeiro público, especialmente o exercido externamente pelo Tribunal de Contas, em que incidimos, aguçou-nos o espírito, face à detetada necessidade de ensejos conducentes à viva cooperação com o controlo interno. Por outro lado, hoje, as instituições superiores de controlo dirigem-se para um novo arquétipo, que passa pela avaliação perfunctória do erro, visando a deteção da fraude e assumindo, por isso, o seu lugar, num novo encargo inevitável. É por aqui que sopram os ventos de mudança, que se adivinham e desejam.

Na lógica do raciocínio descrito, debruçámo-nos na jurisdição financeira do Tribunal de Contas, instituição suprema do controlo externo das finanças públicas, única entidade responsável pela efetivação de responsabilidades

---

<sup>286</sup> Ministro das Relações Exteriores da Alemanha, durante a República de Weimar.

financeiras, decorrentes da ação dos gestores públicos em sentido lato. Concluimos que o caráter singular daquela forma de responsabilização permitirá duas realidades, a seu tempo: a exortação aos cidadãos da convicção da tutela natural dos finitos recursos públicos e a sedimentação jus-normativa instrumental que permitirá o seu sucesso. ■

**Rute Alexandra de Carvalho Frazão Serra**

Mestre em Direito – Ciências Jurídico-Políticas.

Pós-Graduada em Gestão Pública, exerce atualmente funções de auditoria externa, junto do Tribunal de Contas de Portugal – Área de Responsabilidade IV – Funções Gerais de Soberania.

Foi durante oito anos, dirigente da Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (chefe de divisão, inspetora-chefe e inspetora-diretora da Região Norte).

É docente convidada do Instituto Português de Psicologia e Formadora nas áreas do direito penal, contraordenacional e da investigação criminal.

No âmbito da fiscalização alimentar e económica, foi preletora em diversas sessões de esclarecimento, pelo País.





**Data**  **enia**

Revista Jurídica Digital

ISSN 2182-6242

Ano 4 • N.º 05 • Janeiro 2016

